

100.2016.28
100 13 359 / GCP: 242'021'491
CHA/BEJ

Tribunal administratif du canton de Berne
Cour des affaires de langue française

Jugement du 2 août 2016

Droit administratif

B. Rolli, président
Th. Häberli et C. Tissot, juges
A. de Chambrier, greffier

A. _____
représenté par Me B. _____

recourant

contre

Intendance des impôts du canton de Berne (ICI)
Droit et législation, Brünnenstrasse 66, case postale 8334, 3001 Berne

intimée 1

et

Commune C. _____

intimée 2

et

Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne (CRMF)
Sägemattstrasse 2, case postale 54, 3097 Liebefeld

et, comme **autre participante**

Commune D. _____

relatif à une décision de la CRMF rendue sur recours du 15 décembre 2015
(détermination du domicile fiscal)



En fait:

A.

A. _____ est né en 1981 dans le canton E. _____. Selon ses propres dires, il a passé son enfance et sa jeunesse à D. _____ dans le canton E. _____. Informaticien diplômé de l'Ecole polytechnique fédérale de Lausanne, il a eu une activité salariée de 2007 à 2014 à F. _____ dans le canton de Berne. L'intéressé a loué un appartement de deux pièces et demie dans la commune C. _____ depuis le 1^{er} juillet 2007. Il s'est annoncé dans cette commune en tant que résident à la semaine depuis juillet/août 2007. Ses papiers sont déposés dans la commune D. _____, où se trouve la maison familiale dans laquelle une chambre est à sa disposition.

B.

Sur demande de la commune C. _____, l'ICI, par décision du 17 avril 2013, a fixé le domicile fiscal de l'intéressé dans la commune municipale précitée pour l'année fiscale 2012, en retenant que l'intéressé y avait le centre de ses intérêts vitaux puisqu'il avait, fin 2012, plus de 30 ans, qu'il y vivait depuis plus de cinq ans et que c'était depuis ce lieu qu'il se rendait quotidiennement à son lieu de travail.

C.

Suite au rejet de sa réclamation, par décision de l'ICI du 8 juillet 2013, l'intéressé a recouru contre cette décision auprès de la CRMF, laquelle a rejeté son recours le 15 décembre 2015.

D.

Le 18 janvier 2016, l'intéressé, représenté par un avocat, a interjeté recours auprès du Tribunal administratif du canton de Berne (TA) contre la décision sur recours précitée de la CRMF, en concluant, sous suite des frais et dépens, à son annulation.

Le 4 février 2016, l'intimée 2 a indiqué ne pas avoir de nouveaux éléments à ajouter, sans prendre de conclusions. Les 15 et 25 février 2016, la CRMF, respectivement l'ICI, ont conclu au rejet du recours. La commune D. _____ n'a pas pris position. Le 10 mai 2016, le mandataire du recourant a fait parvenir au TA une note d'honoraires détaillée accompagnée d'une prise de position sur les écrits précités.

En droit:

1.

1.1 La décision sur recours attaquée se fonde sur le droit public. Conformément à l'art. 74 al. 1 de la loi cantonale du 23 mai 1989 sur la procédure et la juridiction administratives (LPJA, RSB 155.21) et en l'absence d'une exception prévue aux art. 75 ss LPJA, le TA est compétent pour connaître du présent litige (voir également l'art. 201 al. 1 de la loi cantonale du 21 mai 2000 sur les impôts [LI, RSB 661.11]). Le recourant, qui a succombé devant la CRMF, a qualité pour recourir (art. 79 LPJA et art. 201 al. 2 LI), de sorte que son recours, par ailleurs interjeté en temps utile, dans les formes minimales prescrites, par un représentant dûment légitimé, est recevable (art. 160 LI et art. 15 al. 1 et 4 LPJA; art. 32 et 81 al. 1 LPJA).

1.2 La décision sur recours rendue le 15 décembre 2015 par la CRMF a pour objet la détermination du domicile fiscal du recourant pour l'année fiscale 2012. Seule cette question peut dès lors faire l'objet de la présente procédure.

1.3 Le pouvoir d'examen du TA est limité au contrôle du droit (y compris la constatation des faits), à l'exclusion des questions d'opportunité (art. 80 LPJA).

2.

2.1 Les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison d'un rattachement personnel lorsqu'au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent dans le canton de Berne (art. 4 al. 1 LI). Une personne a son domicile dans le canton de Berne au regard du droit fiscal lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement ou lorsqu'elle y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral (art. 4 al. 2 LI). En règle générale, le domicile fiscal se situe au lieu où la personne assujettie a le centre de ses intérêts personnels (ATF 138 II 300 c. 3.2, 132 I 29 c. 4, 125 I 54 c. 2, 123 I 289 c. 2a; JAB 2001 p. 1 c. 2b, 1999 p. 152 c. 2a; BAUER-BALMELLI/OMLIN, dans: Zweifel/Athanas, *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, vol. I/2a, 2008, art. 3 DBG n° 4). Lorsque plusieurs cantons sont concernés, il convient de tenir compte de la jurisprudence du Tribunal fédéral (TF) relative au principe de l'interdiction de la double imposition intercantonale au sens de l'art. 127 al. 3 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst., RS 101).

2.2 Le lieu où la personne assujettie a le centre de ses intérêts personnels se détermine en fonction de l'ensemble des circonstances objectives et non en fonction des vœux exprimés par cette personne ou de son attachement sentimental à un endroit; dans cette mesure, il n'est pas possible de choisir librement un domicile fiscal (ATF 138 II 300 c. 3.2, 132 I 29 c. 4.1, 125 I 54 c. 2a, 123 I 289 c. 2b; JAB 2001 p. 1 c. 2c, 1999 p. 152 c. 2b). Le domicile politique ne joue dans ce contexte aucun rôle décisif: le dépôt des papiers et l'exercice des droits politiques ne constituent, au même titre que les autres relations de la personne assujettie à l'impôt, que des indices propres à déterminer le domicile fiscal (ATF 132 I 29 c. 4.1; JAB 2001 p. 1 c. 2b). Lorsqu'une personne séjourne alternativement en deux endroits, notamment lorsque le lieu de travail ne coïncide pas avec le lieu de résidence, il convient, en vue de la détermination du domicile fiscal, de définir le lieu avec lequel cette personne entretient les relations les plus étroites (ATF 132 I 29 c. 4.2,

131 I 145 c. 4.2, 125 I 458 c. 2d; JAB 2001 p. 1 c. 2c). Celui-ci se détermine chaque fois en prenant en compte l'ensemble des circonstances du cas d'espèce (ATF 132 I 29 c. 4.1, 123 I 289 c. 2b; sur l'ensemble, JAB 1999 p. 152 c. 2c), la date déterminante pour l'appréciation de la situation étant la fin de la période fiscale (art. 9 al. 3 LI en relation avec l'art. 68 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], dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2013 [RO 2001 2050], correspondant à l'art. 4b al. 1 LHID, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2014; FF 2011 3381 p. 3389).

2.3 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 (ATF 132 I 29 c. 4.2, 125 I 54 c. 2b; JAB 2001 p. 1 c. 2d). Pour le contribuable marié, les liens créés par les rapports personnels et familiaux 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 (ATF 132 I 29 c. 4 et 5, 125 I 54 c. 2b/aa, 125 I 458 c. 2d et les arrêts cités; JAB 1999 p. 152 c. 3). Il en va de même pour le contribuable marié qui exerce une activité lucrative dépendante (sans avoir de fonction dirigeante) et ne rentre dans sa famille que pour les fins de semaine et pendant son temps libre ("Wochenaufenthalter", ATF 104 Ia 264 c. 2a; TF 2C_714/2015 du 15 juin 2016 c. 6.2).

2.4 Ces principes s'appliquent également au contribuable célibataire, car la jurisprudence considère que les parents et les frères et sœurs de celui-ci font partie de la famille (TF 2C_714/2015 précité c. 6.2). Le TF a retenu que les intérêts professionnels ne devaient pas être considérés comme prépondérants par rapport aux intérêts affectifs uniquement parce que le contribuable est célibataire (ATF 111 Ia 41 c. 3, TF 2P.180/2003 du 17 juin 2004 c. 2.3). Toutefois, les critères qui conduisent le TF à désigner comme domicile fiscal 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 sont généralement

plus distants que ceux entre époux. Pour les contribuables célibataires encore plus que pour des contribuables mariés, il convient ainsi de s'interroger sur l'existence d'autres relations, en sus des rapports familiaux, qui rattacheraient de façon prépondérante le contribuable à l'un ou l'autre lieu. Ainsi, les relations sur le lieu de travail peuvent être prépondérantes, même si le contribuable célibataire rentre chaque semaine chez ses parents ou ses frères et sœurs. C'est en l'occurrence le cas, lorsqu'un appartement a été aménagé sur le lieu de travail et que le contribuable y entretient une relation de concubinage ou un cercle particulier d'amis et de connaissances. Dans ces circonstances, la durée des rapports de travail et l'âge du contribuable ont une importance particulière (ATF 125 I 54 c. 2b/bb; TF 2C_714/2015 précité c. 6.2, 2P.180/2003 précité c. 2.3 et 2C_397/2010 du 6 décembre 2010 c. 2.2).

2.5 En matière de fardeau de la preuve, le TF a développé les critères suivants: le fait que le contribuable est âgé de plus de trente ans et exerce une activité lucrative dépendante au lieu où il séjourne pendant la semaine crée une présomption naturelle qu'il y a son domicile fiscal principal. 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 eux des liens particulièrement étroits et jouit dans ce même lieu d'autres relations personnelles et sociales. Dans un tel cas, il appartient alors au canton du lieu de résidence en semaine ou du lieu de travail de démontrer que le contribuable entretient sur son territoire des relations économiques et personnelles prépondérantes (ATF 125 I 54 c. 3a; TF 2C_972/2012 du 1^{er} avril 2013 c. 3.3, 2C_728/2012 du 28 décembre 2012 c. 3.3; RDAF 2011 II p. 132 c. 2.3; PETER LOCHER, *Einführung in das interkantonale Steuerrecht*, 2015, p. 29).

2.6 Les autorités fiscales doivent instruire d'office les éléments constitutifs du domicile fiscal (art. 166 al. 2 LI) et, en tant qu'élément justifiant la taxation, le prouver (JAB 2009 p. 465 c. 3; ATF 121 II 257 c. 4/aa). En présence d'indices concluants permettant d'établir l'existence de faits justifiant une imposition, il appartient au contribuable d'apporter la preuve de l'état de fait contraire qu'il allègue (ASA 39 p. 284 c. 3c et

44 p. 621 c. 1b; XAVIER OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 2012, § 22, n. 11 s.). Un fait peut être considéré comme prouvé lorsque l'administration ou le juge est convaincu de son existence sur la base des moyens de preuve qu'il a administrés. Certains faits ne peuvent toutefois pas être prouvés d'une façon indubitable; c'est pourquoi la certitude absolue n'est pas nécessaire. La version des faits retenue doit toutefois s'imposer avec un degré de vraisemblance qui exclut tout doute raisonnable et se rapproche ainsi de la certitude. Le juge doit pour ce faire se fonder sur des motifs concrets, sur l'expérience générale de la vie et la raison pratique (MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, *Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern*, 1997, art. 19 n. 6; ANDRÉ GRISEL, *Traité de droit administratif*, 1984, vol. II, p. 930). La preuve d'un fait allégué peut non seulement être apportée de manière directe, mais également par le biais d'indices, soit par la preuve de circonstances dont il faut déduire l'existence du fait en question (MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, op. cit., art. 19 n. 4).

3.

3.1 En l'occurrence, au moment déterminant, soit en décembre 2012, le recourant, célibataire, né en 1981, était âgé de 31 ans. Il était locataire d'un appartement de deux pièces et demie à C._____ depuis le 1^{er} juillet 2007 (dossier [dos.] de la CRMF p. 39, 42 dos. ICI p. 9), duquel il partait quotidiennement pour se rendre à son travail à F._____, lieu où il travaillait fin 2012 depuis plus de 5 ans. Au vu de ces éléments, les autorités précédentes ont, à juste titre, retenu qu'il existait une présomption de domicile fiscal principal à C._____ (voir c. 2.5 ci-dessus). Le recourant ne le conteste pas. Reste à examiner si ce dernier parvient à renverser cette présomption.

3.2 A l'appui de son recours, le recourant fait valoir que le centre de ses intérêts vitaux se trouve dans la commune D._____, dans laquelle ses papiers sont déposés. Il souligne le caractère purement pratique de son séjour à C._____, lequel s'est imposé uniquement en raison du trajet jusqu'à son lieu de travail. S'il avait eu l'intention de s'établir à C._____,

il aurait, selon ses dires, pris un appartement plus spacieux qu'un petit logement de deux pièces et demie. Il ajoute qu'il se rendait tous les week-ends à D. _____ au domicile familial. Il met en évidence des liens, notamment familiaux, affectifs et associatifs avec le canton E. _____, relevant qu'il séjournait les fins de semaine aux côtés de sa famille et de ses amis et qu'il passait les fêtes principales au domicile familial. Il précise faire partie d'un club d'échecs à G. _____ depuis 25 ans, dans lequel il s'adonnait à la pratique de ce jeu toutes les fins de semaine et même la semaine. Il indique que son appartement C. _____ n'avait ni télévision ni téléphone, qu'il n'avait aucun cercle de connaissances à C. _____, qu'il n'y effectuait aucune activité sportive ou culturelle et que durant la semaine, il passait son temps libre sur son ordinateur.

3.3 D'emblée, il doit être rappelé que pour pouvoir renverser la présomption en cause, la jurisprudence exige tout d'abord un retour régulier au lieu de résidence des membres de la famille, soit au moins une fois par semaine (voir c. 2.5) et qu'en présence d'un contribuable célibataire, les critères permettant de retenir le lieu où réside la famille du contribuable comme domicile fiscal doivent être appliqués de manière particulièrement stricte (voir c. 2.4 ci-dessus). Or, dans le présent cas et comme l'ont relevé les autorités précédentes, le recourant ne démontre pas la réalisation de cette première condition. Il ne prouve aucunement s'être rendu tous les week-ends à D. _____. Au contraire, il ressort de ses premières déclarations qu'il restait un week-end par mois dans le canton de Berne (questionnaire à l'intention des personnes résidant à la semaine du 6 février 2012, à l'instar de ceux de 2007, 2008 et 2010, à l'exception de 2009; dos. ICI p. 1 à 10). Ces déclarations, dites de la "première heure", sont en général plus objectives et plus fiables que des explications données par la suite, qui peuvent être influencées, consciemment ou non, par des considérations juridiques (ATF 121 V 45 c. 2a, 115 V 133 c. 8c). De plus, le recourant indique que son père habitait vraisemblablement déjà en H. _____ à la fin de l'année 2012 (dos. CRMF p. 45). Vu les bonnes relations qu'il dit entretenir avec ses parents (voir procès-verbal du 8 mai 2015; dos. CRMF p. 45), il n'est pas exclu qu'il ait rendu visite à ce dernier en H. _____ durant l'année en cause. Au surplus, le recourant mentionne avoir effectué des tournois d'échecs dans toute la Suisse (dos.

ICI p. 27 et dos. CRMF p. 43) et précise être parti "pas mal de fois" en vacances avec un ami en 2012 (dos. CRMF p. 43). Ces éléments réduisent potentiellement le nombre de week-ends passés auprès de sa mère à D._____. Par ailleurs, il faut relever que le recourant est informaticien de formation et qu'il dit passer une grande partie de son temps libre devant son ordinateur. Il pouvait donc parfaitement jouer en réseau avec les autres membres de son club d'échecs sans nécessairement se rendre dans le canton E._____. Ses allégations d'un retour systématique dans ce canton pour pratiquer cette activité, au demeurant non étayées, ne suffit donc pas à convaincre. Faute d'avoir pu démontrer l'existence d'un retour régulier, au sens de la jurisprudence, auprès de sa famille, la présomption voulant que son domicile fiscal se situe au lieu où il séjourne pendant la semaine n'a pas été renversée. Ce premier constat permet déjà en soi de conclure au rejet du recours. A ce titre, l'arrêt du TF publié dans la RDAF 2011 II p. 27, cité par le recourant à l'appui de son recours, ne lui est d'aucun secours. Contrairement au présent cas, l'autorité avait pu considérer dans cette affaire qu'un retour chaque fin de semaine et pour les temps libres, ainsi qu'une activité associative intense au lieu de résidence de sa famille avaient été établis, de même que l'existence d'une relation étroite entre le contribuable et sa sœur.

3.4 Cela étant, même si l'on devait retenir un retour hebdomadaire au lieu de résidence de la famille du recourant, la présomption ne serait pas pour autant renversée. En effet, pour ce faire, la jurisprudence exige également du contribuable qu'il prouve l'existence de liens particulièrement étroits avec sa famille (voir c. 2.5 ci-dessus). Or, le recourant ne fait qu'alléguer l'existence de "bonnes relations" avec cette dernière et précise par ailleurs simplement discuter et "aller sur son ordinateur" lorsqu'il rend visite à ses parents. Il ajoute qu'ils ne font que rarement des sorties ensemble et partagent uniquement les repas en famille. Selon ses déclarations, ses parents n'ont en outre pas besoin de son soutien, que cela soit financier ou ménager; il les aide simplement à faire les courses, entre autres (recours, art. 15; dos. CRMF p. 45). Il n'apporte ainsi pas d'indices suffisamment probants qui permettraient de retenir une relation avec ses parents à ce point étroite qu'elle renverserait la présomption naturelle et justifierait un domicile fiscal au lieu du domicile parental. Il n'y a

effectivement rien d'extraordinaire à ce qu'un célibataire trentenaire rentre encore régulièrement au domicile familial et propose son aide pour effectuer quelques tâches ménagères. Comme le relève l'autorité précédente, l'intéressé ne précise pas non plus à quelle fréquence il voit ses frères et sœurs dans le canton E._____. Du reste, le fait qu'il ne sache pas précisément si son père vivait encore à D._____ et quelle était l'activité professionnelle exercée par le seul membre de sa fratrie qui vivait en 2012 à D._____ ne parle pas en faveur d'une relation très soutenue (dos. CRMF p. 44). Les éléments apportés par le recourant ne permettent donc pas de retenir l'existence d'une relation particulièrement étroite entre ce dernier et sa famille.

3.5 Le recourant n'apporte pas non plus d'indices sérieux permettant de retenir d'autres relations sociales importantes. La qualité de membre d'un club d'échecs jurassien ne prouve pas le caractère exceptionnel de cette activité sociale. Le recourant n'allègue pas y avoir de fonction dirigeante ou d'y être particulièrement impliqué au niveau organisationnel. Selon ses propres dires, cette activité l'occupe environ 14 week-ends (plus quelques extras) par année et, en contradiction avec ce qu'il indique dans son mémoire de recours (art. 4), il a déclaré lors de son audition du 8 mai 2015 qu'il ne voyait pas les membres de son club pendant la semaine (dos. CRMF p. 43 et 44). Il ne prouve pas qu'il se rendait fréquemment physiquement dans ce club. Comme déjà mentionné, les présentes circonstances (informaticien de formation passant la majeure partie de son temps libre sur son ordinateur) permettent de penser qu'il pouvait jouer et s'entraîner depuis chez lui en réseau avec les autres membres du club.

3.6 Concernant ses relations personnelles, il est plausible et pas mis en doute par l'instance précédente que le recourant a tous ses amis à D._____ et ses alentours et aucun à C._____. Cela étant, l'intéressé n'a pas donné de plus amples précisions, notamment quant à la fréquence à laquelle il rencontrait ses amis. Le fait de conserver des amitiés au lieu où l'on a passé son enfance n'a rien d'exceptionnel et ne suffit pas en soi à faire de ce lieu son domicile fiscal et à renverser la présomption d'un domicile au lieu de l'activité professionnelle.

3.7 A l'évidence, on peut certes retenir que le recourant entretient des liens certains avec le canton E._____ et la commune D._____ et faute d'indices indiquant le contraire, il est crédible que le séjour à C._____ du recourant se soit d'abord imposé pour des raisons pratiques et qu'il n'ait pas dans cette ville de vie sociale étroite et stable. Toutefois, l'intéressé n'ayant pas démontré être retourné régulièrement dans le canton E._____, ni avoir des liens particulièrement étroits avec sa famille, ces éléments ne suffisent pas à renverser la présomption naturelle d'un domicile fiscal principal au lieu où il exerçait quotidiennement son activité lucrative (voir c. 2.5, 3.3 et 3.4 ci-dessus). Au demeurant, un appartement de deux pièces et demie loué à C._____ par le recourant depuis le 1^{er} juillet 2007, meublé par ce dernier, ne constituait pas un simple pied-à-terre et soulignait la volonté de vivre à C._____, même si cela ne devait pas être pour un temps illimité. A l'inverse, la chambre à disposition dans la maison familiale à D._____ correspondait objectivement bien plus à un tel logement occasionnel et ne parlait pas en faveur d'un domicile principal au E._____, en particulier, pour le cas d'une personne salariée âgée de plus de trente ans. Le recourant ne convainc pas lorsqu'il allègue que s'il avait eu l'intention de s'établir dans cette ville, il aurait pris en location un appartement plus spacieux. En effet, le fait de vivre seul et de passer son temps libre sur son ordinateur (dos. ICI p. 44) ne justifie pas nécessairement la location d'un appartement plus grand. Par ailleurs, l'état de fait postérieur à l'année 2012, comme le changement d'employeur et le déménagement en 2014/2015, ne concerne pas la période litigieuse et ne saurait être d'une quelconque utilité au recourant. En l'occurrence, le fait d'avoir quitté C._____ pour aller travailler et vivre dans le canton de I._____, à une plus grande distance encore du domicile de sa mère, souligne l'émancipation achevée de ses parents et parlerait ainsi plutôt en défaveur du recourant. Enfin, l'absence de téléphone fixe et de télévision à C._____, alléguée par le recourant, ne saurait être déterminante. Les téléphones portables et internet, en particulier pour un informaticien, peuvent aisément se substituer à ces derniers et leur absence ne peut donc plus constituer d'indice de domicile secondaire. Pour conclure, il est rappelé que l'intention de s'établir durablement dans un endroit ne signifie pas l'intention de s'y établir pour toujours ou pour une durée indéterminée. Il est suffisant de vouloir y rester

pendant un certain temps, c'est-à-dire jusqu'au moment de la survenance d'un événement nécessitant un changement de domicile, même si la fin de cette période est d'emblée connue (comme le cas d'un artiste ayant un contrat limité à deux ans ou d'un chercheur étranger engagé jusqu'au terme d'une recherche déterminée; ANTOINE EIGENMANN, *Commentaire romand, Code civil I*, 2010, art. 23 n° 21; LOCHER/LOCHER, *Die Praxis der Bundessteuern*, III. Partie, *Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht*, § 3, IA, 2b, n° 7 et 8; DANIEL DE VRIES REILINGH, *La double imposition intercantonale*, 2013, p. 64 n° 191).

4.

4.1 Au vu de ce qui précède, la CRMF n'a pas violé le droit en retenant que le domicile fiscal principal du recourant, pour l'année 2012, était situé dans la commune C._____. Le recours, mal fondé, doit, partant, être rejeté.

4.2 Vu l'issue de la procédure, les frais judiciaires pour la présente instance, fixés forfaitairement à Fr. 3'000.-, sont mis à la charge du recourant (art. 151 LI, en relation avec l'art. 108 al. 1 LPJA); ils sont compensés avec l'avance de frais fournie.

4.3 Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens, ni d'indemnité de partie (art. 151 LI, en relation avec l'art. 108 al. 3 en corrélation avec l'art. 104 al. 1 et 3 LPJA).

Par ces motifs:

1. Le recours est rejeté.

2. Les frais de la présente procédure, fixés forfaitairement à Fr. 3'000.-, sont mis à la charge du recourant et compensés avec son avance de frais.
3. Il n'est pas alloué de dépens.
4. Le présent jugement est notifié (R):
 - au mandataire du recourant,
 - à l'intimée 1,
 - à l'intimée 2,
 - à la CRMF,
 - à la commune D. _____,
 - à l'Administration fédérale des contributions, Eigerstrasse 65, 3003 Berne.

Le président:

Le greffier:

Voie de recours

Dans les 30 jours dès sa notification écrite, le présent jugement peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, au sens des art. 39 ss, 82 ss et 90 ss de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110).