



**POUVOIR JUDICIAIRE  
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG  
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC  
Kantonsgericht KG**

Rue des Augustins 3, case postale 1654, 1701 Fribourg

T +41 26 304 15 00, F +41 26 304 15 01  
www.fr.ch/tc

604 2012 125

604 2012 127

## **Arrêt du 11 février 2014**

### **Cour fiscale**

#### **Composition**

Président: Marc Sugnaux  
Juges: Anne-Sophie Peyraud,  
Christian Pfammatter  
Greffière-rapporteure: Elisabeth Rime Rappo

#### **Parties**

**A. \_\_\_\_\_, recourant**

contre

**SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée**

#### **Objet**

Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques; domicile fiscal

Recours du 5 novembre 2012 contre la décision sur réclamation du 5 octobre 2012 en matière de domicile fiscal

## considérant en fait

A. A.\_\_\_\_\_ est, depuis novembre 2005, l'administrateur président avec signature individuelle de B.\_\_\_\_\_ SA, une société active dans la branche fiduciaire, notamment la révision, l'administration de sociétés, successions, faillites, tenues de comptabilités, expertises comptables et conseils fiscaux selon l'inscription au registre du commerce disponible sur internet. Depuis août 2010, il est également l'associé gérant avec signature individuelle de la société C.\_\_\_\_\_ Sàrl à D.\_\_\_\_\_ (VD), dont le but est "toutes activités dans la branche fiduciaire, notamment la révision, l'administration de sociétés, successions, faillites, tenues de comptabilités, expertises comptables et conseils fiscaux".

Le 20 avril 2011, le Contrôle des habitants de la Commune de E.\_\_\_\_\_ (FR) a avisé le Service cantonal des contributions que A.\_\_\_\_\_ s'installait à F.\_\_\_\_\_ dans la Commune de G.\_\_\_\_\_ (VS).

En septembre 2011, une succursale valaisanne de B.\_\_\_\_\_ SA, avec pour adresse F.\_\_\_\_\_, a été inscrite au registre du commerce.

Par courrier du 30 novembre 2011, le Service cantonal des contributions s'est adressé au contribuable en l'invitant à remplir un "Questionnaire concernant le domicile fiscal intercantonal", après avoir constaté que celui-ci disposait d'une adresse en Valais. Il a expliqué que l'assujettissement du contribuable avait été momentanément modifié pour la période fiscale 2011 compte tenu de l'avis de départ transmis par la commune de E.\_\_\_\_\_ (FR), mais qu'il disposait d'informations selon lesquelles celui-ci y habitait toujours avec son amie H.\_\_\_\_\_. Il a ajouté qu'il remettrait ensuite le questionnaire dûment rempli au Conseil communal de E.\_\_\_\_\_ (FR) ainsi qu'à l'Administration cantonale du Valais. Le Service cantonal des contributions a encore relevé qu'il espérait ainsi obtenir tous les éléments pour un éventuel assujettissement dans le canton de Fribourg, et il a requis du contribuable qu'il apporte toutes les preuves indiquées dans le questionnaire telles que frais de transport, contrat de bail, etc.

Le 2 février 2012, A.\_\_\_\_\_ a retourné le questionnaire précité qu'il avait daté et signé le 8 janvier 2012 accompagné d'une lettre expliquant sa situation personnelle et professionnelle.

Le 1<sup>er</sup> mars 2012, le Service cantonal des contributions a invité la Commune de E.\_\_\_\_\_ (FR) à se déterminer sur le domicile fiscal de A.\_\_\_\_\_. Il lui a transmis à cet effet divers documents au nombre desquels figure le questionnaire précité.

En date du 28 mars 2012, la Commune de E.\_\_\_\_\_ (FR) a retourné ce questionnaire daté et signé (avec le sceau communal) mais sans observations.

Par courrier du 17 avril 2012, le Service cantonal des contributions s'est adressé à l'administration fiscale du canton du Valais pour lui annoncer qu'il entendait assujettir A.\_\_\_\_\_ de manière illimitée aux impôts directs dans le canton de Fribourg, conformément à la jurisprudence fédérale et la doctrine sur le domicile des concubins. Il a notamment fait valoir que le contribuable est propriétaire d'un appartement de deux pièces à F.\_\_\_\_\_ (G.\_\_\_\_\_ ) (VS) où celui-ci allègue déployer toute son activité sociale et qu'il habite à E.\_\_\_\_\_ (FR) du lundi soir au jeudi avec son amie H.\_\_\_\_\_, conseillère communale à E.\_\_\_\_\_ (FR), dans un appartement loué au nom de cette dernière. Il a invité le Service cantonal des contributions du canton du Valais à faire connaître son point de vue dans un délai de 60 jours.

Par décision du 29 août 2012, le Service cantonal des contributions a maintenu l'assujettissement illimité de A. \_\_\_\_\_ pour la période fiscale 2011 "ainsi que les années suivantes pour autant que (sa) situation ne se modifie pas".

Le 27 septembre 2012, après sommation du 6 septembre 2012, A. \_\_\_\_\_ s'est vu notifier une amende de 350 francs pour n'avoir pas déposé de déclaration d'impôt pour la période fiscale 2011.

B. A. \_\_\_\_\_ a formé réclamation à l'encontre de cette décision le 27 septembre 2012. Il a fait valoir notamment trois points importants dont le Service cantonal des contributions n'aurait à son avis pas tenu compte à leur juste mesure, à savoir, premièrement, que le siège de son lieu de travail est certes à I. \_\_\_\_\_ (FR), mais que ses activités à G. \_\_\_\_\_ (VS) et à J. \_\_\_\_\_ (VD) nécessitent une présence locale de un jour par semaine, en principe le vendredi à G. \_\_\_\_\_ (VS) et le lundi à J. \_\_\_\_\_ (VD). Deuxièmement, si son activité fiduciaire sur Fribourg se résume à trois voire quatre jours (exceptionnellement) par semaine, plus du 60 pourcent de dite activité s'effectue à l'extérieur. Enfin, le fait que son amie habite à E. \_\_\_\_\_ (FR) et qu'il y loge lors de sa présence à Fribourg ne peut pas, selon lui, être qualifié de concubinage selon la jurisprudence mentionnée par le Service cantonal des contributions. Il a expliqué à cet égard qu'il lui paraissait plus simple et moins onéreux de loger chez son amie lorsqu'il se trouve à Fribourg plutôt que se rendre à l'hôtel. Il a encore rappelé que ses heures de travail à la fiduciaire, que ce soit en Valais, à J. \_\_\_\_\_ (VD) ou à I. \_\_\_\_\_ (FR), étaient pratiquement toujours les mêmes : de 07.00h à 18.30 voire 19.00h, avec une pause à midi le plus souvent au restaurant. Il a encore relevé qu'il avait désormais adhéré à un parti politique local et qu'à la fin de l'année 2012, il allait racheter en partenariat une fiduciaire de G. \_\_\_\_\_ (VS) et deviendrait salarié de dite fiduciaire.

Par décision du 5 octobre 2012, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation précitée. Il a conclu à l'existence de liens prépondérants avec le lieu de résidence de E. \_\_\_\_\_ (FR) en considérant pour l'essentiel ce qui suit : *"(...) pour que l'on retienne le concubinat, il faut que les deux partenaires vivent dans le même logement. Cet élément est clairement mentionné dans les différentes lettres du contribuable. A E. \_\_\_\_\_ (FR), il déclare dormir 3 à 4 nuits par semaine chez son amie ce qui renforce le lien avec son lieu de séjour. De plus, l'installation en concubinage démontre que les relations avec la famille ont pris moins d'importance. Le SCC constate que le contribuable passe clairement son temps avec son amie durant la semaine. Le fait de travailler dans différents endroits n'enlève rien aux liens les plus forts avec son amie; le contribuable n'y habite certainement pas seulement en raison de conditions financières avantageuses."*

Le 12 octobre 2012, A. \_\_\_\_\_ a transmis au Service cantonal des contributions une copie de sa déclaration d'impôt valaisanne pour la période fiscale 2011.

Par taxation ordinaire rectifiée du 15 novembre 2012, l'impôt cantonal sur le revenu de A. \_\_\_\_\_ a été fixé à 4'042 fr. 90, sur la base d'un revenu imposable de 49'557 francs et son impôt fédéral direct à 523 fr. 20 pour un revenu imposable de 52'803 francs. Et par taxation ordinaire rectifiée du 19 novembre 2012, suite à la communication par le fisc valaisan des valeurs de l'appartement en PPE situé à G. \_\_\_\_\_ (VS) (acquis de son amie), son impôt cantonal a été diminué à 3'848 francs et son impôt fédéral direct à 475 fr. 70.

C. Par acte du 5 novembre 2012 (posté le 6 novembre 2012), A. \_\_\_\_\_ a interjeté recours en maintenant ses conclusions.

L'avance de frais fixée à 400 francs par ordonnance du 8 novembre 2012 a été acquittée dans le délai imparti.

Le 20 décembre 2012, le Service cantonal des contributions a déposé ses observations, auxquelles le recourant a répondu le 18 janvier 2013.

Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que nécessaire.

## **en droit**

### **I. Impôt fédéral direct (604 2012 125)**

1. a) Bien que la décision en matière de domicile fiscal du 29 août 2012 ne concernait que le domicile fiscal cantonal, l'autorité intimée a expressément indiqué que sa décision sur réclamation valait également pour 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 la procédure est, sur ce point, sans objet.

b) Il s'ensuit que pour cette partie de la procédure, il n'y a pas lieu de percevoir de frais.

### **II. Impôt cantonal (604 2012 127)**

2. Le recours, déposé le 5 novembre 2012 contre une décision du 5 octobre 2012, 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 du 6 juin 2000 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 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1), 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. 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 125 I 54 consid. 2a = RDAF 1999 II 179).

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. 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 seront 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 et 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 précité, consid. 2b).

Cette jurisprudence a été rappelée à maintes reprises par le Tribunal fédéral (voir notamment arrêts [2C\\_270/2012](#) du 1<sup>er</sup> décembre 2012 consid. 2.4, [2C\\_748/2008](#) du 19 mars 2009 consid. 3.1, [2C\\_230/2008](#) du 27 août 2008 consid. 3.1 et 3.4, [2C\\_769/2007](#) du 29 avril 2008 consid. 3.1).

C'est ainsi que 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 à considérer comme ayant beaucoup de poids dans l'appréciation générale du domicile. Pour que l'on retienne le concubinat, il faut que les deux partenaires vivent dans le même logement. Tel n'est pas le cas de deux personnes entretenant une relation intime mais conservant chacune son propre logement, même si elles passent de temps à autre leur week-end ensemble dans le logement de l'un ou de l'autre (D. DE VRIES REILINGH, *La double imposition intercantonale*, 2<sup>ème</sup> éd., Berne 2013, p. 90 s.; Y. NOËL, *Le domicile fiscal des personnes physiques dans la jurisprudence actuelle in RDAF 2002* II p. 405 ss, 426 s. et références citées).

c) Il incombe aux autorités fiscales, qui ne sont pas liées par les décisions prises par d'autres autorités, de déterminer d'office les éléments de fait constitutif du domicile (séjour) fiscal (art. 123 al. 1 LIFD, art. 196 ss LT) et donc d'en prouver l'existence. Tandis que le contribuable a l'obligation de coopérer. Il doit fournir des informations détaillées sur tous les éléments aptes à fonder son assujettissement (art. 124 ss LIFD, art. 198 ss LT). Il découle de ce qui précède que, lorsque des indices clairs et précis rendent vraisemblable le cas d'espèce établi par l'autorité, il revient au contribuable de réfuter, preuve à l'appui, ce qui est avancé par l'autorité (arrêt du Tribunal fédéral [2C\\_484/2009](#) du 30 septembre 2010, consid. 3.3 et références citées).

4. Dans son mémoire, le recourant expose notamment qu'il ne fait que dormir chez son amie, et que le plus souvent, tous ses repas de midi et autres rendez-vous se passent à l'extérieur. Il souligne que, non seulement il travaille un à deux jours par semaine selon les périodes en Valais où il a un bureau dans son appartement (qu'il ne loue pas à un tiers), et où il reçoit fréquemment des clients le samedi matin, mais encore que sa vie politique et son intégration constituent autant d'éléments à prendre en compte. Il estime que les jours de travail sur le canton du Valais, additionné au samedi matin, à sa vie sociale, politique et d'intégration sont des éléments qui

comptent davantage que les 3 voire 4 nuitées à Fribourg. Le recourant fait valoir que le concubinage invoqué par l'autorité intimée ne peut pas être retenu et ajoute qu'il ne participe pas à la vie locale, villageoise et à l'éducation des enfants de son amie.

De son côté, l'autorité intimée maintient que le domicile fiscal du recourant se situe toujours à E. \_\_\_\_\_ (FR) en exposant que :

*"Le contribuable vit manifestement en concubinage avec son amie (H. \_\_\_\_\_) qui habite E. \_\_\_\_\_ (FR) et qui est conseillère communale [actuellement syndique]. Le SCC remarque que le contribuable confirme dormir chez son amie durant la semaine. Par ailleurs, Mme H. \_\_\_\_\_ possède un bien immobilier en Valais, à G. \_\_\_\_\_ (VS). Dès lors, il ne fait aucun doute que M. A. \_\_\_\_\_ vit en concubinage avec sa compagne et démontre ainsi qu'il passe clairement son temps avec son amie non seulement durant la semaine, mais aussi le week-end. En conséquence, la relation de concubinage est un élément très fort dans l'appréciation générale du domicile (...). Dans les faits, le contribuable vit avec son amie la majeure partie dans le canton de Fribourg et ne peut argumenter que la vie professionnelle passe avant les liens familiaux. Par contre, le fait de vivre en concubinage pour un célibataire démontre un lien plus fort dans la décision finale et contribue en grande partie à maintenir un assujettissement dans la commune où vit le couple. En conséquence, le SCC maintient l'imposition du contribuable dans la commune de E. \_\_\_\_\_ (FR) cela d'autant plus que M. A. \_\_\_\_\_ est le Directeur et l'Administrateur de « B. \_\_\_\_\_ SA » qui a son siège à I. \_\_\_\_\_ (FR) et dont il en est le principal actionnaire".*

En l'espèce, le recourant, divorcé et sans enfant à charge, se trouve dans la même situation qu'un contribuable célibataire et la jurisprudence en la matière doit lui être appliquée. L'autorité intimée a fixé le domicile fiscal du recourant à E. \_\_\_\_\_ (FR) non pas tant parce qu'il s'agit du lieu à partir duquel il se rend à son travail principal, que parce qu'il vit, selon elle, en concubinage dans le canton de Fribourg et qu'il y a par conséquent ses liens les plus étroits. Certes, le recourant déclare mener une vie politique et professionnelle en Valais où il exerce son activité deux jours par semaine dans l'appartement dont il est propriétaire et l'autorité intimée n'en disconvient pas. L'on doit toutefois constater en l'occurrence que ces éléments ne suffisent pas à créer en sa faveur un domicile fiscal à G. \_\_\_\_\_ (VS). Au contraire, plusieurs indices concrets plaident en faveur du maintien de son assujettissement à E. \_\_\_\_\_ (FR). Le recourant a déclaré exercer son activité lucrative salariée en général trois jours par semaine dans le canton de Fribourg, deux jours au plus en Valais et un jour dans le canton de Vaud. Le lieu où il travaille le plus se situe donc dans le canton de Fribourg, à E. \_\_\_\_\_ (FR). Il s'agit là du lieu à partir duquel il se rend à son travail principal. Cela pourrait déjà permettre de présumer qu'il a toujours son domicile fiscal à E. \_\_\_\_\_ (FR) (ce qui est conforme au principe posé par le Tribunal fédéral en faveur du domicile où s'exerce l'activité lucrative dépendante). Le recourant objecte qu'il ne dort que trois jours par semaine à E. \_\_\_\_\_ (FR) au domicile de son amie. Il convient toutefois de constater qu'il entretient avec celle-ci des relations étroites à plus d'un titre. Elle est en effet l'administratrice avec signature collective à deux de sa société et l'adresse de dite société à I. \_\_\_\_\_ (FR) est identique à celle du cabinet de médiatrice qu'elle y exploite. Tous deux se rendent donc au même endroit pour travailler à I. \_\_\_\_\_ (FR). S'y ajoute le fait que l'amie du recourant lui a vendu une unité de propriété (187/1000) par étage à G. \_\_\_\_\_ (VS) dans l'immeuble où elle-même est encore propriétaire d'un appartement (713/1000), comme le démontre la copie de l'extrait de l'acte de propriété par étages et de cession annexé à la communication des transferts de propriété immobilière du canton du Valais transmise à l'autorité intimée le 2 novembre 2012. Ce canton n'a fait valoir, au demeurant, aucune remarque à la suite de l'avis de l'autorité intimée du 17 avril 2012 sur le maintien de l'assujettissement du recourant dans le canton de Fribourg. Dans ces circonstances, il est probable que le recourant et son amie passent régulièrement leurs fins de

semaine ensemble, de sorte que la relation de concubinage retenue par l'autorité intimée n'apparaît pas dénuée de fondement. Dès lors que le recourant n'a pas démontré avoir des relations plus importantes avec la commune valaisanne où il a déposé ses papiers qu'avec celle depuis laquelle il se rend à son travail principal et où il passe trois jours par semaine avec son amie, il doit continuer à être assujéti de manière illimitée à E. \_\_\_\_\_ (FR).

Au vu de ce qui précède, le recours est rejeté.

5. a) 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).

b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 400 francs.

## **la Cour arrête:**

### **I. Impôt fédéral direct (604 2012 125)**

1. Il est constaté que la décision sur réclamation, en tant qu'elle concerne l'impôt fédéral direct, a été rendue par erreur et que la procédure y relative est sans objet.
2. Il n'est pas perçu de frais.

### **II. Impôt cantonal (604 2012 127)**

3. Le recours est rejeté.
4. Un émolument de 400 francs est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais.

Conformément aux art. 146 LIFD, 73 LHID et 82 ss de la loi fédérale 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 11 février 2014/MSU/eri*

Président

Greffière-rapporteure

Communication.