

F1 24 55 (CCR 2023 17)

ARRÊT DU 11 OCTOBRE 2024

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

Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge ; Didier Bourgeois, juge assesseur ; Julia Kamhi, greffière,

en la cause

X _____, recourante, représentée par Maître Dominique Morand, avocat, 1951 Sion

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité attaquée

(Détermination du domicile fiscal, périodes fiscales 2019 à 2022)

recours contre la décision sur réclamation du 17 janvier 2023

Faits

A. X _____, née en 1980, est veuve et n'a pas d'enfant. Elle a été domiciliée à A _____ dès la période fiscale 2014, où elle a vécu avec son concubin B _____ dans un appartement de 5.5 pièces sis au C _____ (anciennement dénommé rue D _____). Ce bien appartient à E _____ SA, société active dans l'immobilier et de siège à A _____. X _____ est administratrice unique de cette société qu'elle détient par le biais de F _____ AG, dont elle est l'unique actionnaire.

B. Par acte de vente du 24 septembre 2019 conclu avec G _____, X _____ a acquis un appartement de 5.5 pièces sis à la H _____, dans la commune de I _____, à Schwyz, pour un prix de 920'000 francs. L'entrée en possession a été fixée au 1^{er} décembre 2019 au plus tard. Au moment de la vente, G _____ occupait cet appartement avec son épouse J _____ et leurs deux enfants, âgés de 1 et 4 ans. Dans la mesure où les travaux de rénovation de leur nouvelle maison n'étaient pas encore terminés, ils ont convenu avec X _____ de demeurer dans l'appartement durant encore une année environ. A cet effet, les parties ont, les 1^{er} et 7 octobre 2019, passé un contrat de bail valable dès le 1^{er} décembre 2019, fixant le loyer mensuel à 2000 francs. Il était spécifié que le bail portait sur trois chambres et que l'appartement était destiné à une colocation (« Wohngemeinschaft » ; cf. p. 49 du dossier du Service cantonal des contributions [SCC]).

Le transfert de propriété est intervenu le 28 novembre 2019. X _____ a déposé ses papiers à I _____ le lendemain. La famille J _____ et G _____ est restée dans l'appartement jusqu'en décembre 2020. Elle a plus précisément emménagé dans sa nouvelle maison le 5 décembre 2020, conformément aux déclarations des époux, qui ont à cet égard précisé que, « bis Ende Dezember hatten wir alles von uns aus der Wohnung in I _____ » (cf. pièce 90 du dossier du SCC).

C. Le 17 décembre 2020, l'administration fiscale de I _____ a adressé au fisc cantonal schwyzois une note en vue de faire trancher la question de la souveraineté fiscale relativement à l'imposition de X _____ (cf. pièce 48 et 49 du dossier du SCC). Elle a évoqué de forts soupçons d'une domiciliation fictive de cette contribuable à I _____ en 2019 et 2020, compte tenu du fait que les époux J _____ et G _____ avaient annoncé à l'entreprise d'électricité de la ville qu'ils espéraient déménager dans leur nouvelle maison au plus tôt à la mi-janvier 2021. En outre, sur les annexes jointes à la déclaration fiscale 2019 déposée par la prénommée (certificat de

salaire, attestation pour cotisations de prévoyance, attestation de prime LAMal, notamment) figurait l'adresse de A _____. L'administration fiscale de I _____ a encore observé que X _____ avait reçu un important héritage – plus de 4.8 millions de fr. – en 2019.

Le 17 décembre 2020 toujours, le fisc cantonal de Schwyz a transmis cette note aux autorités fiscales valaisannes en l'invitant à examiner le cas.

D.a En mars 2022, la police municipale de A _____ a, sur demande du SCC, pris des photographies de la boîte aux lettres et de la sonnette de l'appartement du C _____. Les noms qui y figuraient étaient ceux de X _____ et de B _____. Sur la boîte aux lettres étaient au surplus affichés les noms de E _____ SA et de K _____, fils de B _____.

Par courrier du 21 avril 2022, le SCC a ouvert une procédure en fixation du domicile fiscal de X _____ à compter de la période fiscale 2019. Il lui a transmis les informations fournies par le fisc schwyzois et l'a invitée à lui remettre les factures d'eau et d'électricité de l'appartement de I _____, ainsi que l'ensemble de ses relevés bancaires à compter du mois de novembre 2019. Il l'a également priée d'indiquer le lieu de son activité professionnelle à partir de l'année 2019, ses liens existants et ses contacts sociaux dans la commune de I _____.

Le 22 juillet 2022, X _____ a formulé ses observations par l'intermédiaire de son mandataire, en joignant également un courrier de sa part du 11 juillet 2022 à l'attention du SCC. Elle a en substance fait valoir les éléments suivants :

- Le contrat de bail de l'appartement de I _____ avait été conclu afin d'éviter aux époux J _____ et G _____ un double déménagement sur une courte période. Selon une attestation établie le 23 mai 2022 par ces derniers s'agissant de cet accord qualifié par eux d'« aussergewöhnlich » (cf. p. 89 du dossier du SCC), ils avaient eu l'opportunité d'acheter et de rénover la maison des parents de l'épouse et avaient vendu leur appartement afin de financer ce projet. Celui-ci aurait toutefois impliqué un déménagement supplémentaire pour une courte période. Souhaitant leur rendre service, X _____ leur avait proposé de vivre en colocation avec eux durant la phase des travaux, pendant environ une année.
- La contribuable a produit un calendrier indiquant ses jours de présence dans les cantons de Schwyz, du Valais et à l'étranger entre les 28 novembre 2019 et 31 décembre 2020. Selon ce document, elle aurait passé durant cette période

41 jours dans le canton du Valais, 7 jours dans les deux cantons simultanément, 68 jours à l'étranger ou dans un lieu tiers et 284 jours à Schwyz.

- X _____ a également remis les relevés d'une carte de crédit L _____ pour les mois de novembre 2019 à décembre 2020 ainsi que les relevés de son compte M _____ pour l'année 2020. Aux yeux de la contribuable, ces relevés bancaires prouvaient des présences prépondérantes en Suisse alémanique et en particulier à I _____.
- La présence de son nom sur la boîte aux lettres de l'appartement de A _____ était due au fait qu'elle était l'unique administratrice de la société E _____ SA, qui avait son siège à cette adresse. Un certain nombre de courriers destinés à cette entreprise étaient en premier lieu adressés à son attention, de sorte qu'ils étaient automatiquement renvoyés à l'expéditeur par la poste. En outre, cet appartement était désormais loué à B _____, avec lequel elle entretenait une relation d'amitié. Ce dernier ne s'était pas opposé à ce que la société conserve son siège à cette adresse.
- La contribuable était également administratrice de deux autres sociétés qui avaient transféré leur siège à I _____ en décembre 2019 – F _____ AG et N _____ GmbH (société ayant pour but d'effectuer des prestations dans le domaine de la gestion administrative et comptable, de marketing, ainsi que toutes activités convergentes de manière directe ou indirecte) – et était employée par l'une d'elles. Elle avait au surplus l'intention d'élargir ses activités hors des frontières suisses, ce qui était plus aisé de faire depuis la région zurichoise plutôt que depuis le Valais. Quant à l'entreprise E _____ SA qu'elle détenait en Valais, il s'agissait d'une société immobilière qui n'avait pas d'activité opérationnelle, de sorte qu'une présence dans ce canton ne se justifiait pas.
- S'agissant du fait que les annexes à sa déclaration d'impôt 2019 indiquaient son domicile à A _____, la contribuable a expliqué recevoir 95% de sa correspondance sous forme électronique et avoir été fréquemment en déplacement, de sorte qu'elle n'avait procédé que tardivement à certains changements d'adresse.
- Concernant ses liens sociaux à I _____, il en existait suffisamment pour que ce lieu constitue le centre de ses intérêts, notamment eu égard à la présence de sa famille, qui allait bientôt s'agrandir. La contribuable a dans ce contexte signalé qu'un second appartement lui appartenait à I _____. Ce logement, sis à la O _____, était loué à son frère P _____. Ce dernier était aussi employé

par N _____ GmbH. La contribuable a dans ce contexte fait valoir que, dans la mesure où elle était veuve et sans enfant, elle disposait d'une liberté totale de s'établir au lieu de son choix.

D.b. Par décision du 5 octobre 2022, le SCC a fixé le domicile fiscal de X _____ dans la commune de A _____ dès la période fiscale 2019 et constaté qu'elle demeurait assujettie de manière illimitée dans le canton du Valais. Il a retenu que la contribuable avait vécu en concubinage avec B _____ à A _____ depuis 2014 et que ce lieu constituait ainsi le centre de ses intérêts. La grande majorité des annexes jointes à ses déclarations d'impôt déposées auprès de l'autorité schwyzoise comportaient l'adresse de A _____. En outre, il était très peu crédible, voire hautement invraisemblable qu'une famille de deux enfants en bas âge vive en colocation avec une femme d'environ 40 ans dans un appartement de 3 (*sic*) pièces. Ainsi, la contribuable n'avait démontré ni sa présence physique à I _____, ni l'intention de s'y établir. Elle n'avait par ailleurs pas produit les factures d'eau et d'électricité de cet appartement, ni apporté la preuve de l'existence d'un cercle d'amis ou de connaissances dans le canton de Schwyz. Quant à son calendrier de présences, il ne revêtait aucune force probante. Les relevés de cartes de crédit de L _____ faisaient ressortir pratiquement aucune présence locale à Schwyz et ceux de la banque M _____ étaient très lacunaires. Ces documents n'étaient donc pas propres à attester de la présence de la contribuable dans la commune de I _____. En outre, si les sociétés N _____ GmbH et F _____ SA avaient transféré leur siège de A _____ à I _____, celui-ci ne coïncidait pas avec leur administration effective, car l'appartement de I _____ n'était pas occupé par la contribuable. Le site internet de la société N _____ GmbH n'existait d'ailleurs qu'en français.

E.a. X _____ a formé réclamation contre cette décision le 7 novembre 2022, en faisant valoir les éléments suivants :

- L'appartement de I _____ dans lequel elle avait cohabité avec la famille J _____ et G _____ comportait 5,5 pièces et non 3, comme indiqué à tort dans la décision du 5 octobre 2022. Elle y disposait donc de sa propre chambre et de sa propre salle de bains. Le loyer mensuel de 2000 fr. payé par les vendeurs était inférieur au prix du marché, puisque les objets du même genre à I _____ se louaient à plus de 4000 fr. par mois, ainsi que le montrait une recherche effectuée sur le site internet www.comparis.ch. Cela démontrait que X _____ s'était gardée l'usage d'une partie du bien. La contribuable a précisé que sa nièce (soit la fille de son frère P _____) avait le même âge que la fille des époux J _____ et

G _____ et que ces enfants se côtoyaient fréquemment. Elle a en outre produit une lettre d'G _____ du 12 octobre 2022, où celui-ci se disait à la fois surpris et déçu que ses déclarations n'aient pas été jugées crédibles par le fisc valaisan. Il ajoutait également que, durant la cohabitation, le couple avait procédé à une répartition des tâches avec X _____, qui avait environ leur âge, et que cela avait toujours très bien fonctionné.

- La contribuable travaillait toujours à son domicile, car elle n'avait besoin que d'une connexion internet. Un passage irrégulier en Valais ne constituait aucunement un séjour alternatif dans ce canton.
- La contribuable a indiqué qu'elle était séparée de son ancien concubin B _____ et que, depuis son départ à I _____, l'appartement de A _____ était occupé par celui-ci et son fils de 19 ans. B _____ était le seul à s'acquitter du loyer de 1900 fr. de cet appartement, ce que confirmait un relevé bancaire d'un compte ouvert au nom de la société E _____ SA.
- Concernant les pièces annexées à ses déclarations d'impôts, X _____ travaillait pratiquement exclusivement sous forme électronique, de sorte que l'adresse de A _____ figurant sur ces documents n'avait rien de déterminant.
- Les factures d'eau et d'électricité de l'appartement de I _____ avaient été adressées jusqu'à la fin de l'année 2020 aux époux J _____ et G _____. Sa propre consommation avait été compensée par une baisse de loyer. Il était évident qu'une famille avec deux enfants en bas âge, de surcroît avec la présence de X _____, consommait de manière importante l'eau et l'électricité.
- X _____ a exposé qu'elle passait beaucoup de temps avec sa nièce et qu'elle l'accueillait fréquemment pour dormir, notamment lorsque son père se rendait à l'étranger. Elle n'avait par ailleurs aucun membre de sa famille en Valais. Elle y avait des contacts professionnels et était restée en bons termes avec B _____. Son cercle d'amis et sa famille proche se trouvaient dans les cantons de Vaud, Jura, Neuchâtel, Argovie et Schwyz, ainsi que dans des pays étrangers. Elle n'avait au total résidé que 5 ans dans le canton du Valais et il n'était pas admissible qu'elle y demeure assujettie de manière illimitée en raison de la seule présence de son ancien compagnon.
- Les relevés bancaires, jugés non pertinents par le fisc pour établir une présence locale à Schwyz, ne prouvaient pas non plus une présence continue à A _____.

De l'avis de la contribuable, ils montraient plus de dépenses dans la région zurichoise qu'en Valais. Quant au défaut de transactions sur sa carte de crédit jusqu'au printemps 2020, il s'expliquait par le confinement lié à la situation sanitaire.

- Dans la mesure où l'appartement de I _____ était effectivement occupé par X _____, l'administration effective de ses sociétés se trouvait également dans ce lieu. La langue du site internet de N _____ GmbH, qui était très ancien et devait prochainement être désactivé, ne permettait pas, à elle seule, de retenir une administration effective à A _____. S'agissant de la société E _____ SA, il n'y avait pas lieu de transférer son siège à Schwyz, son parc immobilier se trouvant pratiquement exclusivement en Valais. Les interventions techniques étaient pour le reste confiées et effectuées par une société externe sise dans le Valais central.

E.b. Par décision du 17 janvier 2023, le SCC a rejeté la réclamation. Il a relevé, concernant la prétendue cohabitation de la contribuable avec la famille J _____ et G _____, que les intéressés ne se connaissaient pas avant la vente de l'appartement et que X _____ n'avait pas apporté la preuve que le centre de ses intérêts se trouvait à I _____. En outre, l'appartement de A _____ offrait un cadre de vie nettement plus confortable que la chambre dont elle disposait prétendument à I _____. Quant au loyer de 2000 fr., il devait être mis en relation avec le montant du prix de vente de l'appartement, nettement inférieur au prix du marché compte tenu de l'offre de biens affichée sur le site www.comparis.ch et du fait que les contrats de vente et de bail avaient été conclus simultanément. Afin de compenser ce prix trop bas, il était probable que les parties aient fixé un loyer très inférieur à celui du marché. Pour le fisc, les objections de la contribuable relativement au fait qu'elle ne vivait plus en concubinage avec B _____ étaient contredites par les photographies réalisées en 2022 par la police municipale et les adresses figurant sur les annexes jointes à ses déclarations d'impôts. Par ailleurs, au début de l'année 2021, B _____ avait acquis en copropriété avec E _____ SA (société indirectement détenue par la contribuable et dont elle est l'administratrice unique) une parcelle située à A _____. Cet endroit constituait partant le centre des intérêts de X _____. En outre, la contribuable n'avait pas produit les factures d'eau et d'électricité relatives à l'année 2021 et aux périodes suivantes et n'avait pas non plus apporté la preuve qu'elle s'était créé un cercle d'amis et de connaissances dans le canton de Schwyz. Le fait que son frère y résidait n'était pas déterminant, le domicile fiscal de couples de concubins se trouvant au lieu où ces derniers séjournaient ensemble, soit à A _____ en l'occurrence. Concernant les relevés bancaires, les arguments relativement au fait qu'ils ne prouvaient aucune

présence à A _____ n'étaient pas déterminants, puisque la contribuable supportait le fardeau de la preuve de l'existence du centre de ses intérêts à I _____. Ainsi, les éléments qui indiquaient qu'elle avait gardé son domicile dans le canton du Valais étaient bien plus nombreux que ceux qui permettaient de conclure à un déménagement à I _____.

F. Le 20 février 2023, X _____ a recouru contre cette décision devant la Commission cantonale de recours en matière fiscale (CCR), concluant à son annulation et à ce qu'il soit dit que son domicile fiscal se trouve dans le canton de Schwyz dès la période fiscale 2019. A l'appui de ses conclusions, elle fait valoir une violation de son droit à obtenir une décision correctement motivée (art. 29 al. 2 Cst.) ainsi qu'une violation de l'art. 3 al. 2 LHID. A titre de moyens de preuves, elle a notamment produit les pièces suivantes :

- Un acte de vente du 17 mars 2017 par lequel sa mère, Q _____, avait acquis un appartement de 2,5 pièces en résidence secondaire à A _____, ainsi qu'une attestation de cette dernière datée du 3 février 2023 dans laquelle celle-ci déclarait autoriser sa fille à utiliser gratuitement cet appartement, sis au C _____, lorsqu'elle se rendait en Valais. La recourante a également produit un formulaire d'annonce indiquant que sa mère avait transféré ses papiers de la R _____ (VD) à I _____ le 31 octobre 2022, à l'adresse de l'appartement de sa fille sis à H _____.
- Une attestation de B _____ du 18 février 2023, dans laquelle celui-ci affirme avoir vécu avec la recourante à A _____ de 2014 à 2019. Après leur séparation en automne 2019, il avait continué à occuper l'appartement et un contrat de bail avait été établi à cette fin. Il déclarait entretenir toujours des liens « cordiaux et amicaux » avec X _____, à qui il lui arrivait d'offrir le couvert afin de lui simplifier le séjour. X _____ résidait cependant dans l'appartement de sa mère lorsqu'elle se rendait dans la région. Il avait également accepté de réceptionner et de lui transmettre le rare courrier de la société E _____ SA. Il a demeurant confirmé ne pas avoir modifié les étiquettes de la boîte aux lettres et de la sonnette de l'appartement.
- Le contrat de bail conclu le 18 décembre 2019 entre B _____ et E _____ SA pour un loyer de 1900 fr. par mois, frais accessoires et place de parc compris, dès le 1^{er} janvier 2020.

- L'acte de vente du 24 septembre 2019 concernant le second appartement de 4,5 pièces sis à la O _____, à l _____, qu'elle avait acquis pour un prix de 920'000 fr., avec une entrée en possession au 31 mars 2020, loué à son frère.
- Les factures d'électricité de l'appartement de l _____ des années 2021 et 2022 (hormis les mois d'avril à juin 2021). Les montants y relatifs allaient d'environ 63 fr. à 99 fr. par trimestre, hormis une facture de 177 fr. relative au premier trimestre 2021 (comprenant un montant de 126 fr. pour le poste « Signal Radio/TV »).
- Des décisions de taxation des périodes fiscales 2019 à 2021 du canton de Schwyz pour les sociétés N _____ GmbH et F _____ SA.
- Des décisions de taxation provisoires IFD de ce même canton concernant la recourante pour les périodes fiscales 2019 et 2020.

L'Administration fédérale des contributions (AFC) ne s'est pas déterminée.

Le 7 juin 2023, le SCC a conclu au rejet du recours, en renvoyant à sa décision.

Le 15 juin 2023, la CCR a prononcé la clôture de l'instruction.

Par lettre du 23 novembre 2023, la CCR a informé la recourante 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.

G. Par ordonnance du 5 janvier 2024, le président de la Cour de droit fiscal a informé la recourante que son recours comptait au nombre des causes de la CCR non-liquidées au 31 décembre 2023, de sorte qu'il avait été transféré au Tribunal cantonal pour traitement. Il lui a en outre indiqué 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.

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 du 20 février 2023, celui-ci n'ayant pas été tranché au 31 décembre 2023 par la CCR.

1.2 Le recours a été formé régulièrement, de sorte qu'il convient d'entrer en matière (art. 150 et 150a LF dans leur version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2023 ; art. 150 LF).

2. La décision attaquée confirme la fixation du domicile fiscal de la recourante « dès la période fiscale 2019 ». Or, une décision de fixation du domicile fiscal ne peut porter que sur une période déjà écoulee (arrêt du Tribunal fédéral 2C_170/2012 du 12 juillet 2012 consid. 3.1 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkommentar zum DBG, 4e. éd., 2023, n° 105 ad Art. 3; ZWEIFEL/HUNZIKER, in : ZWEIFEL/BEUSCH/DE VRIES REILINGH [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaes Steuerrecht, 2^{ème} éd. 2021, § 6 n° 104). En effet, dans la mesure où une période fiscale correspond en principe à l'année civile, c'est le canton dans lequel le contribuable a son domicile à la fin de cette période, soit au 31 décembre, qui est compétent pour prélever l'impôt (cf. art. 4b LHID ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_668/2022 du 13 novembre 2023 consid. 5.1 ; MAGRAF, Interkantonaes Verfahrensrecht der direkten Steuern, thèse 2023, p. 134). Néanmoins, le Tribunal fédéral a également retenu que, même si la date déterminante est la fin de la période fiscale, le domicile fiscal peut cependant être constaté en cours de période, pour autant qu'il n'ait pas changé au 31 décembre (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1021/2013 du 28 mars 2014 consid. 6.3.3). En l'occurrence, la décision fixant le domicile fiscal a été rendue le 5 octobre 2022, celle sur réclamation le 17 janvier 2023. Partant, l'objet du litige se limitera à la fixation du domicile fiscal de la recourante pour les périodes fiscales 2019 à 2022.

3. Dans un grief de nature formelle qu'il convient d'examiner en premier lieu, la recourante invoque une violation de son droit à obtenir une décision correctement motivée (art. 29 al. 2 Cst.).

3.1 Une autorité viole le droit d'être entendu découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. lorsqu'elle ne respecte pas son obligation de motiver ses décisions afin que le justiciable puisse les comprendre et exercer son droit de recours à bon escient (ATF 143 III 65 consid. 5.2). Cette exigence s'applique aux décisions sur réclamation des autorités fiscales (OBERSON, Le contentieux fiscal, in : OREF [édit.], Les procédures en droit fiscal, 4^{ème} éd. 2021, p. 750). Pour satisfaire à son obligation de motiver, il suffit que l'autorité mentionne au moins brièvement les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé

sa décision. Elle n'a toutefois pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à l'examen des questions décisives pour l'issue du litige (ATF 143 précité consid. 5.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_650/2023 du 14 décembre 2023 consid. 4.3.1). La motivation peut d'ailleurs être implicite et résulter des différents considérants de la décision (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_549/2023 du 25 octobre 2023 consid. 4.2.1).

3.2 En l'espèce, la recourante reproche à l'autorité intimée d'avoir passé sous silence les déclarations des époux J _____ et G _____ relativement à sa cohabitation alléguée avec cette famille. L'on peut effectivement s'étonner du fait que le SCC n'ait aucunement discuté, ni même simplement évoqué l'attestation établie le 23 mai 2022 par ce couple ainsi que la lettre du 12 octobre 2022 de G _____. Le SCC a néanmoins traité de la problématique en retenant qu'une cohabitation avec cette famille était peu vraisemblable, notamment en raison du fait que les intéressés ne se connaissaient préalablement pas et qu'il existait une différence de confort entre la chambre à disposition de la recourante à I _____ et l'appartement de A _____. Ce faisant, l'autorité intimée a implicitement considéré que les déclarations écrites des époux J _____ et G _____ n'étaient pas déterminantes. La décision entreprise reste en ce sens conforme aux exigences de motivation synthétisées plus haut. La recourante fait également valoir que l'autorité intimée n'aurait pas pris en considération le fait que son frère s'était domicilié à I _____. L'on constate toutefois que le SCC a évoqué ce point, mais en substance jugé qu'il était sans influence sur la domiciliation fiscale de la recourante à A _____, où cette dernière vivait en concubinage (cf. ch. 17 de la décision sur réclamation).

Partant, les critiques tirées d'une violation du droit à obtenir une décision motivée doivent être rejetées, étant entendu que le point de savoir si la position du fisc est bien fondée relève non pas du droit, formel, à obtenir une décision motivée, mais du fond (cf. p. ex. arrêt du Tribunal fédéral 1C_447/2008 du 19 février 2009 consid. 2.1).

4. La recourante reproche au SCC d'avoir violé l'art. 3 al. 2 LHID en fixant son domicile fiscal en Valais dès 2019.

4.1 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 précité consid. 6).

4.2 Il résulte de ce qui précède que 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). 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. Les différents critères doivent 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). 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). 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*).

Si une personne a définitivement cessé de séjourner à son ancien domicile, celui-ci ne peut logiquement plus représenter le centre de ses intérêts (arrêt du Tribunal fédéral 9C_668/2022 précité consid. 6.3 et les références). En revanche, si une personne interrompt son séjour à un endroit pour une période relativement longue, le domicile peut néanmoins subsister à cet endroit s'il ressort de l'ensemble des circonstances objectives qu'elle y a conservé le centre de son existence (*ibidem*).

4.3 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).

5. Dans la mesure où la recourante avait son domicile fiscal dans le canton du Valais dès 2014, le fardeau de la preuve d'un transfert de domicile à Schwyz dès la période fiscale 2019 lui incombait, comme l'a relevé à bon droit l'autorité intimée. Dans ce contexte, la question consiste à déterminer le canton du domicile fiscal au 31 décembre des années 2019 à 2022, comme on l'a vu plus haut (cf. *supra* consid. 2).

5.1 S'agissant du séjour de la contribuable dans l'appartement de A _____ sis au C _____, il est constant qu'elle y a vécu en concubinage depuis 2014 avec B _____ et que ce bien appartient à une société qu'elle contrôle indirectement, E _____ SA. La recourante a allégué devant l'autorité précédente qu'elle ne cohabitait plus avec son compagnon depuis l'automne 2019. Le fisc a jugé que cela n'était pas crédible au motif que le nom de la recourante se trouvait toujours affiché sur la sonnette et la boîte aux lettres de cet appartement en 2022, au même titre que celui de la société précitée, dont elle est l'administratrice unique. La recourante a cependant

fourni les explications requises à ce sujet, exposant que son ancien concubin ne s'était pas soucié de modifier les étiquettes, que sa société ne recevait que rarement du courrier et que celui-ci était parfois adressé à son propre nom. Ces explications, qui sont en soi plausibles, ont été confirmées par B _____ dans son attestation du 18 février 2023. En outre, ce dernier a expressément confirmé la fin de la cohabitation à l'automne 2019, ce que corroborent le contrat de bail que ce dernier a conclu en son nom propre le 18 décembre 2019 et les relevés bancaires attestant du fait qu'il s'acquitte seul du loyer de l'appartement de A _____ depuis 2020. Le SCC avait également mis en doute la fin du concubinage au motif que la société E _____ SA et B _____ ont acheté une parcelle à A _____ en copropriété au début de l'année 2021. L'on ne saurait toutefois accorder un poids décisif à cette circonstance dans la mesure où cette société est statutairement active dans l'immobilier. Par ailleurs, la recourante et B _____ expliquent avoir conservé des rapports amicaux après leur séparation, ce qui est nullement inconcevable et ne saurait, en tout cas, être considéré comme un élément hors du commun permettant de mettre en doute la fin de leur relation intime. Le fisc a encore observé qu'une majorité des annexes jointes à la déclaration fiscale 2020 mentionnait l'adresse de A _____. L'examen du dossier montre cependant que la contribuable a, dans le courant 2020, actualisé ses coordonnées. Il en va ainsi des décomptes L _____, qui mentionnent l'adresse de I _____ depuis juin 2020. Ainsi, le fait que certaines pièces remontant à la fin 2019 ou début 2020 comportaient encore l'adresse de A _____ n'apparaît pas déterminant. Pour sa part, le fisc n'a pas commenté les différents éléments complémentaires avancés ceans par la recourante, alors que ceux-ci s'avèrent propres à accréditer la thèse d'une séparation du couple. Renonçant à se déterminer sur le recours, il n'a pas autrement cherché à infirmer cette thèse par d'autres indices ou propositions de preuves. En définitive, il n'y a pas matière à remettre en cause les affirmations, suffisamment étayées, de la recourante quant au fait qu'elle s'est séparée du prénommé en automne 2019.

5.2 Il ressort du dossier que la recourante peut loger à sa guise dans l'appartement de 2,5 pièces que sa mère a acquis en 2017 à A _____. Cela étant, comme on va le voir ci-après, la séparation du couple en 2019 ne permet pas encore de considérer que la recourante se serait constitué, au 31 décembre 2019, un domicile fiscal dans l'appartement de 5,5 pièces de I _____.

5.3

5.3.1 S'agissant de la période fiscale 2019, un déplacement du centre de vie de la recourante à I _____ ne peut, en effet, être valablement retenu à teneur du dossier.

D'abord, le calendrier des présences transmis par la recourante n'est pas convaincant. Les relevés de la carte de crédit L _____ produits par la recourante pour la période courant dès le 8 novembre 2019 n'attestent, en effet, d'aucune présence à I _____ où dans les environs proches en 2019 (cf. 71 et 72 du dossier du SCC). On y recense quatre transactions effectuées en Suisse alémanique, mais à des lieux qui ne permettent pas de conclure clairement à une présence effective de la recourante à I _____ (S _____, 30.11.2019 et 04.12.2019 ; T _____, 30.12.2019 ; U _____, 31.12.2019). En revanche, on y recense des transactions localisées dans des communes limitrophes ou proches de A _____ (03.12.2019, V _____ ; 06.12.2019, W _____ ; 23.12.2019, Y _____ et Z _____), y compris au début 2020 (07.01.2020, Y _____).

Par ailleurs, les circonstances entourant la domiciliation alléguée de la recourante à I _____ ne permettent pas, en l'absence d'élément probant allant dans ce sens, de considérer qu'elle aurait déplacé le centre de ses intérêts à Schwyz au 31 décembre 2019. Qu'elle ait choisi de vivre en colocation durant près d'une année avec une famille qu'elle ne connaissait auparavant pas du tout, ceci alors qu'elle n'avait, manifestement, aucune nécessité professionnelle de s'établir à I _____, peut légitimement interpellier. Il est à cet égard incontestable que les conditions de vie de la recourante étaient nettement plus confortables à A _____, où elle pouvait disposer librement de l'appartement de 2,5 pièces de sa mère, qu'à I _____, où elle n'avait l'usage que d'une chambre et d'une salle d'eau dans l'appartement pour le reste occupé par la famille J _____ et G _____. Les doutes du fisc quant à l'effectivité de cette cohabitation sont donc loin d'être infondés. L'on relève par ailleurs que la recourante n'a pas non plus produit les factures d'eau et d'électricité susceptibles de la démontrer, comme demandé par le fisc. Dans ces circonstances, les attestations établies les 23 mai 2022 et 12 octobre 2022 par les époux J _____ et G _____, qui font état d'une colocation, ne permettent pas de considérer que la recourante se serait effectivement établie à I _____ à la fin 2019. A la lecture de ces documents, l'on peut admettre que la recourante s'est gardée l'usage d'une pièce dans cet appartement durant la période en question, conformément au contrat de bail conclu en octobre 2019 prévoyant un loyer paraissant inférieur à celui du marché. Il n'est en revanche pas possible de retenir que la contribuable y aurait séjourné fréquemment et qu'elle y aurait transféré son lieu de vie dès la fin 2019, de telles indications ne ressortant aucunement des attestations en question. Sur cet arrière-plan, le transfert à I _____ des sièges des sociétés F _____ SA et N _____ GmbH en décembre 2019 n'apparaît pas déterminant. Il n'est en effet que la conséquence du fait que la recourante

a décidé de transférer ses propres papiers à cette adresse. La recourante argue encore que le fisc n'a pas contesté l'assujettissement de ces sociétés à l'impôt dans le canton de Schwyz dès la période fiscale 2019. Cette question est toutefois indépendante de la présente cause et ne saurait lier l'autorité intimée s'agissant de la détermination du domicile fiscal de la contribuable.

La recourante échoue donc à prouver la constitution d'un domicile fiscal à Schwyz au 31 décembre 2019.

5.3.2 La situation se présente en revanche différemment pour les périodes fiscales 2020 à 2022. En effet, dans la mesure où les époux J _____ et G _____ ont, de manière incontestée, libéré l'appartement au début du mois de décembre 2020, la recourante pouvait en disposer librement dès cette date. Un séjour effectif de la recourante à I _____ à la fin de l'année 2020 est du reste dûment attesté par ses relevés bancaires, qui confirment une présence d'abord ponctuelle dans cette localité et ses environs dès le mois d'août 2020, puis quasi continue dès fin novembre 2020 (cf. p. 101 à 103 et 132 du dossier de la CCR/TC). Les factures d'électricité de l'appartement de I _____ pour l'année 2021 attestent également d'une occupation de ce logement durant l'année en question. Au surplus, il est incontestable qu'à partir du déménagement de la famille J _____ et G _____, le cadre de vie de la contribuable était nettement plus confortable à I _____ qu'à A _____, où elle ne disposait que d'un appartement de 2,5 pièces, appartenant à sa mère. En outre, il ressort du dossier que des membres de la famille proche de la recourante se sont également domiciliés à I _____. Son frère y réside depuis le 31 mars 2020 (au plus tôt, cette date étant celle de la prise de possession du second appartement acquis par la contribuable en septembre 2019). Quant à sa mère, elle y a transféré ses papiers le 31 octobre 2022, quittant la R _____ pour venir s'installer dans l'appartement de la recourante sis à H _____. Ces différents éléments laissent suggérer que le centre de vie et des intérêts de la recourante se situe à I _____. Dans ce contexte, il sied par ailleurs de tenir compte du fait que l'intéressée, née en 1980, est parfaitement bilingue français-allemand, célibataire et sans enfant. De plus, elle est libre de s'organiser comme elle le souhaite au plan professionnel. Ainsi était-elle totalement libre de s'établir au lieu de son choix, étant entendu que les motifs pour lesquels elle a choisi de se domicilier à I _____ importent peu, ceux-ci pouvant parfaitement être d'ordre fiscal (cf. OESTERHELT/SEILER, in : ZWEIFEL/BEUSCH [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone

und Gemeinden, 4^{ème} éd. 2022, n° 38 ad art. 3 LHID ; ZWEIFEL/HUNZIKER, *op. cit.*, § 6 n° 95).

A l'inverse, les liens que la recourante a conservés avec le canton du Valais ne peuvent se voir accorder un poids prépondérant. Ils se résument en effet à l'existence de relations professionnelles et aux activités immobilières ponctuelles de AA _____ SA (qu'elle détient à 50% et dont l'adresse se trouve dans les locaux d'une société partenaire, BB _____ SA [cf. allégué 13 du recours en lien avec les pièces 11, 12 et 23 du bordereau]) et de la société E _____ SA, qui n'a pas de bureau opérationnel en Valais. Ces liens ne peuvent, en l'absence d'autres relations, notamment sociales ou familiales, de toute nécessité professionnelle pour la recourante de résider en Valais – une entreprise externe s'occupant de la gestion locative et technique des biens immobiliers sis en Valais selon les allégations non contestées de la recourante – conduire à retenir que son centre de vie se situait toujours en Valais au 31 décembre 2020.

6. En définitive, la recourante n'ayant pas établi à satisfaction de droit qu'elle avait transféré son lieu de vie dans le canton de Schwyz à partir de fin 2019, la décision attaquée ne saurait être censurée sur ce point. Il convient en revanche de retenir que I _____ constituait, au 31 décembre 2020, le lieu de séjour de la recourante, respectivement le centre de ses intérêts. Partant, son domicile fiscal doit être fixé à Schwyz pour les périodes fiscales 2020 à 2022, de sorte que le grief tiré de la violation de l'art. 3 al. 2 LHID doit être partiellement admis.

7.

7.1 Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission partielle du recours. La décision du SCC doit être réformée en ce sens que le domicile fiscal de la recourante est fixé en Valais pour la période fiscale 2019 et à Schwyz pour les périodes fiscales 2020 à 2022 (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

7.2 Le sort du procès commande de faire supporter à la recourante un émolument de justice réduit. Celui-ci tiendra également compte du fait que plusieurs pièces pertinentes, notamment pour établir la fin de son concubinage, n'ont été produites que céans. L'émolument sera en définitive fixé à 750 fr. (art. 150 al. 3 LF ; art. 88 al. 2 et 5, 89 al. 1 LPJA ; art. 3 al. 3, 11, 13 al. 1 et 25 LTar).

7.3 La recourante, qui a pris une conclusion dans ce sens, a droit à des dépens réduits à la charge de l'Etat (art. 150 al. 3 LF ; art. 91 al. 1 LPJA). Cette indemnité est fixée à 1100 fr. (débours et TVA inclus) au vu notamment du travail effectué par le conseil

juridique de la recourante, qui a consisté principalement en la rédaction d'un mémoire de recours de 19 pages (art. 150 al. 3 LF et art. 4, 27 et 39 LTar).

Par ces motifs, le Tribunal cantonal prononce

1. Le recours est partiellement admis.
2. La décision du Service cantonal des contributions du 17 janvier 2023 est réformée en ce sens que le domicile fiscal de X _____ est fixé à A _____ pour la période fiscale 2019 et à I _____ (Schwyz) pour les périodes fiscales 2020 à 2022.
3. Les frais réduits, par 750 fr., sont mis à la charge de X _____.
4. Le fisc versera à X _____ une indemnité réduite de dépens de 1100 francs.
5. Le présent arrêt est communiqué à Maître Dominique Morand, avocat à Sion, pour la recourante, au Service cantonal des contributions, à Sion, à l'Administration fédérale des contributions, à Berne, et à l'Administration fiscale de Schwyz, à Schwyz (pour information).

Sion, le 11 octobre 2024