

F1 24 73

ARRÊT DU 9 MARS 2025

**Tribunal cantonal du Valais
Cour de droit fiscal**

Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge ; Philippe Imboden, juge assesseur,

en la cause

X _____, recourant,

contre

COMMISSION CANTONALE D'IMPÔTS DES PERSONNES PHYSIQUES, autorité
attaquée

(Détermination du domicile fiscal, périodes fiscales 2019 et suivantes)

recours de droit administratif contre la décision sur réclamation du 10 mai 2023

Faits

A. X _____, né en xxxx1, est divorcé depuis xxxx2. Il a un fils, A _____, né en 2007, qui habite en Valais, à B _____ (cf. p. 56 et 105 du dossier du SCC). Le contribuable exploite l'entreprise individuelle « C _____ », à B _____. Inscrite au registre du commerce le xxxx3, celle-ci œuvre comme entreprise totale et exerce toutes activités commerciales et immobilières. Les indications ressortant du site internet zefix.ch mentionnent également des activités dans le domaine de l'import/export/commercialisation de biens et de services. D _____ dispose d'une procuration individuelle.

X _____ a été durablement domicilié fiscalement sur la commune de B _____ jusqu'à la fin de la période fiscale 2018 à tout le moins. Le 9 juillet 2019, il a retiré ses papiers pour les déposer sur la commune de E _____, à l'adresse de sa sœur. Le 11 décembre 2019, il s'est annoncé à F _____, en indiquant pour adresse un immeuble situé à G _____.

B. Le 13 avril 2021, le Service cantonal des contributions (SCC) a invité X _____ à remplir un questionnaire visant à déterminer son domicile fiscal. Ce courrier adressé à F _____ a été redirigé et distribué à B _____. Il est resté sans réponse.

Accusant réception le 12 novembre 2021 d'une réclamation formée le 11 octobre 2021 à l'encontre d'une taxation d'office relative à la période fiscale 2019, le SCC a derechef prié le contribuable de lui retourner le formulaire susvisé, dûment complété, avec un contrat de bail relatif au bien sis à l'adresse de F _____. Il l'a également invité à lui fournir tout autre élément susceptible de prouver son établissement dans ce canton tout en l'avisant qu'en vertu de l'art. 4 LHID, il demeurerait assujetti en Valais, lieu du siège de sa raison individuelle et de la majorité de ses immeubles.

Le 10 décembre 2021, X _____ a répondu qu'il était officiellement domicilié à F _____ depuis 2019 et que tous les éléments nécessaires avaient d'ores et déjà été transmis.

Le 6 novembre 2022, il a contesté la décision de taxation provisoire 2020 qui venait de lui être notifiée en excipant de l'incompétence du fisc valaisan pour procéder à sa taxation.

C. Par décision du 30 novembre 2022, la Commission communale d'impôt de la commune de B _____ (CCI) a fixé le domicile fiscal de X _____ à B _____ dès la période fiscale 2019 et l'y a assujetti de manière illimitée à l'impôt fédéral direct (IFD) et aux impôts cantonaux et communaux (ICC) à compter de cette date. La CCI a dans ce sens relevé que le contribuable avait résidé à B _____ jusqu'au 9 juillet 2019, dans une villa sise à H _____ dont il était demeuré propriétaire. Il exerçait une activité indépendante en Valais dans l'achat, la vente, l'administration et la construction d'immeubles et les bureaux de l'entreprise se situaient à la I _____, à B _____. En 2020, 2021 et 2022, il avait acquis, respectivement vendu plusieurs immeubles en indiquant au notaire un domicile à B _____, et non à F _____. Le contribuable avait, en 2020, par ailleurs engagé des frais de dentiste, toujours à B _____, et, selon la déclaration d'impôts 2020 remise au SCC, la villa qu'il avait occupée jusqu'au 9 juillet 2019 n'avait pas été louée en 2020. La CCI s'est également référée au courrier recommandé expédié à F _____, mais directement redirigé à B _____, où il avait été distribué. Elle a enfin observé que le bâtiment sis à G _____, à F _____, se confondait avec l'adresse de plusieurs dizaines d'entreprises actives dans les domaines les plus divers et que le contribuable n'était ni propriétaire ni locataire d'un logement à cet endroit.

X _____ a contesté cette décision par lettre du 15 décembre 2022 mentionnant nouvellement une adresse à la rue J _____, à K _____. Il a notamment signalé être propriétaire de plusieurs villas équipées, meublées et non louées, ainsi que de nombreux appartements. Il a en outre assuré que son activité personnelle principale était hors canton du Valais et précisé que son entreprise était gérée par un tiers.

Par décision du 19 avril 2023 notifiée le 10 mai 2023, la Commission cantonale d'impôts des personnes physiques (CIPP) a rejeté la réclamation, retenant que le contribuable avait échoué à établir avoir occupé un logement à F _____ et en occuper un autre désormais à K _____. Aucun indice objectif ou reconnaissable par un tiers ne laissait en effet supposer la constitution d'un nouveau domicile hors du Valais. Les différents éléments relevés par la CCI, auxquels s'ajoutaient l'immatriculation, en 2020, de deux nouveaux véhicules avec plaques valaisannes, démontraient que le contribuable n'avait pas rompu tout lien avec le canton du Valais, respectivement témoignaient de sa présence à B _____.

D. Le 15 mai 2023, X _____ a contesté ce prononcé auprès de la Commission cantonale de recours en matière fiscale (CCR).

Déférant à l'ordonnance correspondante de l'organe d'instruction du 25 mai 2023, le recourant a, le 20 juin 2023, par la plume de l'avocat qu'il avait mandaté dans l'intervalle, déposé un mémoire complémentaire concluant à l'annulation de la décision sur réclamation et au constat de sa domiciliation à F _____ dès le 1^{er} janvier 2019. A titre de moyens de preuve, il sollicite l'édition du dossier fiscal et dépose un extrait du registre du commerce de sa raison individuelle ainsi qu'une copie d'un permis de circulation, annulé le 4 avril 2022, relatif à un véhicule qui avait été immatriculé à son nom, à l'adresse G _____, F _____.

Le 26 juin 2023, le recourant a encore produit une copie d'une attestation établie le 16 décembre 2019 par un dénommé L _____, pour « M _____ », où on peut lire ce qui suit :

« Le soussigné atteste par la présente que Monsieur X _____, né le xxxx1, habite l'appartement sis à G _____ à F _____, qui est propriété du soussigné, ce gratuitement et pour une durée indéterminée. »

Le 18 août 2023, le SCC a conclu au rejet du recours et déposé son dossier. L'Administration fédérale des contributions (AFC) ne s'est pas déterminée.

Le 26 septembre 2023, le recourant a renvoyé à ses écritures précédentes.

La CCR a prononcé la clôture de l'instruction, le 28 septembre 2023. Le 23 novembre 2023, elle a informé le recourant de la cessation de ses activités au 31 décembre 2023 et du transfert de ses tâches à la nouvelle Cour de droit fiscal du Tribunal cantonal à partir du 1^{er} janvier 2024.

E. Par ordonnance de céans du 5 janvier 2024, le recourant a été informé que son recours comptait au nombre des causes de la CCR non liquidées au 31 décembre 2023, qu'il avait été transféré au Tribunal cantonal pour traitement et que, dans la mesure où la CCR avait, en son temps, prononcé la clôture de l'instruction, la cause apparaissait en principe en l'état d'être jugée. Ainsi, sous réserve de mesures d'instruction complémentaires ordonnées d'office, un arrêt allait être porté par le Tribunal.

Le 29 octobre 2024, Maître N _____ a fait savoir au Tribunal qu'il ne représentait plus le recourant.

Considérant en droit

1.

1.1 Conformément à la loi réorganisant la juridiction fiscale du 11 mars 2022 (RCV 2022-102), la Cour de céans constitue désormais l'autorité ordinaire de recours contre les décisions des autorités fiscales (cf. not. art. 81a al. 1 LPJA). Il lui appartient par conséquent de statuer sur le recours, celui-ci n'ayant pas été tranché au 31 décembre 2023 par la CCR.

1.2 Le recours déposé le 15 mai 2023 ne respectait pas les exigences formelles de recevabilité et comportait de multiples expressions inconvenantes (« l'analyse est pathétique et d'une balourdise extrême » ; « les propos tenus [...] relèvent d'une malhonnêteté intellectuelle invraisemblable » ; « tant la mauvaise foi de la CIPP est des plus éloquente » ; « la CIPP ment de façon éhontée en soutenant des ignobles contre-vérités » ; « quelle autre idiotie [...] », « l'esprit de la CIPP est obtus, perfide et médisant », ...). Cette écriture ayant été dûment rectifiée le 20 juin 2023, dans le délai imparti à cet effet par l'organe d'instruction, il convient d'entrer en matière (art. 150 et 150a LF dans leur version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2023 ; art. 150 LF) tout en mettant le recourant en garde sur ses écarts inadmissibles de langage.

1.3 Le dossier fiscal a été déposé. La requête correspondante du recourant est ainsi satisfaite.

2.

Le recourant se prévaut de l'interdiction de la double imposition intercantonale et reproche en substance au SCC d'avoir confirmé le maintien de son assujettissement illimité en Valais à compter de la période fiscale 2019.

2.1 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 (art. 3 al. 2 LHID ; art. 2 al. 2 LF). Le domicile fiscal, qui correspond en principe au domicile civil, suppose la réunion de deux conditions cumulatives : le séjour en un lieu et l'intention de s'y établir (ATF 143 II 233 consid. 2.5.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_668/2022 du 13 novembre 2022 consid. 6).

2.2 La première condition requise pour la création d'un domicile fiscal est celle de la présence physique de la personne en un lieu donné (arrêt du Tribunal fédéral 2C_977/2018 du 14 janvier 2019 consid. 7.2.1; OESTERHELT/SEILER in : ZWEIFEL/BEUSCH [éd.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und

Gemeinden, 4^e éd., 2022, n° 31 ad art. 3 LHID). La volonté de transférer son domicile ne suffit donc pas à cet égard (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_794/2013 du 2 mai 2014 consid. 3.4).

Le canton du domicile fiscal est celui dans lequel une personne a le centre de ses intérêts (ATF 148 II 285 consid. 3.2.2). La problématique de la détermination du domicile fiscal ne se pose que lorsque l'administré dispose, à tout le moins, d'un second logement dans lequel il peut dormir (NOËL, Le domicile fiscal des personnes physiques dans la jurisprudence actuelle, in : RDAF 2002 II 405 ss, p. 408 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5584/2008 du 11 juin 2010 consid. 2.5). Dans de telles situations, le domicile fiscal se situe là où la personne a les relations les plus étroites (ATF 148 II 285 consid. 3.2.3), ce qui se détermine en fonction de l'ensemble des circonstances objectives et non des déclarations ou des préférences du contribuable. Dans cette mesure, il n'est pas possible de choisir librement son domicile fiscal (arrêt du Tribunal fédéral 9C_668/2022 précité consid. 6.1).

Le point de départ de l'analyse est le lieu de résidence habituel de la personne concernée. Ses intérêts personnels, familiaux, professionnels et sociaux peuvent toutefois la lier si étroitement à un autre lieu que celui-ci apparaît comme le centre de ses intérêts personnels, même si elle y passe moins de temps. Les éléments pertinents à prendre en compte sont notamment le lieu de résidence habituel des membres de la famille (époux, enfants, parents et frères et sœurs), les relations sociales extra-familiales (par exemple la participation à la vie associative), la situation professionnelle du contribuable ou ses conditions de logement dans les différents lieux. Le domicile politique ne joue, dans ce contexte, aucun rôle décisif : le fait d'avoir déposé ses papiers dans un canton n'est qu'un indice (ATF 132 I 29 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_668/2022 précité consid. 6.1). Le travail est généralement considéré comme l'intérêt vital prépondérant des personnes seules, qui ont ainsi leur centre de vie en principe à l'endroit où elles se rendent quotidiennement au travail (ATF 125 I 54 consid. 2b ; OESTERHELT/SEILER, op. cit., n° 50 ad art. 3 LHID). Les différents critères doivent toutefois être pondérés en fonction de la situation personnelle de la personne concernée, dans le cadre d'une appréciation globale des circonstances d'espèce (ATF 148 II 295 consid. 3.2.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_668/2022 précité consid. 6.1). Les faits antérieurs ou postérieurs à la période fiscale examinée ne sont pas directement pertinents, mais peuvent néanmoins être pris en compte à titre d'indices (ATF 148 II 295 consid. 3.2.3 *in fine*).

2.3 Il appartient en principe à l'autorité fiscale d'apporter les éléments de fait nécessaires pour établir l'assujettissement illimité d'une personne à l'impôt (ATF 148 II 285 consid. 3.1.3). Le contribuable a néanmoins un devoir de collaboration et doit, en particulier, fournir des renseignements circonstanciés au sujet des éléments propres à fonder son assujettissement (art. 42 LHID ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_714/2015 du 15 juin 2016 consid. 6.3). En outre, le fardeau de la preuve est transféré à l'assujetti dans certains cas. Cela vaut en particulier lorsqu'il quitte un canton dans lequel son assujettissement illimité était très vraisemblable et qu'il prétend s'être constitué un nouveau domicile (arrêt du Tribunal fédéral 9C_668/2022 précité consid. 6.4 et 7.1). Pour que la preuve d'un transfert de domicile soit admise, le contribuable doit démontrer que ses relations avec le nouveau lieu apparaissent globalement plus importantes (arrêt du Tribunal fédéral 9C_496/2023 du 29 février 2024 consid. 5.6.5, destiné à la publication).

2.4 En l'espèce, le recourant perd précisément de vue que, du moment où son domicile fiscal se trouvait en Valais jusqu'à la fin de la période fiscale 2018, le fardeau de la preuve d'un transfert de domicile à F _____, puis à K _____, lui incombait. L'autorité précédente a, de ce point de vue, valablement constaté que le contribuable n'avait apporté aucun élément permettant de retenir qu'il se serait constitué un nouveau domicile fiscal hors du Valais à partir de 2019, alors qu'il aurait facilement pu produire un titre de propriété, un contrat de bail, ou, à tout le moins, quelques témoignages attestant de sa présence régulière à F _____ ou à K _____. Elle a en outre mis en évidence différents éléments, résumés sous lettre C de l'arrêt, démontrant que le recourant conservait des liens avec le Valais et la ville de B _____.

Céans, le recourant se limite pour l'essentiel à contester ou relativiser la pertinence de ces éléments, pourtant probants, sans toutefois en apporter d'autres laissant objectivement à penser qu'il aurait déplacé le centre de ses intérêts ailleurs qu'en Valais dès la fin 2018. L'attestation d'un tiers concernant la mise à disposition, gratuite et pour une durée indéterminée, d'un appartement à G _____, à F _____, n'est, à cet égard, objectivement pas suffisante. Compte tenu notamment de la précarité du droit du recourant sur ce logement, l'on ne saurait effectivement admettre que la volonté de ce dernier de s'installer durablement à F _____ soit reconnaissable de l'extérieur. Comme le relève en substance l'autorité précédente dans sa réponse au recours, celui qui entend s'établir sur la durée à endroit donné s'assurera en toute logique de disposer d'un logement au moins sur la base d'un contrat écrit. Dans ce même ordre d'idées, l'on relève que le recourant n'a produit strictement aucune pièce relative au logement qu'il

aurait ensuite occupé à K _____. Son écriture du 15 mai 2023 faisait référence à un contrat de bail qui ne figurait toutefois pas en annexe et que le recourant n'a jamais déposé, alors même que l'organe d'instruction l'avait rendu attentif à cette apparente inattention dans son ordonnance du 25 mai 2023 (cf. pièce 5 du dossier de la CCR/TC). Pour le reste, l'on observe que le dossier ne renferme, hormis l'attestation susvisée, aucun élément (p. ex. témoignages de voisins ou de connaissances sur place, relevés bancaires, factures d'électricité, d'eau etc...) démontrant que F _____, puis K _____, auraient successivement constitué le centre des intérêts du recourant. Le fait qu'un véhicule a été immatriculé en son nom, à F _____, ne saurait être déterminant dès lors que le recourant a, en 2020, immatriculé deux nouveaux véhicules en plaques valaisannes. Il est pour le reste décisif de rappeler, avec les autorités précédentes, que le recourant exploite, à B _____, une entreprise active dans l'immobilier dans laquelle il demeure, quoi qu'il en dise, toujours personnellement impliqué (cf. les transactions figurant en p. 24 et 41 du dossier du SCC). Dans ces conditions, sachant que le recourant est propriétaire, à teneur du dossier et selon ses propres dires, de plusieurs biens immobiliers en Valais, spécialement à B _____, où habite par ailleurs son fils né en 2007, l'on ne saurait retenir, en l'absence d'élément probant allant dans ce sens, qu'il se serait constitué, dès 2019, un nouveau domicile fiscal à F _____, puis à K _____. La décision attaquée n'est donc nullement critiquable en tant qu'elle maintient l'assujettissement illimité du recourant à B _____ à compter de la période fiscale 2019.

3.

3.1 Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

3.2 Les frais de la cause, fixés principalement sur le vu des principes de la couverture des frais et de l'équivalence des prestations, à 1200 francs, sont mis à la charge du recourant, qui succombe et n'a pas droit à des dépens (art. 144 LIFD, art. 8 LALIFD ; art. 150 al. 3 LF ; art. 89 al. 1 LPJA, art. 64 al. 1 a contrario PA, art. 91 al. 1 a contrario LPJA ; art. 3 al. 3, 11, 13 al. 1 et 25 LTar).

Par ces motifs, le Tribunal cantonal prononce

1. Le recours est rejeté.
2. Les frais, par 1200 fr., sont mis à la charge du recourant, qui n'a pas droit à des dépens.
3. Le présent arrêt est communiqué à X _____, à la Commission cantonale d'impôts des personnes physiques, à Sion, et à l'Administration fédérale des contributions, à _____ Berne.

Sion, le 9 mars 2025