

# FR\_GERICHTE 604 2017 30 vom 6. März 2018

FR Kantonsgericht, 2018-03-06, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2017\\_30](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2017_30)

FR: FR\_GERICHTE 604 2017 30 du 6 mars 2018

IT: FR\_GERICHTE 604 2017 30 del 6 marzo 2018

## Regeste

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

## Erwägungen

### E. 9

janvier 2017, alors même qu'elle ne lui avait pas encore été notifiée et qu'il n'en avait connaissance que par le biais d'un entretien téléphonique. Bien qu'adressé de façon prématurée, alors que le délai de recours n'avait pas encore commencé à courir, à une autorité non compétente pour en connaître, ce courrier constituait a priori un recours recevable qui aurait dû être transmis d'office au Tribunal cantonal comme objet de sa compétence (sur la recevabilité d'un recours prématuré, voir p. ex. ATF 108 Ia 130 consid. 1a). Dans la mesure où il est admis que l'acte de recours du 20 février 2017 est recevable, cette question n'a toutefois pas à être examinée plus en détail et peut rester ouverte. II. Impôt fédéral direct 3. a) Il convient ensuite d'examiner sur le fond, d'abord pour l'impôt fédéral direct, si c'est à bon droit que le Service cantonal des contributions a retenu que tant le recourant que la recourante ont leur domicile à C.\_\_\_\_\_, dans le canton de Fribourg. b) L'art. 3 LIFD prévoit notamment que les personnes physiques sont assujetties à l'impôt fédéral direct à raison du rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent en Suisse (al. 1). Une personne a son domicile en Suisse 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). c) Conformément à ce que retiennent la doctrine (OBERSON, Précis de droit fiscal international, 2004 p. 39 n. 107) ainsi que le Tribunal fédéral (voir arrêt TF 2P.99/2006 du 30 août 2006 consid. 6 et 7), la question de savoir si un contribuable est domicilié en Suisse doit être examinée en premier lieu à la lumière du droit interne. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à la double imposition (voir art. 127 al. 3 Cst.), le domicile fiscal (principal) d'une personne physique exerçant une activité lucrative dépendante se trouve au lieu où elle réside avec l'intention de s'y établir durablement (voir aussi, pour le domicile fiscal cantonal, art. 3 al. 2 LHID), soit au lieu où la personne a le centre de ses intérêts personnels. Ce lieu se détermine en fonction de l'ensemble des circonstances objectives et non sur la base des seules déclarations du contribuable, qui ne peut pas choisir librement son domicile fiscal (ATF 138 II 300 consid. 3.2). Dans ce contexte, le domicile politique ne joue 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 (voir ATF 132 I 29 consid. 4.1; arrêt TF 2C\_1045/2016 du 3 août 2017 consid. 3.3). 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 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). 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, son domicile fiscal se trouve au lieu avec lequel elle a les relations les plus étroites. Pour le contribuable exerçant une activité lucrative dépendante, le domicile fiscal se trouve en principe à son lieu de travail, soit au lieu à partir duquel il exerce quotidiennement son activité lucrative, pour une longue durée ou pour un temps indéterminé, en vue de subvenir à ses besoins (voir ATF 132 I 29 consid. 4.2). Cependant,

Tribunal cantonal TC Page 7 de 11 pour le contribuable marié, ainsi que pour les personnes vivant en concubinage, quand bien même elles sont imposables de manière séparée, les liens créés par les rapports personnels et familiaux (époux, concubin, enfants) peuvent s'avérer 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, même lorsqu'elles ne rentrent dans leur famille que pour les fins de semaine et durant leur temps libre (voir ATF 132 I 29 consid. 4.2; arrêt TF 2C\_1045/2016 du 3 août 2017 consid. 3.4). d) 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). e) 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). 4. a) En l'espèce, pour la période visée par la décision attaquée, soit dès le 1er janvier 2015, il n'est pas contesté que la recourante, née en 1962, partage sa vie essentiellement entre les cantons de Fribourg et de Genève. Ce n'est ainsi pas l'existence de son domicile en Suisse qui est litigieuse, mais uniquement le canton dans lequel il se trouve. Quant au recourant, il ressort du dossier qu'il a été domicilié en Suisse, dans le canton de Genève, jusqu'en 2003 et qu'il a annoncé à ce moment qu'il résiderait dorénavant en Thaïlande, plus précisément à H.\_\_\_\_\_. Le Service cantonal des contributions est toutefois d'avis qu'il a continué à vivre pour l'essentiel en Suisse et qu'il est domicilié dès le 1er janvier 2015, comme son épouse, dans le canton de Fribourg, ce qu'il conteste. b) Il y a d'abord lieu de constater que les recourants sont mariés depuis 1991 et qu'aucun élément concret figurant au dossier n'accrédite la thèse d'une séparation de fait ou de droit. Au contraire, dans le questionnaire rempli le 26 septembre 2016 à l'attention du Service cantonal des contributions, la recourante indique qu'elle partage sa maison fribourgeoise

avec son conjoint et son appartement genevois avec son conjoint et ses parents. A cet égard, le recourant soutient certes qu'il s'agissait d'une déclaration maladroite résultant d'une mauvaise interprétation, partager son appartement signifiant pour la recourante uniquement que son mari passait la voir à C. \_\_\_\_\_, quand elle y était, mais pas qu'il y habitait (voir complément au recours du 3 mars 2017). Cette seule dénégation formulée a posteriori par le recourant est toutefois insuffisante pour remettre en cause le renseignement communiqué dans un premier temps par son épouse. Même si cet élément n'est pas déterminant à lui seul, il doit également être relevé que la communauté d'intérêts que les recourants forment en tant que couple marié s'étend également à la gestion de leurs affaires communes. Ainsi, la recourante est inscrite au registre du commerce

Tribunal cantonal TC Page 8 de 11 comme administratrice de la société I. \_\_\_\_\_ SA qui exploitait – jusqu'à leur fermeture en septembre 2017 (voir www.J. \_\_\_\_\_, consulté à la date de l'arrêt) – deux restaurants à l'enseigne K. \_\_\_\_\_ (voir extrait du registre du commerce, www.ge.ch/rc; recours du 18 février 2017, p. 2). Elle est également administratrice de la société K. \_\_\_\_\_ SA qui exploitait un troisième restaurant à Genève et qui exploite encore un restaurant à Fribourg. Quant au recourant, il se présente tant sur le site internet (www.K. \_\_\_\_\_) que sur la page facebook de l'enseigne K. \_\_\_\_\_, ainsi que dans plusieurs articles de presse reproduits au dossier, comme le créateur et le directeur des restaurants de cette enseigne. Il en ressort que les recourants exercent de concert une activité commerciale commune qui, s'agissant de la période à partir de janvier 2015, s'étendait aux cantons de Fribourg et Genève. c) S'agissant ensuite du lieu où se trouve le centre des intérêts des recourants, les éléments suivants peuvent être relevés pour chacun d'eux. Après avoir loué durant plusieurs années un appartement à L. \_\_\_\_\_, la recourante est propriétaire depuis le mois de mai 2015 d'une villa située à C. \_\_\_\_\_, sur le territoire de la Commune de M. \_\_\_\_\_, soit dans le même canton. Il s'agit d'une maison individuelle de quatre, voire cinq pièces, située sur une parcelle de 757 m<sup>2</sup>. Selon le questionnaire précité complété le 26 septembre 2016, la recourante est également locataire – pour un loyer mensuel de CHF 1'580.- – d'un appartement à E. \_\_\_\_\_, dans le canton de Genève, qui appartient a priori à la société I. \_\_\_\_\_ SA dont elle est administratrice (voir contre-observations du 24 avril 2017, p. 2). Elle paraît indiquer notamment qu'elle passe la majorité de ses jours de travail dans le canton de Fribourg (11, contre 4-5 pour le canton de Genève), et une plus grande partie de ses weekends dans le canton de Genève (35, contre 15 pour le canton de Fribourg). Cela est confirmé par le fait qu'elle mentionne Fribourg comme lieu de travail, en tant qu'administratrice salariée de la société I. \_\_\_\_\_ SA, avec 60 personnes sous ses ordres. Comme il a été vu ci-dessus, elle précise encore qu'elle partage sa maison fribourgeoise avec son conjoint et son appartement genevois avec son conjoint et ses parents. Ces éléments rendent très vraisemblables que la recourante partage son temps entre les cantons de Fribourg et de Genève, mais qu'elle est plus souvent présente dans sa villa de C. \_\_\_\_\_ et à son lieu de travail de Fribourg que dans l'appartement de E. \_\_\_\_\_ et dans les locaux de E. \_\_\_\_\_ et Genève appartenant aux sociétés qu'elle administre. Cette vraisemblance est par ailleurs confortée par les renseignements fournis par la Commune de M. \_\_\_\_\_ selon lesquels la consommation d'eau de sa villa s'est élevée à 141 m<sup>3</sup> sur un peu moins d'une année (du 30 mai 2015 au 2 mai 2016), alors que la consommation moyenne annuelle d'une personne est de 60 m<sup>3</sup> (voir courriel du 28 avril 2016). Le confort qu'offre une maison individuelle par rapport à un appartement, ainsi que les indications ressortant du questionnaire précité selon lesquelles l'appartement de E. \_\_\_\_\_ est également occupé par les parents de la recourante tout en

servant de siège social à la société I. \_\_\_\_\_ SA vont dans le même sens. Quant au recourant, il faut relever d'emblée qu'il a refusé de remplir le questionnaire qui lui a été adressé par le Service cantonal des contributions (voir courrier du 31 octobre 2016), se limitant à des affirmations très générales selon lesquelles son centre des intérêts vitaux « est partout ailleurs, sauf à Fribourg » (voir réclamation du 7 décembre 2016, p. 2 à la fin). Ce n'est que dans son recours du 18 février 2017 qu'il donne quelques indications relatives à ses liens avec le canton de Fribourg (« ravitaillement du restaurant », « visite de courtoisie auprès des employés », « passer de temps en temps un jour à C. \_\_\_\_\_ pour le repos, vue le cadre paisible et reposant ») et celui de Genève (« séjour jusqu'à la fin du traitement et surveillance de la maladie

Tribunal cantonal TC Page 9 de 11 suivi par l'Hug »). Dans ces conditions, c'est à raison que le Service cantonal des contributions a procédé à des recoupements avec la situation de son épouse dont il ne paraît séparé ni de fait, ni de droit et avec laquelle il exerce une activité commerciale commune. Or, ces recoupements font ressortir que celle-ci partage avec son mari tant sa maison de C. \_\_\_\_\_ – ce que la consommation d'eau annuelle accrédite – que l'appartement qu'elle loue à leur société commune, à E. \_\_\_\_\_. Compte tenu également de l'activité de direction opérationnelle des restaurants que le recourant revendique sur internet et dans la presse, il est ainsi rendu hautement vraisemblable non seulement qu'il passe l'essentiel de son temps en Suisse, mais également qu'il est plus souvent, pour les mêmes raisons que celles exposées ci-dessus pour son épouse, dans la villa de C. \_\_\_\_\_ et à son lieu de travail de Fribourg que dans l'appartement de E. \_\_\_\_\_ et dans les locaux de E. \_\_\_\_\_ et Genève appartenant aux sociétés administrées par celle-ci. D'autres faits ressortant du dossier attestent également que les recourants passent une grande partie de leur temps dans la villa de C. \_\_\_\_\_ et plus généralement dans le canton de Fribourg. Ainsi, ils ont recouru aux services d'une fiduciaire fribourgeoise dans leurs relations avec les autorités fiscales. On peut aussi relever que le courrier recommandé adressé à C. \_\_\_\_\_ contenant la décision du 17 novembre 2016 a pu leur être distribué directement le lundi 21 novembre 2016, à 9 heures 23. De même, suite au dépôt de l'avis de courrier recommandé contenant la décision sur réclamation du 9 janvier 2017 dans la boîte aux lettres de la maison de C. \_\_\_\_\_, le recourant a réagi auprès du Service cantonal des contributions le 13 janvier 2017 déjà. d) Les éléments qui précèdent constituent des indices clairs et suffisamment précis pour rendre vraisemblables que les recourants ont tous deux leur centre des intérêts vitaux à C. \_\_\_\_\_, dans le canton de Fribourg. Or, face à ces indices, ceux-ci n'apportent que des dénégations générales et imprécises, non étayées par la moindre preuve et dès lors insuffisantes pour réfuter de façon crédible les faits avancés par le Service cantonal des contributions. Cela ressort en particulier de ce qui suit: - Dans le questionnaire rempli le 26 septembre 2016, la recourante indique certes que son centre des intérêts vitaux est à Genève, en mentionnant comme motifs l'énumération suivante: 3 restaurants, mari, frère, fils et deux petits-enfants. Elle fait toutefois abstraction du restaurant existant à Fribourg, plus grand que les trois autres, et elle occulte sa réponse précédente selon laquelle elle loge dans sa villa de Fribourg avec son mari. Elle ne précise par ailleurs pas en quoi les relations entretenues avec son frère, son fils majeur et ses petits-enfants seraient si intenses qu'elles primeraient sur le fait qu'elle passe la plus grande partie de son temps dans le canton de Fribourg. - En lien avec ce qui précède, s'agissant de leurs liens sociaux avec des amis ou des membres de leur famille, les recourants font cette déclaration dans leur réclamation du 7 décembre 2016: « Effectivement vous avez constaté à juste titre, nous n'entretiens pas de

rapports particulièrement étroits avec des amis ou de la famille dans le canton de Genève, encore moins à Fribourg. Nous sommes insociables. ». Cette affirmation va plutôt dans le sens que le critère des liens d'amitié et de famille n'est pas déterminant pour situer le centre des intérêts personnels des recourants. Elle ne remet dès lors pas en question l'existence de leur domicile dans le canton de Fribourg. - Il ressort du courriel du 8 novembre 2016 du Service cantonal des contributions à l'administration fiscale du canton de Genève que la recourante explique sa consommation d'eau élevée à C.\_\_\_\_\_ par l'arrosage de son jardin. A cet égard, il peut être constaté avec

Tribunal cantonal TC Page 10 de 11 le fisc fribourgeois que cette justification est très imprécise et n'est pas étayée par la moindre preuve, ne serait-ce que par une photographie du jardin et/ou d'un système d'arrosage. Elle ne suffit en tout cas pas à justifier une consommation de 141 m<sup>3</sup> pour un peu plus de 11 mois pour une maison qui ne serait occupée que par une seule personne quelques jours par semaine uniquement. e) Sur le vu de ce qui précède, compte tenu des indices précis et concordants permettant de rendre vraisemblable que le centre des intérêts personnels des recourants est à C.\_\_\_\_\_ et en l'absence d'éléments concrets et étayés apportés par ceux-ci dans le sens contraire, c'est à bon droit que le Service cantonal des contributions a retenu qu'ils avaient tous deux leur domicile en Suisse, plus particulièrement dans le canton de Fribourg et la commune de M.\_\_\_\_\_, à compter du 1er janvier 2015. Le recours sera dès lors rejeté et la décision attaquée confirmée s'agissant de l'impôt fédéral direct. 5. a) En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant débouté. 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. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative, RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). b) En l'espèce, vu le sort du recours et l'ensemble des circonstances du cas, il se justifie de mettre à la charge des recourants des frais fixés à CHF 500.-. c) Il n'est pas alloué d'indemnité de partie. III. Impôt cantonal 6. a) La réglementation légale cantonale concernant le domicile fiscal des personnes physiques est similaire, étant du droit harmonisé (art. 3 al. 1 et 2 LHID), à celle applicable en matière d'impôt fédéral direct exposée ci-dessus. Ainsi, l'art. 3 LICD prévoit que 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) et qu'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) En l'espèce, pour les mêmes raisons que celles développées en relation avec l'impôt fédéral direct, c'est à bon droit que le Service cantonal des contributions a retenu, pour l'impôt cantonal également, que les recourants avaient tous deux leur domicile dans le canton de Fribourg, plus particulièrement dans la commune de M.\_\_\_\_\_, à compter du 1er janvier 2015. Le recours sera dès lors rejeté et la décision attaquée confirmée également s'agissant de l'impôt cantonal. 7. a) Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de 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 CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA).

Tribunal cantonal TC Page 11 de 11 b) En l'espèce, vu le sort du recours et l'ensemble des circonstances du cas, il se justifie de mettre à la charge des recourants des frais fixés à CHF 500.-. c) Il n'est pas alloué d'indemnité de partie. la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct

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