

FR_GERICHTE 604 2016 6 vom 1. Juni 2017

FR Kantonsgericht, 2017-06-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2016_6

FR: FR_GERICHTE 604 2016 6 du 1 juin 2017

IT: FR_GERICHTE 604 2016 6 del 1 giugno 2017

Regeste

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

Erwägungen

E. 20

jours de vacances et 60 jours de travail par an au Tessin. Quant à ses activités sociales et sportives personnelles, il les a détaillées comme il suit: - canton de Fribourg, aucune; - canton du Tessin, tennis, natation, fitness, paroisse, bourgeoisie, medias. Il a expliqué qu'il estimait posséder ses attaches les plus fortes avec le Tessin car il y a toute sa famille et la plupart de ses amis sauf ceux résidant en Italie. Le 19 mai 2014, pour donner suite à une interpellation de la commune en vue de déterminer le domicile fiscal de A. _____, le Service cantonal des contributions a requis de celui-ci qu'il précise si les renseignements figurant sur le "Questionnaire concernant le domicile fiscal intercantonal" complété le 5 mai 2012 étaient encore d'actualité. Par courrier du 8 juin 2014, A. _____ a confirmé l'exactitude des renseignements donnés le 5 mai 2012. Par courrier du 23 juillet 2014, le Service cantonal des contributions a requis de l'Administration fiscale du canton du Tessin qu'elle se détermine sur la question de l'assujettissement illimité de A. _____ dans le canton de Fribourg, à compter de la période fiscale 2014. Dans sa réponse du 1er septembre 2014, avec copie à A. _____, le fisc tessinois a indiqué qu'il maintenait l'assujettissement de ce contribuable dans le canton du Tessin. Par décision du 5 octobre 2015, le Service cantonal des contributions a déterminé le lieu de situation du domicile fiscal de A. _____ dans la commune de Fribourg et a décidé de l'assujettir à l'impôt de manière illimitée dès la période fiscale 2015. C. Dans une réclamation adressée au Service cantonal des contributions le 13 novembre 2015, A. _____ a expliqué qu'il rentrait au moins une fois par semaine au Tessin aussi en raison de ses rapports très étroits avec sa mère âgée de 82 ans. Il a ajouté qu'il y avait son médecin, son dentiste et son physiothérapeute, de même que son coiffeur. Il a également précisé qu'il travaillait un jour par semaine au Tessin en tant qu'expert de D. _____ dans les collèges tessinois, qu'il collaborait notamment avec la Radiotélévision suisse de langue italienne pour ses émissions liées à E. _____, et qu'il donnait des conférences sur F. _____ à l'échelle du Tessin, ce qui supposait l'élargissement et l'approfondissement de ses relations sociales dans ce canton au fur et à mesure de l'écoulement du temps même s'il était engagé à l'Université de Fribourg. Et s'il louait un appartement de 4 pièces à Fribourg, cela s'expliquait par le fait de vouloir y séjourner de temps à autre avec sa mère, celle-ci se déplaçant toutefois moins en raison de son âge. Il a encore signalé qu'il se déplaçait à pied à Fribourg car il n'avait pas besoin de sa voiture qui restait au

Tribunal cantonal TC Page 3 de 8 Tessin, qu'il n'avait jamais dû être hospitalisé et ne participait pas à la vie publique ou politique dans le canton de Fribourg. Par décision du 18 décembre 2015, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation précitée. Toutefois, il a décidé d'assujettir A. _____ à partir de la période fiscale 2016 seulement dans la mesure où celui-ci avait bénéficié d'un congé scientifique durant le semestre d'automne 2015. Il a considéré notamment qu'au vu de l'investissement demandé par l'activité professionnelle de A. _____ et compte tenu du fait qu'il ne résidait pas au Tessin durant toute la semaine, on pouvait considérer que sa mère pouvait se passer de son aide durant la semaine et qu'une présence soutenue de la part du contribuable ne semblait pas indispensable. Il n'était pas déterminant non plus que A. _____ ait gardé au Tessin son médecin, son dentiste, son physiothérapeute, ainsi que son coiffeur car il est courant de conserver ses prestataires tant que la distance géographique et la fréquence relative avec laquelle il est nécessaire d'y recourir le permettent. Même s'il n'a pas contesté que les relations entretenues au Tessin n'étaient pas insignifiantes, il a toutefois retenu qu'elles ne constituaient pas des circonstances tout à fait particulières ou exceptionnelles, de nature à l'emporter sur les liens le rattachant à son lieu de travail la semaine, et qu'il en allait de même pour les activités sportives, culturelles, associatives et paroissiales auxquelles le contribuable prenait part, car l'on pouvait considérer qu'il s'agissait, pour la plupart, d'activités de fin de semaine qu'il pratiquait au Tessin parce qu'il s'y rendait de toute façon. Et d'ajouter que si A. _____ était fréquemment présent dans les médias tessinois, sa présence était également assez régulière dans les médias suisses romands; il avait d'ailleurs été mentionné parmi les cent personnalités qui font la Suisse romande, par le magazine "G. _____". Le Service cantonal des contributions a également retenu que l'activité de professeur impliquait nécessairement des liens très forts avec le monde académique, les étudiants et les professeurs et qu'elle renforçait le rattachement au lieu de travail contrairement à d'autres activités salariées. D. Par acte du 11 janvier 2016, A. _____ a interjeté recours en maintenant pour l'essentiel que son cas correspond parfaitement au type d'exception prévue par le Tribunal fédéral en la matière, car il a des rapports particulièrement étroits avec sa famille, un cercle important d'amis et de connaissances ainsi que des relations sociales spécialement développées au Tessin, tout en étant propriétaire d'une maison familiale à C. _____ depuis sa construction en 2002. Il fait valoir pour l'essentiel que le centre de ses intérêts vitaux se trouve au Tessin, où il rentre au moins une fois par semaine toute l'année, et où il passe également ses vacances, en raison aussi des rapports particulièrement étroits qu'il a en particulier avec sa mère ayant souffert de dépression; il explique également qu'il est devenu orphelin de père lorsqu'il avait 9 ans et sa mère est restée seule avec lui, jusqu'à ce qu'il parte étudier à Fribourg à l'âge de 19 ans. Quant à ses relations à Fribourg, il relève qu'au-delà des relations professionnelles au sein de l'Université de Fribourg (où il est seul dans sa spécialité, ce qui implique que ses collaborations scientifiques ne se déploient pas sur place mais avec des collègues au Tessin et à l'étranger), il n'a pas de connaissances ou de liens sociaux à Fribourg, parce qu'il se consacre exclusivement à son travail. Il a présenté un tableau énumérant ses réseaux relationnels et activités personnelles (sportives, culturelles, associatives et culturelles) au Tessin. L'avance de frais de CHF 500.- par ordonnance du 13 janvier 2016 a été déposée dans le délai imparti. Dans ses observations du 15 février 2016, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours. Il estime au surplus que le fait pour le recourant d'avoir dû démissionner de ses fonctions

Tribunal cantonal TC Page 4 de 8 à H. _____ lorsqu'il a été nommé professeur à l'Université de Fribourg en raison d'une trop grande charge de travail démontre bien que sa présence et l'investissement demandé par son activité professionnelle au sein de l'Université de Fribourg ont pris le pas sur ses activités au Tessin, de sorte que la plupart de ses intérêts économiques s'est déplacé dans le canton de Fribourg dès 2008, même s'il effectue encore régulièrement une journée de travail hebdomadaire au Tessin. Le Service cantonal des contributions tient pour vraisemblable que le recourant occulte sérieusement les réseaux et activités extérieurs au canton du Tessin et qu'il participe à des activités à Fribourg. Et d'ajouter que le choix du recourant de louer un logement de quatre pièces afin que sa mère puisse également y séjourner de temps à autre, renforce l'idée que celui-ci avait l'intention de s'installer à Fribourg et qu'il y a déplacé le centre de ses intérêts vitaux. Le recourant a fait part de ses contre-observations le 7 mars 2016. Aux fins de démontrer que le centre de ses intérêts vitaux est au Tessin, il a produit des copies de factures de gaz et d'électricité à Fribourg pour la période du 1er janvier 2013 au 31 décembre 2015. Il relève que ses réseaux suisses sont au Tessin et nullement ailleurs et que ses activités professionnelles impliquent bien souvent des déplacements - en Suisse et dans le reste du monde - de sorte qu'il lui est matériellement impossible de tisser des liens dans le canton de Fribourg. Et de préciser encore que s'il n'a pas déménagé dans un logement plus petit depuis que sa mère a renoncé au long déplacement pour passer quelques jours à Fribourg durant la semaine, c'est parce qu'il a besoin de loger dans un endroit parfaitement calme lui permettant de se concentrer à fond sur ses activités. Une copie de cette détermination a été communiquée au Service cantonal des contributions pour information le 8 mars 2016. Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que nécessaire. en droit 1. Le recours, déposé le 11 janvier 2016 contre une décision du 8 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 642.14), 180 de la loi fribourgeoise 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) 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 (art. 3 al. 1 LICD; art. 3 al. 1 LHID). 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 (art. 3 al. 2 LICD; art. 3 al. 2 LHID). Une personne séjourne dans le canton au regard du droit fiscal lorsque, sans interruption notable, elle y réside pendant trente jours au moins et y exerce une activité lucrative (art. 3 al. 3 let. a LICD; art. 3 al. 1 LHID). Dans les relations intercantionales, les effets du début, d'une modification ou de la fin de l'assujettissement fondé sur un rattachement personnel ou économique sont définis par la loi

Tribunal cantonal TC Page 5 de 8 fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, ainsi que par les règles de droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale (art. 236 LICD). 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. 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. c) 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 131 I 145 consid. 4.1 et références citées). 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 exercent quotidiennement leur activité lucrative, pour une longue durée ou pour un temps indéterminé, en vue de subvenir à leurs besoins. Pour le contribuable marié, les liens créés par les rapports personnels et familiaux sont tenus pour plus forts que ceux tissés au lieu de travail; pour cette raison, ces personnes sont imposables en principe au lieu de résidence de la famille. Il en va de même pour le contribuable marié qui exerce une activité lucrative dépendante (sans avoir de fonction dirigeante dans une entreprise économiquement importante, ce qui suppose qu'il assume une responsabilité particulière et qu'il a sous leurs ordres un nombreux personnel; voir ATF 132 I 29 pour cette notion) et ne rentre dans sa famille que pour les fins de semaine et pendant son temps libre ("Wochenaufenthalter"). Ces principes s'appliquent également au contribuable célibataire, séparé ou veuf, car la jurisprudence considère que les parents et les frères et sœurs de celui-ci font partie de la famille. Toutefois, les critères qui conduisent le Tribunal fédéral à désigner comme domicile fiscal non pas le lieu où le contribuable travaille, mais celui où réside sa famille doivent être appliqués de manière particulièrement stricte, dans la mesure où les liens avec les parents sont généralement plus distants que ceux entre époux. En pareilles circonstances, la durée des rapports de travail et l'âge du contribuable ont une importance particulière (ATF 132 I 29 consid. 4.2; ATF 125 I 54 consid. 2b; voir aussi arrêts TF; 2C_972/2012 du 1er avril 2013 consid. 3.2; 2C_728/2012 du 28 décembre 2012 consid. 3.2; 2P.171/2005 du 25 janvier 2006 consid. 2.3 et les références citées). d) Dans une affaire 2C_854/2013 du 12 février 2014, le Tribunal fédéral a considéré qu'un célibataire de 38 ans avait son domicile fiscal à son lieu de travail dans la commune vaudoise où il louait un appartement de 3 pièces qu'il occupait seul, et non dans la commune valaisanne où il avait grandi et rentrait régulièrement la semaine, chaque week-end et pour les vacances afin d'aider sa mère malade. Le recourant n'avait en effet nullement démontré avoir des contacts si étroits avec le canton du Valais que la présomption selon laquelle le domicile fiscal des contribuables célibataires exerçant une activité lucrative dépendante est au lieu de leur travail s'en trouvait renversée (consid. 5.3 s.). La Haute Cour fédérale a également jugé qu'une célibataire de 41 ans habitant à son lieu de travail dans un appartement de 5 pièces pour CHF 2'687.- par mois,

Tribunal cantonal TC Page 6 de 8 qui rentrait régulièrement le week-end pour s'occuper de sa mère et exercer certaines activités dans le canton d'où elle était originaire, n'avait pas de liens prépondérants dépassant les liens ordinaires qu'une personne célibataire entretenait avec son canton d'origine et qu'elle n'avait pas démontré y avoir transféré son domicile (arrêt TF 2C_918/2011 du 12 avril 2012 consid. 3.4). Le Tribunal fédéral a en revanche admis la persistance du domicile fiscal au domicile des parents dès la période fiscale 2003 dans le cas d'un célibataire de 41 ans chargé de cours de physique à la "Hochschule für Technik und Architektur" dans le canton de Lucerne depuis 2001 qui y louait un 4½ pièces

et résidait durant les weekends, les vacances (et même la semaine car ses cours se concentraient principalement sur deux jours) dans le canton de Zoug chez ses parents (dont il s'occupait en partie avec ses sœurs, son père souffrant de cécité) dans un logement séparé situé dans l'un des étages de la maison familiale (arrêt TF 2C_646/2007 du 7 mai 2008). Tel n'a toutefois pas été le cas pour un célibataire de 47 ans chargé de cours à plein temps à la "Fachhochschule Nordwestschweiz" dans le canton de Soleure, qui y louait un 2½ pièces depuis 1998 et résidait durant les weekends (de trois jours) et son temps libre dans le canton de St-Gall chez ses parents âgés dans un logement de 4 pièces mis à sa disposition dans la maison familiale, dont le domicile fiscal a été fixé à son lieu de travail dès la période fiscale 2009 (arrêt TF 2C_518/2011 du 1er février 2012). Il résulte de ce qui précède que le domicile fiscal (for fiscal) d'une personne célibataire de plus de trente ans 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. 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. e) En ce qui concerne le fardeau de la preuve, il faut appliquer les principes suivants: en présence d'un contribuable de plus de trente ans qui exerce une activité lucrative dépendante au lieu où il séjourne pendant la semaine, on présume 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 ceux-ci des liens particulièrement étroits et jouit dans ce même lieu d'autres relations personnelles et sociales (ATF 125 I 54 consid. 3a). 3. a) En l'espèce, comme le soutient à juste titre l'autorité intimée, il existe une présomption naturelle que le domicile fiscal du recourant, professeur à l'Université de Fribourg depuis 2008 et locataire dans cette commune d'un appartement de 4 pièces, se trouve à son lieu de travail pour la période fiscale 2016. Il appartient donc au recourant de renverser cette présomption en démontrant qu'il rentre au moins une fois par semaine au lieu de résidence des membres de sa famille au Tessin, qu'il entretient avec ceux-ci des liens particulièrement étroits et qu'il a d'autres relations personnelles et sociales importantes à cet endroit, ce qui permettra ainsi de conclure qu'il y a le centre de ses intérêts. b) Il n'est pas contesté que le recourant rentre tous les weekends au Tessin dans la maison de 5 pièces dont il est propriétaire et dans laquelle vit également sa mère. Cela suffit à

Tribunal cantonal TC Page 7 de 8 constater que la première condition du retour régulier au lieu de résidence de la famille est réalisée. Il convient ensuite d'examiner si ses liens familiaux au Tessin sont particulièrement étroits. Le recourant est fils unique et vit avec sa mère âgée. Le temps qu'il lui consacre du fait qu'elle suit un traitement pour éviter de retomber dans l'état dépressif dont elle a souffert il y a plusieurs années doit toutefois être relativisé. S'il lui apporte son soutien lorsqu'il retourne au Tessin, il précise également que sa mère n'a pas besoin d'aide en l'état; et la situation de celle-ci ne nécessite d'ailleurs pas en principe autant de soutien que celle dont se prévalait le contribuable visé par l'arrêt TF 2C_646/2007 précité. Dans la mesure où le recourant est devenu orphelin de père alors qu'il était enfant, les liens de nature affective qu'il a développés avec sa mère peuvent certes

sembler étroits mais pas davantage que ceux d'une personne célibataire qui passe ses fins de semaine et son temps libre chez sa mère (voir arrêts TF 2C_854/2013 et 2C_918/2011 précités). Cette circonstance, qui n'apparaît pas exceptionnelle compte tenu de la jurisprudence particulièrement restrictive du Tribunal fédéral, et le fait qu'il est propriétaire d'un immeuble au Tessin, ne suffisent pas à renverser la présomption que le domicile fiscal du recourant se trouve à son lieu de travail. S'agissant de l'importance que peuvent revêtir les autres relations personnelles et sociales du recourant au Tessin, elle doit également être relativisée. Celui-ci a certes dressé une longue liste de ses activités sportives (tennis, natation et fitness) et culturelles (Paroisse et Bourgeoisie de I. _____, Kiwanis C. _____, Club Plinio Verda, Rotary Club J. _____, Osservatore Democratico, Associazione Carlo Cattaneo, Amici del Ceneri, Forum Alternativo, Coscienza Svizzera, Interlibertarians H. _____, Forum per il dialogo tra l'Italia e la Svizzera) au Tessin. Il s'agit là toutefois d'activités auxquelles il peut se consacrer parce qu'il se trouve de toute façon sur place durant son temps libre. Par ailleurs, il ne prétend pas qu'il exerce pour ces associations des fonctions d'administration ou de représentation qui l'occuperaient davantage. Quant aux relations tissées grâce à ses activités pour la presse (La Regione Ticino, Buongiorno Ticino, Confronti Il Caffè, Archivio Storico Ticinese) et pour la Radiotélévision suisse de langue italienne ou encore pour les écoles (K. _____ de C. _____, J. _____ et H. _____, L. _____ de C. _____ et M. _____ de la Suisse italienne), elles sont directement liées à son activité de professeur et elles doivent être rattachées à son activité pour l'Université de Fribourg. Enfin, le recourant ne saurait tirer argument du fait que lorsqu'il a des problèmes de santé, il s'adresse à son médecin au Tessin et qu'il n'a jamais dû être hospitalisé à Fribourg. Si fort heureusement pour lui, tel n'a jamais été le cas, cela ne signifie pas qu'il ne se trouvera jamais dans cette situation à Fribourg. Le recourant ne saurait prétendre, ne serait-ce que sous cet angle, qu'il ne sollicite pas les infrastructures. Au vu de l'ensemble de ces éléments, il convient de constater que le recourant n'a pas démontré avoir conservé son domicile au Tessin alors même qu'il travaille à l'Université de Fribourg depuis plus de dix ans. Pour le reste, c'est à juste titre que l'autorité intimée a qualifié de prépondérantes les relations du recourant avec le canton de Fribourg. Selon l'expérience de la vie, il est en effet habituel de développer des relations sociales dans le cadre de son activité professionnelle de sorte que le recourant a immanquablement dû développer des liens à l'Université de Fribourg avec ses collègues et ses assistants. 4. a) Sur le vu de ce qui précède, le recours est rejeté et la décision attaquée confirmée.

Tribunal cantonal TC Page 8 de 8 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 du tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative (Tarif JA; RSF 150.12). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 al. 1 tarif JA). En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 500.-. la Cour arrête: I. Le recours est rejeté. 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. Communication. Conformément aux art. 73 LHID et 82 ss de la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral à Lausanne dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public. La fixation des montants 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 1er juin 2017/eri Président Greffière-rapporteur

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