

FR_GERICHTE 604 2016 29 vom 11. Oktober 2016

FR Kantonsgericht, 2016-10-11, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2016_29

FR: FR_GERICHTE 604 2016 29 du 11 octobre 2016

IT: FR_GERICHTE 604 2016 29 del 11 ottobre 2016

Regeste

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

Erwägungen

E. 22

décembre 2015. A l'appui de sa position, il a indiqué qu'il ne passait à D. _____ que ses nuits durant la semaine, raison pour laquelle il ne connaissait d'ailleurs pas ses voisins. Toute sa famille et ses amis vivaient dans le canton du Tessin. E. _____ était ainsi son adresse principale, où il recevait sa correspondance principale, faisait sa lessive et apportait ses déchets. Il partageait certes son appartement à D. _____ avec sa partenaire, mais celle-ci, d'origine tessinoise, était propriétaire de l'appartement de 2 ½ pièces à E. _____ situé à côté de celui de ses parents dont elle s'occupe. C'était là qu'il avait le centre de ses intérêts et qu'il passait tout son temps libre. Enfin, il recherchait une place de travail dans le canton du Tessin et sa partenaire y avait déjà obtenu un transfert. Par courriel du 8 février 2016, suite à des demandes de précisions du Service cantonal des contributions, l'intéressé a répondu que sa concubine allait quitter le logement de D. _____ au printemps 2016 et que lui-même n'avait pas résilié le bail à loyer, n'ayant pas trouvé de travail au Tessin, pour l'instant. Il a également relevé un malentendu en lien avec le questionnaire qu'il avait rempli, confirmant qu'il était domicilié à E. _____ depuis les années 90 et précisant que c'était sa concubine qui était propriétaire de l'appartement de 2 ½ pièces à E. _____, qu'il partageait avec elle. Par décision du 15 février 2016, le SCC a rejeté la réclamation et confirmé la fixation du domicile fiscal dans le canton de Fribourg pour les périodes fiscales dès 2015. Réfutant les arguments développés dans la réclamation, il a conclu qu'ils ne permettaient pas de fixer le centre des intérêts dans le canton du Tessin. D. Le 16 mars 2016, A. _____ a interjeté un recours contre la décision sur réclamation auprès du Tribunal cantonal. Il conclut, sous suite de frais et dépens, à ce que la décision sur réclamation soit annulée et, implicitement, à ce que son domicile soit fixé dans le canton du Tessin. Tout en reconnaissant avoir un emploi à C. _____ et un pied-à-terre dans le canton de Fribourg, il maintient rechercher activement du travail près de E. _____, où il a obtenu deux entretiens, et vouloir résilier le contrat de bail pour le prochain terme. Il précise avoir emménagé à D. _____ après cinq mois de recherche infructueuse et n'avoir jamais déballé les cartons de déménagement. Il allègue encore que s'il avait eu la réelle volonté de s'établir dans cette région, il aurait acheté un appartement afin d'éviter de payer un loyer beaucoup plus élevé. Il affirme encore qu'il contribue aux frais du logement de sa concubine à E. _____. Finalement, il insiste sur le fait qu'il a gardé des liens très forts avec le canton du Tessin où il a son centre de vie. En date du 20 avril 2016, le recourant s'est acquitté de l'avance de frais requise, soit CHF 500.-. Le 2 mai 2016, le Service

cantonal des contributions a adressé ses observations sur le recours. Il relève que selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, il suffit de vivre en concubinage durant la semaine pour établir le domicile fiscal à cet endroit de vie commune. Il ne peut être retenu que ce logement est un simple pied-à-terre alors qu'il comprend 4 ½ pièces. Pour le surplus, il se réfère aux considérants de la décision sur réclamation du 15 février 2016.

Tribunal cantonal TC Page 4 de 9 en droit 1. Le recours, déposé le 16 mars 2016 contre une décision rendue le 15 février 2016, 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 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Partant, il est recevable. 2. 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 (ATF 123 I 289, consid. 2b). 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 du code civile suisse du 10 décembre 1907 (CC; RS 210)], ou le lieu où se situe le centre de ses intérêts (ATF 123 I 289 consid. 2b). 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 (ATF 131 I 145 consid. 4.1; 125 I 458 consid. 2b). 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; 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 en considération détaillée de l'ensemble des relations professionnelles, familiales et sociales (arrêts

Tribunal cantonal TC Page 5 de 9 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 (voir 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 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). 3. 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 que lieu à

Tribunal cantonal TC Page 6 de 9 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

E. 25

janvier 2006 ; voir 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. 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.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 9 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). 4. a) En l'espèce, le recourant est inscrit en tant que résident dans la commune de D. _____ depuis 2014 et travaille à 100% pour le compte de B. _____ SA à C. _____, depuis 2013. Il faut noter à cet égard que son lieu de travail se situe à un peu plus de 50 kilomètres de son lieu de résidence à D. _____, ce qui représente un trajet d'environ 50 minutes en voiture. 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 il aurait opté pour un logement moins éloigné. A cet égard, son affirmation selon laquelle il n'a pas trouvé un logement plus proche de son lieu de travail et correspondant à ses attentes en matière d'insonorisation paraissent peu vraisemblables, compte tenu de l'ampleur du parc immobilier situé dans un rayon relativement limité à partir de son lieu de travail. Quoiqu'il en soit, le fait même qu'il loge dans un appartement de 4 ½ pièces, au surplus bien insonorisé, dépasse ce qui est généralement admis comme pied-à-terre au sens de la jurisprudence précitée. Son choix d'avoir loué un appartement plutôt que d'avoir acquis un tel logement n'y change rien. Au surplus, il est difficile de croire que le recourant n'a tissé absolument aucun lien à son lieu de résidence de D. _____ où il indique passer cinq soirées et nuits par semaine ainsi que – dans ses premières déclarations à tout le moins (voir en fait let. B.) – deux jours de congé par mois, voire à son lieu de travail où il se rend cinq jours par semaine depuis son lieu de résidence. Cela est d'autant moins vraisemblable qu'il a partagé ce logement avec sa partenaire, à tout le moins jusqu'au printemps 2016. Par la force des choses, il a ainsi nécessairement noué certains contacts, ne serait-ce qu'avec les commerçants de cette région. Finalement, le seul fait que sa partenaire semble avoir quitté le logement de D. _____ au printemps 2016 ne modifie pas fondamentalement la situation du recourant qui continue à louer dans cette commune un grand appartement de 4 ½ pièces à son nom, depuis lequel il se rend à son lieu de travail quotidiennement. Les éléments qui précèdent permettent de présumer que le recourant 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 le recourant n'a pas démontré en quoi il entretenait des relations si étroites avec sa famille et ses amis qu'il s'agirait d'une circonstance exceptionnelle. S'il est vrai qu'il retourne presque chaque weekend – selon ses premières déclarations (voir en fait let. B.) – dans son canton d'origine afin de voir notamment ses parents, les parents de sa partenaire ou ses amis, 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 pour admettre que les relations qu'il entretient avec ses parents ou les parents de sa partenaire dépassent ce qui est ordinaire en la matière. Or, tel n'est pas le cas en l'espèce. En particulier, le fait qu'il passe la plus grande partie de ses week-ends avec sa partenaire dans un petit logement attenant à celui des parents de celle-ci, à E. _____, dont il prend en charge une petite partie des frais, n'est pas suffisant pour admettre que son domicile est dans ce canton. Il en

Tribunal cantonal TC Page 8 de 9 est de même du fait qu'il y amène ses déchets et sa lessive, qu'il y ait un raccordement téléphonique et qu'il y reçoive sa correspondance principale. 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, le recourant est âgé de quarante-sept ans, il exerce une activité professionnelle à 100% et il est indépendant 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. Les éléments indiqués par le recourant en lien avec sa vie sociale à E. _____ ne constituent dès lors pas non plus des circonstances exceptionnelles permettant d'établir que le centre de ses intérêts s'y trouve. Il en va de même de sa recherche active d'un emploi au Tessin. Enfin, s'agissant de la relation du recourant avec sa partenaire, il a été vu ci-dessus que pour la période durant laquelle ils ont résidé tous deux dans l'appartement de D. _____, soit à tout le moins jusqu'au printemps 2016, elle constitue plutôt un élément supplémentaire établissant le centre des intérêts du recourant dans le canton de Fribourg. En l'absence d'un logement partagé par les deux partenaires du couple durant la majeure partie de la semaine, ce seul déménagement n'est pas non plus de nature à établir un lien particulièrement fort avec le canton du Tessin, suffisant pour renverser la présomption naturelle du domicile qui ressort du consid. 4a ci-dessus. Il n'y a toutefois pas lieu de statuer définitivement sur cette question, la présente procédure concernant en premier lieu la période fiscale 2015 et les circonstances déterminantes étant susceptibles d'évoluer pour la période fiscale 2016. c) Pour toutes ces raisons, le recourant n'a pas établi qu'il avait des liens suffisamment forts avec le canton du Tessin pour y fixer son domicile fiscal. Il n'est ainsi pas parvenu à renverser la présomption naturelle selon laquelle un célibataire de plus de 30 ans a son domicile fiscal au lieu d'où il se rend quotidiennement à son travail, en présentant des circonstances exceptionnelles et prépondérantes. Il a donc son domicile fiscal à D. _____, dans le canton de Fribourg, et non dans le canton du Tessin. 5. 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.-. Ils seront prélevés sur l'avance de frais effectuée. c) Il n'est pas alloué d'indemnité de partie.

Tribunal cantonal TC Page 9 de 9 la Cour arrête: I. Le recours est rejeté. Partant, la décision sur réclamation du 15 février 2016 est confirmée. II. Un émolument de CHF 500.- est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais. III. Il n'est pas alloué d'indemnité de partie. IV. Communication. Conformément aux art. 73 LHID et 82 ss de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral à Lausanne dans les

E. 30

jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public. La fixation du montant des frais de procédure peut, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA). Fribourg, le 11 octobre 2016/msu/nba Président
Greffière-stagiaire

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