

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 1045/2016

Arrêt du 3 août 2017

Ile Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges fédéraux Seiler, Président,
Zünd et Aubry Girardin.
Greffière : Mme Kleber.

Participants à la procédure

A._____,
représentée par Me Michel Lambelet, avocat,
recourante,

contre

Service cantonal des contributions du canton de
Fribourg, case postale, 1700 Fribourg,
intimé.

Objet
Impôt cantonal et communal; domicile fiscal,

recours contre l'arrêt du Tribunal cantonal du canton de Fribourg, Cour fiscale, du 10 octobre 2016.

Faits :

A.
A._____, née en 1975, célibataire, est inscrite comme habitante dans la commune de B._____, dans le canton de Genève, au domicile de ses parents. Depuis le 1^{er} novembre 2008, elle est également inscrite en tant que résidente à la semaine (résidente secondaire) dans la commune de C._____, dans le canton de Fribourg. Elle y loue un loft, pour un loyer mensuel de 1'800 fr. A._____ travaille depuis 2011 à 100 % en tant que médecin-chef à l'Hôpital de D._____, dans le canton de Vaud. Son fiancé, E._____, est domicilié à F._____, dans le canton de Genève.

Invitée le 18 février 2015 par le Service cantonal des contributions du canton de Fribourg (ci-après: le Service cantonal) à remplir un questionnaire relatif à son domicile fiscal sur le plan intercantonal, A._____ a indiqué que son logement à C._____ ne constituait qu'un pied-à-terre pour se rendre à son travail. Elle a précisé, en mentionnant l'adresse de ses parents à B._____ comme logement dans un autre canton, posséder ses attaches les plus fortes avec le canton de Genève où vivait notamment son fiancé. Travaillant environ 300 jours dans le canton de Vaud par année, elle passait environ dix week-ends dans le canton de Fribourg et quarante, plus les vacances, dans le canton de Genève.

B.
Par décision du 12 octobre 2015, le Service cantonal a fixé le domicile fiscal cantonal de A._____ dans la commune de C._____ dès la période fiscale 2015, en retenant qu'elle se rendait à son lieu de travail depuis cette commune, qu'elle y vivait depuis sept ans et qu'elle y avait nécessairement noué des liens sociaux.

En procédure de réclamation, A._____ a fait valoir que son lieu de résidence à Fribourg ne constituait qu'un point de chute par rapport à son travail, que son fiancé, chez qui elle se rendait aussi souvent que ses horaires le lui permettaient, était domicilié dans le canton de Genève et qu'elle effectuait l'ensemble de ses dépenses courantes (coiffeur, manucure, boutiques, garagiste, médecins) et activités sociales et associatives dans ce canton.

Le 16 décembre 2015, le Service cantonal a rejeté la réclamation.

Contre la décision du 16 décembre 2015, A. _____ a formé un recours auprès de la Cour fiscale du Tribunal cantonal du canton de Fribourg (ci-après: le Tribunal cantonal). Par arrêt du 10 octobre 2016, le Tribunal cantonal a déclaré le recours sans objet en tant qu'il portait sur l'impôt fédéral direct, l'a rejeté en tant qu'il concernait l'impôt cantonal et a confirmé la décision sur réclamation du 16 décembre 2015.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A. _____ demande au Tribunal fédéral, sous suite de dépens, d'annuler l'arrêt du Tribunal cantonal du 10 octobre 2016, de dire qu'elle n'a pas son domicile fiscal principal dans le canton de Fribourg et qu'en conséquence la décision du 12 octobre 2015 du Service cantonal est nulle et non avenue.

Le Tribunal cantonal renvoie aux considérants de son arrêt et conclut au rejet du recours. Le Service cantonal ne s'est pas déterminé dans le délai imparti. L'Administration fédérale des contributions relève que l'objet du litige porte uniquement sur les impôts cantonal et communal et renonce à déposer des observations.

Considérant en droit :

1.

1.1. Le recours est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF) rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF), qui concerne les impôts cantonal et communal, soit une cause de droit public (art. 82 let. a LTF), sans qu'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF ne soit réalisée. Déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites par la loi (art. 42 LTF), par la contribuable, qui a pris part à la procédure devant l'autorité précédente, est particulièrement atteinte par la décision entreprise et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 89 al. 1 LTF), le présent recours est recevable comme recours en matière de droit public en vertu des art. 82 ss LTF et de l'art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), sous les réserves qui suivent.

1.2. Dans la mesure où la recourante demande qu'il soit dit que la décision du 12 octobre 2015 du Service cantonal est nulle, sa conclusion est irrecevable, en raison de l'effet dévolutif complet du recours auprès du Tribunal cantonal, dont l'arrêt se substitue par conséquent aux prononcés antérieurs (cf. ATF 136 II 539 consid. 1.2 p. 543; arrêt 2C 832/2016 du 12 juin 2017 consid. 1.4).

1.3. Aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut être présenté à moins de résulter de la décision de l'autorité précédente (art. 99 al. 1 LTF). En l'occurrence, la recourante a produit, outre les pièces déjà déposées devant le Tribunal cantonal, les résultats d'une analyse médicale effectuée en 2014, qui auraient pu être produits devant l'instance précédente, et une attestation de domicile du 7 novembre 2016 dans la commune de G. _____, dans le canton de Vaud, qui est une pièce postérieure à l'arrêt entrepris. Il s'agit d'éléments nouveaux, qui ne peuvent partant être pris en considération.

2.

Invoquant l'art. 97 LTF et l'interdiction de l'arbitraire (art. 9 Cst.), la recourante se plaint d'un établissement manifestement inexact des faits et d'une appréciation arbitraire des preuves.

2.1. Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF. En vertu de l'art. 97 LTF, le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (cf. ATF 142 I 135 consid. 1.6 p. 144 s.; 142 II 355 consid. 6 p. 358), ce que la partie recourante doit rendre vraisemblable par une argumentation répondant aux exigences des art. 42 al. 2 et 106 al. 2 LTF (cf. ATF 141 IV 317 consid. 5.4 p. 324). En matière d'appréciation des preuves et d'établissement des faits, l'autorité tombe dans l'arbitraire lorsqu'elle ne prend pas en compte, sans raison sérieuse, un élément de preuve propre à modifier la décision, lorsqu'elle se trompe manifestement sur son sens et sa portée, ou encore lorsque, en se fondant sur les éléments recueillis, elle en tire des constatations insoutenables (ATF 140 III 264 consid. 2.3 p. 266 et les arrêts cités).

2.2. La recourante reproche au Tribunal cantonal de s'être contenté de relever qu'elle était fiancée et que son compagnon vivait dans le canton de Genève, sans mentionner que cette relation dure depuis des années, qu'elle est stable au point que le couple a essayé et essaie d'avoir un enfant et qu'il a prospecté pour acquérir un bien immobilier, ce qui s'est d'ailleurs concrétisé par un achat à G. _____, dans le canton de Vaud. Ces faits seraient déterminants, dès lors que les attaches de la recourante à Genève en 2015 étaient en grande partie fondées sur la relation qu'elle entretient avec son fiancé.

En employant dans son arrêt le terme "fiancé" pour évoquer le compagnon de la recourante, le Tribunal cantonal a rendu compte du sérieux de la relation du couple. L'instance précédente a toutefois relevé que la recourante ne précisait pas depuis combien de temps sa relation durait. Se contentant d'affirmer que sa relation dure "depuis des années" et remonte aux années d'études communes du couple à l'Université de Genève, la recourante ne démontre pas en quoi la constatation du Tribunal cantonal serait sur ce point manifestement inexacte. Quant aux tentatives du couple d'avoir un enfant et leur recherche d'un bien immobilier en commun, elles ne sont certes pas mentionnées dans l'arrêt entrepris; ces faits ne sont toutefois pas susceptibles de conduire à retenir un domicile fiscal à Genève en l'absence de résidence commune du couple dans ce canton pendant la période fiscale considérée, étant précisé que la recourante est annoncée domiciliée auprès de ses parents à Genève. Le Tribunal cantonal pouvait donc, sans arbitraire, ne pas les mentionner dans son arrêt.

2.3. La recourante reproche également au Tribunal cantonal d'avoir versé dans l'arbitraire en affirmant qu'elle avait pu tisser des liens avec le canton de Fribourg.

Dans la mesure où la recourante s'en prend en réalité par son grief également à l'appréciation juridique des faits, ses critiques seront examinées ci-après (cf. infra consid. 3.7). Le point de savoir si, sur la base des indices constatés, le domicile fiscal de la recourante est situé dans le canton de Fribourg ou dans celui de Genève relève en effet du droit (cf. arrêt 2C 728/2012 du 28 décembre 2012 consid. 2).

Au vu de ce qui précède, les griefs de la recourante relatifs à l'établissement et l'appréciation arbitraires des faits sont rejetés.

2.4. Pour le surplus, dans la mesure où, en particulier dans la partie "faits de la cause" de son mémoire, la recourante présente sa propre version des faits et complète librement ceux qui ont été constatés dans l'arrêt entrepris, sans invoquer ou établir ni l'arbitraire, ni une constatation manifestement inexacte des faits, le Tribunal fédéral ne peut pas en tenir compte. Il sera également relevé qu'en tant que la recourante expose s'être installée avec son compagnon dans le canton de Vaud le 7 novembre 2016, ce fait, postérieur à l'arrêt entrepris, n'a pas à être pris en considération, étant rappelé que le litige porte sur le domicile fiscal de la recourante en 2015 (cf. supra consid. 1.3). Le Tribunal fédéral statuera donc sur la base des faits tels qu'ils ressortent de l'arrêt attaqué.

3.

La recourante se plaint d'une mauvaise application des dispositions légales pertinentes pour établir son domicile fiscal en matière d'impôts cantonal et communal pour la période fiscale 2015 et estime que le résultat de l'arrêt entrepris est arbitraire.

3.1. Le principe de l'interdiction de la double imposition au sens de l'art. 127 al. 3 Cst. s'oppose à ce qu'un contribuable soit concrètement soumis, par deux ou plusieurs cantons, sur le même objet et pendant la même période à des impôts analogues (double imposition effective) ou à ce qu'un canton excède les limites de sa souveraineté fiscale et, violant des règles de conflit jurisprudentielles, prétende prélever un impôt dont la perception est de la seule compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle) (cf. ATF 137 I 145 consid. 2.2 p. 147 s.; 134 I 303 consid. 2.1 p. 306 s.; 133 I 308 consid. 2.1 p. 311; 132 I 29 consid. 2.1 p. 31 s.; 131 I 285 consid. 2.1 p. 286).

3.2. En l'espèce, la décision sur réclamation du Service cantonal du 16 décembre 2015, confirmée par le Tribunal cantonal, a fixé le domicile fiscal cantonal de la recourante pour la période fiscale 2015 (et les suivantes) dans le canton de Fribourg, alors que la recourante soutient qu'elle doit être assujettie de manière illimitée à l'impôt par le canton de Genève, pour la même période (et les suivantes). On se trouve donc en présence d'une double imposition virtuelle.

3.3. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à la double imposition (cf. 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 (cf. 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 p. 305 s.). 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 (cf. ATF 132 I 29 consid. 4.1 p. 35 s.; arrêt 2C 283/2015 du 8 novembre 2015 consid. 4.3, in StE 2016 A 24.21 Nr. 34).

3.4. 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 (ATF 132 I 29 consid. 4.2 p. 36; 131 I 145 consid. 4.1 p. 149 s.; 125 I 458 consid. 2c p. 467). 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 (cf. ATF 132 I 29 consid. 4.2 p. 36; 125 I 54 consid. 2b p. 56; arrêts 2C 714/2015 du 15 juin 2016 consid. 6.2; 2C 283/2015 du 8 novembre 2015 consid.

4.3). Cependant, 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 (cf. ATF 132 I 29 consid. 4.2 p. 36; 125 I 54 consid. 2b/aa p. 56 [mariage]; arrêts 2C 163/2015 du 20 août 2015 consid. 5.2; 2C 536/2014 du 6 février 2015 consid. 2.2; 2C 170/2012 du 12 juillet 2012 consid. 3.1 [concubinage]).

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 non pas le lieu où le contribuable travaille, soit le lieu à partir duquel la personne exerce quotidiennement son activité, 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 et avec les enfants (ATF 125 I 54 consid. 2b/bb p. 57). En pareilles circonstances, la durée des rapports de travail et l'âge du contribuable ont une importance particulière. Le Tribunal fédéral considère ainsi que les relations du contribuable célibataire avec ses parents sont en général moins étroites, lorsque celui-ci a plus de trente ans et qu'il réside sur son lieu de travail de manière ininterrompue depuis plus de cinq ans (cf. ATF 125 I 54 consid. 2b/bb p. 57; arrêts 2C 854/2013 du 12 février 2014 consid. 5.1; 2C 972/2012 du 1^{er} avril 2013 consid. 3.2; 2C 728/2012 du 28 décembre 2012 consid. 3.2).

Ainsi, en présence d'un contribuable de plus de 30 ans qui exerce une activité lucrative dépendante, on présume qu'il a son domicile fiscal principal au lieu où il séjourne durant la semaine et à partir duquel il se rend à son travail. 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 (cf. arrêts 2C 854/2013 du 12 février 2014 consid. 5.1; 2C 250/2013 du 29 août 2013 consid. 2.3; 2C 518/2011 du 1^{er} février 2012 consid. 2.2; 2C 397/2010 du 6 décembre 2010 consid. 2.3, in RDAF 2011 II 127).

3.5. En l'occurrence, la recourante âgée de 40 ans en 2015, ce qui correspond à la période fiscale litigieuse, a occupé à partir de 2008 un loft dans la commune de C._____, dans le canton de Fribourg. Depuis 2011, elle exerce une activité (dépendante) à plein temps de médecin à D._____, dans le canton de Vaud. Ses parents, chez qui elle est domiciliée, et son fiancé vivent à Genève.

La situation a ceci de particulier du point de vue de la fixation du domicile fiscal principal que le lieu de résidence de la recourante depuis 2008 (Fribourg) ne coïncide ni avec son lieu de travail depuis 2011 (Vaud), ni avec le lieu où se trouvent son fiancé et sa famille (Genève). Dans la mesure où il résulte de l'arrêt attaqué que la recourante, qui ne le conteste pas, se rend quotidiennement, depuis 2011, sur son lieu de travail depuis son appartement de C._____, il convient, conformément à la jurisprudence, de présumer que son domicile fiscal principal se trouve dans le canton de Fribourg.

C'est le lieu de préciser que la relation de la recourante avec son fiancé ne conduit pas à retenir dans le cas d'espèce que le domicile fiscal de la recourante est en principe à Genève au motif qu'il s'agirait du lieu de résidence des concubins. En effet, il ne résulte pas de l'arrêt entrepris que le couple avait un lieu de vie commun à Genève. Au contraire, dans le formulaire qu'elle a rempli au sujet de son domicile fiscal, la recourante a indiqué comme logement dans un autre canton l'adresse de ses parents. Dans ces circonstances, en l'absence de logement commun, il n'y a pas à accorder une

importance particulière à la relation du couple dans la fixation du domicile fiscal (cf. ATF 125 I 54 consid. 3b p. 58, in RDAF 1999 II 179).

La situation de la recourante s'analyse donc comme celle d'une personne célibataire de plus de trente ans qui vit et travaille depuis plus de cinq ans dans un autre canton que celui où se trouvent sa famille et ses relations sociales. Dans une telle configuration, il s'agit d'examiner si les faits constatés renversent la présomption en faveur du domicile fiscal principal au lieu à partir duquel la personne se rend à son travail, soit Fribourg en l'occurrence.

3.6. Il résulte de l'arrêt entrepris que la recourante se rendait régulièrement en 2015 à Genève pour rencontrer son fiancé et voir sa famille et ses amis, qu'elle était membre d'associations dans ce canton et y effectuait ses visites médicales, ses soins esthétiques et ses dépenses courantes, notamment de garagiste. Si, sur le vu de ce qui précède, les liens de la recourante avec le canton de Genève sont indéniables, les éléments susmentionnés ne suffisent pas à démontrer que ces liens seraient particulièrement étroits. Il ne résulte en effet pas de l'arrêt entrepris, et la recourante ne le soutient pas, qu'elle aurait notamment des liens plus intenses avec ses parents que ceux d'une personne majeure partie du foyer familial depuis de nombreuses années. Quant à la relation de la recourante avec son fiancé et son affirmation selon laquelle elle passerait ses week-ends et ses vacances chez lui, elles ne suffisent pas à démontrer qu'elle entretenait des relations d'une intensité exceptionnelle propres à renverser la présomption de domicile, dès lors que la recourante a gardé son domicile chez ses parents et a indiqué dans le questionnaire relatif à son domicile fiscal loger chez eux. De même, les activités associatives de la recourante n'ont rien de spécifique par rapport à celles qu'exerce une personne se rendant régulièrement dans son canton d'origine. S'agissant des soins médicaux et esthétiques de la recourante, la jurisprudence estime qu'il est courant de conserver leurs prestataires tant que la distance géographique et la fréquence relative avec laquelle il est nécessaire d'y recourir le permettent, même en cas de déménagement dans un autre canton (cf. arrêts 2C 854/2013 du 12 février 2014 consid. 5.3; 2C 728/2012 du 28 décembre 2012 consid. 4.1). On ne voit pas en l'espèce ce qui différencierait la situation de la recourante à cet égard. Dans la mesure où cela n'a pas paru évident au conseil de la recourante, il sied de préciser que le centre des intérêts vitaux d'un contribuable ne se détermine pas différemment selon qu'il s'agit d'une femme ou d'un homme, de sorte que, pour une femme, "l'endroit où se trouve son coiffeur et l'endroit où elle va faire ses ongles" (p. 5 du recours) ne saurait jouer un rôle déterminant. En résumé, les éléments avancés par la recourante ne sont pas propres à renverser la présomption du domicile fiscal principal dans le canton de Fribourg.

3.7. A cela s'ajoute, en faveur du domicile fiscal principal dans le canton de Fribourg, qu'à fin 2015, la recourante habitait C._____ depuis sept ans, que l'appartement qu'elle y occupait, compte tenu de son loyer mensuel (1'800 fr.) et de sa description (loft), offrait un confort dépassant largement les besoins d'un simple pied à terre pour une personne seule durant sa semaine de travail (cf. arrêt 2C 854/2013 du 12 février 2014 consid. 5.3) et que l'intéressée a choisi d'y demeurer malgré son emploi depuis 2011 à D._____, s'imposant de la sorte des trajets quotidiens de 90 minutes environ selon les faits de l'arrêt entrepris. Un tel choix est surprenant si la recourante n'avait, comme elle le prétend, aucun lien avec la commune de C._____, d'autant qu'elle exerce une profession aux horaires longs et difficiles, pour laquelle il paraît préférable de vivre à proximité de son lieu de travail, sauf attaches particulières personnelles ou familiales avec un autre lieu. Si la profession exigeante de la recourante a certes pu l'empêcher de consacrer du temps à la recherche d'un logement plus proche de D._____ comme elle le soutient, l'argument ne paraît pas convaincant s'agissant d'une situation qui perdurait depuis quatre ans en 2015. Ces éléments considérés ensemble permettent de confirmer, comme l'a relevé le Tribunal cantonal sans tomber dans l'arbitraire, que la recourante avait, quoi qu'elle en dise, des attaches avec la commune de C._____.

3.8. Compte tenu de l'ensemble des circonstances qui précèdent, on ne peut reprocher au Tribunal cantonal d'avoir retenu que la recourante n'était pas parvenue à renverser la présomption selon laquelle son domicile fiscal principal est au lieu à partir duquel elle se rend quotidiennement au travail. Partant, c'est sans violer le droit fédéral que le Tribunal cantonal a confirmé que le domicile fiscal principal de la recourante pour la période fiscale 2015 se trouvait dans le canton de Fribourg.

4.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours dans la mesure où il est recevable. La recourante, qui succombe, doit supporter les frais judiciaires (cf. art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (cf. art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.

2.

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'000 fr., sont mis à la charge de la recourante.

3.

Le présent arrêt est communiqué au mandataire de la recourante, au Service cantonal des contributions et au Tribunal cantonal du canton de Fribourg, Cour fiscale, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 3 août 2017

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

La Greffière : Kleber