Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 580/2017

Arrêt du 16 mars 2018

IIe Cour de droit public

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

Participants à la procédure
X._____, recourant,

contre

Service cantonal des contributions du canton de Fribourg,
Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino,

Objet
Détermination du domicile fiscal dès la période fiscale 2016,

recours contre l'arrêt du Tribunal cantonal du canton de Fribourg, Cour fiscale, du 1er juin 2017 (604 2016 6).

Faits :

A.

A.a. X._____, né en ****, célibataire, a été nommé en **** professeur ordinaire à l'Université de Y._____, où il dirige la Chaire de ****. Il habite seul dans un appartement de quatre pièces à proximité de son lieu de travail, dont le loyer mensuel s'élève à 1'900 francs. Il est propriétaire d'une maison de cinq pièces dans le canton du Tessin (commune de Z._____), dans laquelle vit sa mère.

A.b. Le 5 mai 2012, X._____ a rempli, à la requête du Service cantonal des contributions du canton de Fribourg (ci-après: le Service des contributions fribourgeois), un questionnaire "concernant le domicile fiscal intercantonal". Il y a indiqué qu'il travaillait 180 jours par an dans le canton de Fribourg et passait 52 week-ends, 20 jours de vacances, ainsi que 60 jours de travail par an dans le canton du Tessin. X._____ estimait posséder ses attaches les plus fortes avec le canton du Tessin, car il y avait toute sa famille et la plupart de ses amis, sauf ceux résidant en Italie, et l'ensemble de ses activités (tennis, natation, fitness, paroisse, bourgeoisie, interventions dans les médias).

A.c. Le 19 mai 2014, le Service des contributions fribourgeois a demandé à X._____ si les renseignements fournis dans le questionnaire de 2012 étaient toujours d'actualité, ce que l'intéressé a confirmé.
A la demande du Service des contributions fribourgeois, la Divisione delle contribuzioni du canton du Tessin (ci-après: le Service des contributions tessinois) a indiqué, le 1 er septembre 2014, qu'il maintenait l'assujettissement illimité de X._____ dans le canton du Tessin.

B.
Par décision du 5 octobre 2015, le Service des contributions fribourgeois a fixé le domicile fiscal de X._____ dans la commune de Y._____ à compter de la période fiscale 2015 pour l'impôt direct communal, cantonal et fédéral.
En procédure de réclamation, X._____ a fait valoir qu'il rentrait au moins une fois par semaine au Tessin, notamment en raison de ses rapports étroits avec sa mère, qu'il avait son médecin, son

dentiste et son physiothérapeute dans ce canton, qu'il travaillait un jour par semaine en tant qu'expert de **** dans des collèges tessinois, qu'il collaborait notamment avec la Radiotélévision suisse de langue italienne pour des émissions liées à la ****, et qu'il donnait des conférences sur les questions **** dans tout le canton du Tessin, ce qui impliquait un approfondissement de ses relations sociales dans ce canton. Il louait un appartement de quatre pièces à Y._____, car sa mère y séjournait parfois. Il ne participait pas à la vie publique et politique de ce canton.
Le 18 décembre 2015, le Service des contributions fribourgeois a partiellement admis la réclamation, fixant l'assujettissement illimité de X._____ dans le canton de Fribourg à partir de la période fiscale 2016 au lieu de 2015.
Dans le cadre de son recours à la Cour fiscale du Tribunal cantonal du canton de Fribourg (ci-après: le Tribunal cantonal) contre ce prononcé, X._____ a derechef souligné que le centre de ses intérêts vitaux se trouvait dans le canton du Tessin. Enfant unique, il entretenait des rapports particulièrement étroits avec sa mère. Ses activités professionnelles impliquaient de fréquents déplacements en Suisse et dans le reste du monde, de sorte qu'il lui était impossible de tisser des liens dans le canton de Fribourg.
Par arrêt du 1 er juin 2017, le Tribunal cantonal a rejeté le recours.

C.
Contre l'arrêt du 1 er juin 2017, X._____ forme un recours en matière de droit public. Il demande en substance au Tribunal fédéral de constater que son domicile fiscal se trouve dans le canton du Tessin.
Le Service des contributions fribourgeois et le Tribunal cantonal renvoient aux considérants de l'arrêt entrepris et concluent au rejet du recours. Invité à se déterminer, le Service des contributions tessinois, propose, sous suite de frais, l'admission du recours et l'assujettissement illimité de X._____ dans le canton du Tessin en conséquence. Il produit notamment la taxation définitive du contribuable dans le canton du Tessin pour l'année 2013 et la déclaration d'impôt de l'intéressé pour l'année 2016, sans la taxation y relative. Informé de ces déterminations, le Service des contributions fribourgeois n'a pas formulé d'observations.

Considérant en droit :

1.

1.1. L'arrêt attaqué constitue 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). Il porte sur le domicile fiscal du contribuable, soit sur une cause de droit public (art. 82 let. a LTF), qui ne tombe sous le coup d'aucune des exceptions de l'art. 83 LTF (cf. ATF 133 I 308 consid. 2.3 p. 312). La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte.

1.2. Le recours a été formé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF), par le contribuable, qui a pris part à la procédure devant l'autorité précédente, est particulièrement atteint par la décision entreprise et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 89 al. 1 LTF). Le recours ne contient pas de conclusions formelles, de sorte qu'il ne répond a priori pas aux exigences de l'art. 42 al. 1 LTF. L'interdiction du formalisme excessif impose toutefois de ne pas se montrer trop strict dans la formulation des conclusions, si, à la lecture du mémoire, on comprend clairement ce que veut le recourant (cf. ATF 137 II 313 consid. 1.3 p. 137). Tel est le cas en l'occurrence, le recourant, qui agit en personne, expliquant tout au long de son mémoire pour quelles raisons il estime que son domicile fiscal ne doit pas être fixé dans le canton de Fribourg, mais dans celui du Tessin, ce qu'il résume dans le dernier paragraphe de son recours qui commence par "En conclusion". Il convient donc d'entrer en matière.

1.3. En matière de double imposition intercantonale, le recours en matière de droit public peut être déposé contre les décisions de taxation déjà entrées en force d'un autre canton (art. 100 al. 5 LTF), même s'il ne s'agit pas de décisions au sens de l'art. 86 LTF (ATF 133 I 300 consid. 2.4 p. 307). En l'espèce, l'arrêt attaqué confirme l'assujettissement dans le canton de Fribourg à partir de la période fiscale 2016. Le recourant ni n'invoque, ni ne s'en prend à une décision en matière fiscale rendue par le canton du Tessin pour cette période fiscale ou ultérieurement. Dans ses observations, le Service des contributions tessinois ne fait du reste pas état d'une décision de taxation du recourant pour la période fiscale 2016. Partant, la situation fiscale tessinoise n'a pas à être examinée (cf. arrêt 2C 714/2015 du 15 juin 2016 consid. 1.2).

2.

2.1. Le Tribunal fédéral examine librement la violation du droit fédéral (cf. art. 95 let. a et 106 al. 1 LTF). Il fonde son raisonnement juridique sur les faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF. Par ailleurs, 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 général, ces règles valent également pour le recours en matière de double imposition intercantonale (ATF 139 II 373 consid. 1.7 p. 378; 133 I 300 consid. 2.3 p. 306). Il n'en va différemment que pour le deuxième canton impliqué, qui n'est pas lié par les faits de l'arrêt entrepris (cf. ATF 139 II 373 consid. 1.7 p. 378; arrêt 2C 301/2017 du 13 novembre 2017 consid. 2.2).
Selon l'art. 97 al. 1 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 (ATF 142 II 355 consid. 6 p. 358; 139 II 373 consid. 1.6 p. 377). Lorsque la partie recourante entend s'en prendre aux faits ressortant de l'arrêt entrepris, elle doit établir de manière précise la réalisation de ces conditions (cf. art. 106 al. 2 LTF). A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans l'acte attaqué (ATF 137 II 353 consid. 5.1 p. 356).

2.2. En l'occurrence, le recourant critique librement l'état de faits retenu par le Tribunal cantonal sur certains points et le complète sur d'autres, sans faire allusion à l'art. 97 LTF, ni démontrer l'arbitraire ou le caractère manifestement inexact des constatations de la juridiction précédente. Il en va ainsi lorsque le recourant dénonce des imprécisions dans les termes employés par le Tribunal cantonal au sujet du bien immobilier dont il est propriétaire au Tessin (maison, immeuble), soutient qu'il est faux de retenir, ainsi que l'a fait le Tribunal cantonal, que ses activités sportives et associatives dans le canton du Tessin se déroulent en fin de semaine ou encore allègue qu'il ne pourrait pas se rendre à la déchetterie dans sa commune au Tessin en l'absence de domicile fiscal dans ce canton. Faute de répondre aux conditions exposées ci-dessus, ces critiques n'ont pas à être examinées plus avant. Le Tribunal fédéral fondera son raisonnement sur les faits tels qu'ils résultent de l'arrêt entrepris.

Pour le surplus, dans la mesure où le recourant s'en prend à l'appréciation juridique des faits, ses griefs seront examinés ci-après.

3.
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).
Ces conditions sont réalisées en l'espèce, dès lors que le domicile fiscal du recourant à partir de la période fiscale 2016 a été fixé dans le canton de Fribourg, alors que l'intéressé et le Service des contributions tessinois estiment que ce canton outrepasse sa souveraineté fiscale au détriment du canton du Tessin. Il appartient donc au Tribunal fédéral de déterminer quel est le canton compétent pour l'imposition dès 2016.

4.

4.1. 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.).

4.2. 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).
Pour le contribuable marié qui exerce une activité lucrative dépendante sans avoir de fonction dirigeante, ainsi que pour les personnes vivant en concubinage dans la même situation, les liens créés par les rapports personnels et familiaux (époux, concubin, enfants) 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, 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; arrêt 2C 163/2015 du 20 août 2015 consid. 5.2). Il en va différemment en principe lorsque le contribuable exerce une activité lucrative dépendante dans une fonction dirigeante. Dans ce cas, il faut présumer que le centre de ses intérêts se trouve au lieu de son travail. Cette présomption peut être renversée en prouvant l'existence de rapports particulièrement intenses avec le lieu de résidence de la famille (cf. ATF 132 I 29 consid. 4.2 p. 37 et 5.3 p. 41; arrêt 2C 301/2017 du 13 novembre 2017 consid. 4.2).
Les principes qui précèdent s'appliquent également au contribuable célibataire, séparé ou veuf, car la jurisprudence considère que les parents et les frères et soeurs 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, mais celui où réside sa famille doivent être appliqués de manière particulièrement stricte, dans la mesure où les liens avec les parents et la fratrie 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 311/2014 du 30 avril 2015 consid. 2.2; 2C 854/2013 du 12 février 2014 consid. 5.1 et les références citées).
Ainsi, en présence d'un contribuable de plus de trente 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 1045/2016 du 3 août 2017 consid. 3.4 et les arrêts cités; 2C 518/2011 du 1 er février 2012 consid. 2.2).

4.3. En l'occurrence, le recourant, âgé de quarante-neuf ans en 2016, exerce une activité lucrative dépendante à l'Université de Y._____. Professeur ordinaire depuis 2008, il dirige la Chaire ****, fonction qui comporte de multiples responsabilités tant académiques qu'administratives. En d'autres termes, le recourant occupe une position élevée, qui implique un engagement intense envers son emploi qui se rapproche, à plusieurs égards, d'une fonction dirigeante (cf. ATF 132 I 29 consid. 4.3 p. 37 s. sur les critères de la fonction dirigeante). Il n'est toutefois pas nécessaire d'approfondir le point de savoir si l'emploi du recourant devrait être qualifié de fonction dirigeante. En effet, dans la mesure où le recourant est célibataire, âgé de plus de trente ans et séjourne durant la semaine à Y._____, c'est de toute façon à bon droit que le Tribunal cantonal a retenu que le domicile fiscal de l'intéressé était présumé se trouver à Y._____. Le recourant ne le conteste du reste pas.
Il s'agit donc d'examiner, sur la base des faits constatés dans l'arrêt entrepris (cf. art. 105 al. 1 LTF; supra consid. 2.1), si c'est également à juste titre que le Tribunal cantonal a estimé que la présomption en faveur du domicile fiscal au lieu de travail n'était pas renversée dans le cas d'espèce.

4.4. Il résulte de l'arrêt entrepris que le recourant se rend tous les week-ends et ses vacances au Tessin, où il est propriétaire d'une maison dans laquelle vit sa mère âgée. Le recourant, fils unique, est proche d'elle et lui apporte son soutien. Par ailleurs, le recourant donne des cours une fois par semaine dans des établissements tessinois, est membre de nombreuses associations tessinoises, effectue plusieurs activités sportives au Tessin et intervient régulièrement dans les médias locaux.
On ne peut nier au vu de ces différents éléments que le recourant entretient des liens forts avec son canton d'origine. Il n'en demeure pas moins qu'il travaille depuis plus de dix ans dans le canton de Fribourg, où il loue, également depuis plusieurs années, un appartement de quatre pièces. La surface de cette habitation pour une personne seule et son loyer (1'900 fr. par mois) excluent d'emblée le simple pied à terre destiné aux seuls besoin de la profession (cf. arrêt 2C 854/2013 du 12 février 2014 consid. 5.3). Par ailleurs, le poste exigeant qu'occupe le recourant comprend nécessairement des contacts fréquents, sinon avec les collègues - avec lesquels le recourant dit

entretenir peu d'affinités sur le plan scientifique - du moins avec les étudiants, les assistants et le personnel de l'Université de Y._____. Dans ces conditions, le recourant n'est pas crédible lorsqu'il affirme n'avoir aucun lien dans le canton de Fribourg (cf. arrêts 2C 307/2015 du 13 octobre 2015 consid. 52; 2C 518/2011 du 1 er février 2012 consid. 2.4; 2C 178/2011 du 2 novembre 2011 consid. 3.3). Les attaches du recourant avec ce canton remontent en outre à bien avant 2008, puisqu'il y a effectué une partie de ses études et travaillait déjà pour
l'Université de Y._____ avant son engagement en tant que professeur ordinaire (cf. art. 105 al. 2 LTF).
Le recourant et le Service des contributions tessinois soulignent que l'emploi de professeur laisse une grande autonomie et n'implique pas une présence continue sur le campus de l'Université de Y._____. Ils y voient un argument décisif en faveur du domicile fiscal au Tessin. Il n'est pas contesté que le recourant exerce une partie de ses tâches professionnelles à l'extérieur des murs de l'Université, notamment pour donner des conférences ou participer à des manifestations académiques, ou encore, puisque l'intéressé le souligne, intervenir auprès des médias, romands et tessinois. La liberté dont jouit le recourant dans l'organisation de son travail et les nombreux déplacements en Suisse et à l'étranger dont il fait état démontrent toutefois seulement que le recourant n'est pas obligé d'être en permanence à Y._____. On ne voit en revanche pas en quoi toutes ces activités professionnelles, y compris celles qui se déroulent dans le canton du Tessin, devraient conduire à retenir un domicile fiscal au Tessin.
Compte tenu des impératifs professionnels du recourant, de son âge et du nombre d'années qu'il a passées dans le canton de Fribourg, il faudrait, eu égard aux principes précités (cf. supra consid. 4.2), des circonstances exceptionnelles pour retenir que son domicile fiscal ne se situe pas au lieu où se trouve l'Université qui l'emploie. Ces circonstances ne sont pas réalisées en l'espèce. S'agissant des relations familiales du recourant au Tessin, le Tribunal cantonal pouvait en effet les relativiser, dès lors que la relation entre le recourant et sa mère demeure limitée et ponctuelle, celle-ci vivant seule et sans l'aide de son fils la majorité du temps (cf. arrêt 2C 854/2013 du 12 février 2014 consid. 5.3). Pour ce qui a trait aux activités sportives et associatives du recourant dans le canton du Tessin, il n'est pas établi qu'elles l'occuperaient au-delà des jours qu'il passe de toute façon sur place. Les affirmations contraires du recourant à ce sujet ne peuvent pas être prises en considération (cf. supra consid. 2.2). On ne peut partant reprocher au Tribunal cantonal d'avoir minimisé leur importance. Par ailleurs, il ne suffit pas d'ajouter aux éléments qui précèdent les interventions du recourant et sa notoriété dans les
médias tessinois pour conclure à une prépondérance des attaches dans le canton du Tessin. Comme l'a constaté le Tribunal cantonal, d'une manière qui lie le Tribunal fédéral (cf. art. 105 al. 1 LTF), ces activités sont directement liées au poste académique occupé par le recourant et doivent être rattachées à l'Université de Y._____. Enfin, en tant que le Service des contributions tessinois tient à rappeler que le recourant est propriétaire d'une maison au Tessin, vote dans ce canton et y a son véhicule immatriculé, on rappellera que ces facteurs ne sont pas décisifs.

4.5. Il résulte de l'ensemble de ces circonstances qu'on ne peut reprocher au Tribunal cantonal d'avoir retenu que le recourant n'était pas parvenu à renverser la présomption en faveur du domicile fiscal au lieu de travail. Partant, c'est sans violer le droit fédéral que le Tribunal cantonal a confirmé que le domicile fiscal du recourant à compter de la période fiscale 2016 se trouvait dans le canton de Fribourg.

5.
Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. Le recourant, qui succombe, doit supporter les frais judiciaires (cf. art. 66 al. 1 LTF), de même que le canton du Tessin, qui a conclu, par l'intermédiaire du Service cantonal des contributions, à l'admission du recours (cf. art. 66 al. 4 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.

2.
Les frais judiciaires, arrêtés à 2'000 fr., sont mis à la charge du recourant à raison de 1'000 fr. et à la charge du canton du Tessin à raison de 1'000 francs.

3.
Le présent arrêt est communiqué au recourant, au Service des contributions et au Tribunal cantonal,

Cour fiscale, du canton de Fribourg, ainsi qu'à la Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino.

Lausanne, le 16 mars 2018
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

La Greffière : Kleber