



**POUVOIR JUDICIAIRE
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC
Kantonsgericht KG**

Rue des Augustins 3, case postale 630, 1701 Fribourg

T +41 26 304 15 00

www.fr.ch/tc

604 2025 112

604 2025 113

Arrêt du 9 juillet 2026

Cour fiscale

Composition

Président :

Marc Sugnaux

Juges :

Dina Beti, Daniela Kiener

Greffière :

Angélique Marro

Parties

A. _____, recourant

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée

Objet

Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques –
assujettissement – domicile fiscal

Recours du 26 juillet 2025 contre la décision sur réclamation du 27 juin
2025 relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la période
fiscale 2022

considérant en fait

A. A._____ (ci-après: le recourant), né en 1949, retraité, a annoncé son départ de la Commune de B._____ le 21 décembre 2021 pour une destination inconnue.

Par avis de taxation 2022 du 21 novembre 2024 relatif à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal de la période fiscale 2022, le Service cantonal des contributions (ci-après: SCC) l'a imposé en Suisse.

B. Le 9 décembre 2024, A._____ a formé réclamation à l'encontre de l'avis de taxation précité. Il expliquait avoir quitté la Suisse et enlevé ses papiers de la Commune de B._____ le 21 décembre 2021. Après 50 ans de durs travaux à son compte dans l'hôtellerie et la restauration, il avait décidé de rendre visite à ses amis hôteliers et autres à travers le monde. Il avait ainsi enlevé ses papiers et fait le tour du monde. Il précisait en outre avoir décidé de quitter provisoirement la Suisse, puisqu'il n'avait pratiquement jamais eu de vacances de sa vie. Il expliquait par ailleurs être souvent chez la famille de sa femme à C._____, où il possédait un visa de résident, alors valable jusqu'en octobre 2025. Il avait en outre régulièrement rendu visite à sa fille à D._____, à ses amis à E._____, à F._____, à G._____ et à H._____, ainsi qu'à ses amis hôteliers à travers le monde. Il retournait en Suisse durant 2 à 3 mois au maximum par année pour les affaires courantes de bureaucratie. Après tous ces voyages de 2022 à 2024, il allait retourner vivre la fin de sa vie définitivement en Suisse. Il précisait finalement que son épouse avait un travail fixe à un taux de 100% en Suisse. Elle le rejoignait quelquefois à l'étranger ou à C._____ pour quelques mois ou semaines. Elle envisageait comme lui de rester définitivement en Suisse (doc. 6 dossier SCC).

A l'appui de sa réclamation, il a produit une attestation de départ de la Commune, datée du 26 juillet 2023, laquelle indiquait « *le 21 décembre 2021* » comme date de départ, pour « *un pays inconnu* » (doc. 6a dossier SCC).

Il a également transmis une copie d'une carte datée du 20 octobre 2015, indiquant qu'il était affilié au régime de retraite et titulaire d'un visa spécial de résident retraité à C._____ (doc. 6b dossier SCC).

Le 6 février 2026, il a produit notamment un certificat de nationalité et d'inscription de l'Ambassade de Suisse à C._____, daté du 5 février 2025, laquelle indiquait qu'il était immatriculé à I._____ (doc. 7b dossier SCC), ainsi qu'une « *résolution* » de février 2015, selon laquelle il était désigné « *filis adoptif de la Commune de J._____* » (*adopted son of the Municipality*) (doc. 7d dossier SCC).

Par courrier du 15 avril 2025, le SCC demandait à A._____ de lui faire parvenir une attestation officielle de l'autorité fiscale des C._____ indiquant qu'il était assujetti à C._____ ou qu'il y était exonéré de payer des impôts (doc. 8 dossier SCC).

Le 21 avril 2025, A._____ indiquait être exonéré de payer des impôts à C._____ (doc. 9 dossier SCC). Il transmettait une « *attestation d'absence d'activité commerciale* » rédigée le 21 avril 2025 par le « *Président du village* », selon laquelle il n'exerçait aucune activité commerciale et ne détenait aucune participation dans le village (doc. 9a dossier SCC).

Le 29 avril 2025, il transmettait encore une attestation du « *secrétaire général* » de K._____. Resort Inc., lequel certifiait que la société précitée n'avait, depuis sa constitution, distribué aucun dividende à ses actionnaires ni à ses fondateurs. En particulier, il certifiait que A._____ n'avait perçu aucun dividende de la part de la société (doc. 10b dossier SCC).

C. Par décision sur réclamation du 27 juin 2025, le SCC a rejeté la réclamation. Il a considéré qu'aucun document remis par A._____ ne démontrait qu'il s'était créé un nouveau domicile fiscal à C._____. Les attestations remises n'étant pas des attestations officielles de l'autorité fiscale, elles n'étaient pas suffisantes pour mettre fin à l'assujettissement en Suisse. Ainsi, le centre des intérêts de A._____ se trouvait toujours en Suisse.

D. Le 26 juillet 2025, A._____ interjette recours à l'encontre de la décision sur réclamation, concluant implicitement à son annulation. Il rappelle avoir enlevé ses papiers de Suisse le 21 décembre 2021 pour s'établir à C._____ pour une période de 4 ans, soit de 2022 à 2025. Il avait beaucoup voyagé durant ces dernières années. Il indique en outre avoir transmis toutes les preuves attestant que son nouveau domicile fiscal fixe avait été transféré de manière effective et durable et que le centre de ses intérêts se trouvait à C._____. Il y résidait de façon continue, disposant d'un logement personnel et réalisant des investissements immobiliers modérés à finalité touristique et résidentielle dans un projet de retraite active, renforçant son intégration locale. Par conséquent, il était assujéti à C._____ pour la taxation au titre du revenu et de la fortune dès janvier 2022.

Il transmet par ailleurs des pièces prouvant, selon lui, son nouveau domicile fiscal à C._____ dès janvier 2022.

Le 5 août 2025, il verse une avance de frais de CHF 800.-.

Le 30 septembre 2025, le SCC fait parvenir ses observations, concluant au rejet du recours. Il précise que les pièces déposées par le recourant à l'appui de son recours correspondent à celles déjà transmises dans le cadre de la procédure de réclamation. Elles ne démontrent pas qu'il s'était constitué un nouveau domicile fiscal à l'étranger dès la période fiscale 2022. En outre, son épouse est toujours domiciliée en Suisse et le séjour du recourant à l'étranger reste provisoire.

Le 20 octobre 2025, le recourant transmet ses contre-observations reprenant en substance l'argumentation déjà formulée. Il relève toutefois penser dorénavant rester définitivement à C._____.

Le 18 novembre 2025, le SCC communique ses ultimes remarques, puis, le 24 novembre 2025 et le 3 décembre 2025, le recourant se détermine spontanément.

E. Il sera fait état du détail des arguments formulés par les parties à l'appui de leurs conclusions dans les considérants en droit du présent arrêt, dans le cadre desquels seront notamment examinés leurs moyens de preuves.

en droit

Procédure

1. *Recevabilité*

Le recours, interjeté le 26 juillet 2025 contre une décision sur réclamation du 27 juin 2025, a été déposé dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), 50 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), 180 de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1), ainsi que 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1).

Par ailleurs, l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile.

Partant, le recours est recevable tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal.

Impôt fédéral direct (604 2025 112)

2. *Règles relatives à l'assujettissement à l'impôt*

2.1. En vertu de l'art. 3 al. 1 LIFD, les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent en Suisse. Par domicile fiscal, on entend en principe le domicile civil, c'est-à-dire le lieu où la personne réside avec l'intention de s'y établir durablement (art. 3 al. 2 LIFD), ou le lieu où se situe le centre de ses intérêts.

2.2. Pour déterminer si une personne réside dans un lieu avec l'intention de s'y établir, ce qui importe n'est pas la volonté interne de cette personne, mais les circonstances reconnaissables pour des tiers qui permettent de déduire qu'elle a cette intention. 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 déclarations de cette personne; dans cette mesure, il n'est pas possible de choisir librement un domicile fiscal (ATF 138 II 300 consid. 3.2; arrêt TF 2C_1139/2014 du 20 juillet 2015 consid. 4.1). Les permis d'établissement ou de séjour, le dépôt des papiers et l'exercice des droits politiques ne sont pas déterminants à eux seuls (arrêt TF 7B.241/2003 du 8 janvier 2004 consid. 4.2 et les références).

2.3. Le Tribunal fédéral a par ailleurs retenu que, en matière de droit fiscal international, il ne suffit pas, pour admettre la constitution d'un nouveau domicile, d'avoir coupé les liens avec le domicile antérieur; il faut au contraire s'être constitué un nouveau domicile fiscal. Ainsi, dans la règle, selon le principe de la *rémanence* du domicile fiscal, le contribuable qui abandonne son domicile suisse pour se rendre à l'étranger conserve son domicile fiscal au lieu de son ancien domicile tant qu'il ne s'en est pas constitué un nouveau au lieu de sa nouvelle installation. La notion du domicile fiscal reste ainsi très proche de celle du droit civil et l'art. 24 al. 1 du code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC; RS 210), qui prévoit que toute personne conserve son domicile aussi longtemps qu'elle ne s'en est pas créé un nouveau, s'applique par analogie en matière de droit fiscal international (ATF 138 II 300 consid. 3.2 ss, traduit *in* RDAF 2013 II 92).

L'assujettissement aux impôts directs à l'étranger est un des critères déterminants à prendre en considération pour le constat du transfert du domicile à l'étranger (PASCHOUD/DE VRIES REILINGH *in* Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^{ème} éd. 2017, art. 8 n. 17). L'existence d'un nouveau domicile à l'étranger ne sera ainsi admise que si l'intéressé y paie des impôts, ou s'il apporte la preuve qu'il en est dispensé (arrêts TF 2C_484/2009 du 30 septembre 2010 consid. 3.4, traduit *in* RDAF 2011 II 149 et 150; 2A.475/2003 du 26 juillet 2004 consid. 2.1 et 2.2, publié *in* RDAF 2005 II 103).

2.4. Pour les contribuables mariés retraités, séjournant alternativement à deux endroits différents, le centre de leurs intérêts personnels se détermine principalement en fonction de la durée des séjours respectifs, de l'intensité des contacts familiaux et des relations sociales, ainsi que des conditions d'habitation (ATF 131 I 145 consid. 5; arrêt TF 2C_969/2010 du 3 août 2011 consid. 3.1). L'expérience montre cependant qu'il peut être difficile de déterminer le domicile des couples ayant atteint l'âge de la retraite (arrêt TF 2C_92/2012 du 17 août 2012 consid. 4.2). Pour savoir si une personne retraitée a pris racine à un nouvel endroit de façon telle qu'on puisse dire qu'elle n'y fait pas que séjourner mais qu'elle y habite dans l'intention de s'y établir durablement, il sied de tenir compte de l'ensemble des circonstances. Comme pour les personnes relativement jeunes, un changement de domicile fiscal n'a lieu qu'une fois que le centre des intérêts vitaux du contribuable s'est également déplacé. L'émergence de nouveaux loisirs (tels que les promenades à la découverte d'une région magnifique) ou même la poursuite de quelques activités récréatives ne suffisent pas. D'une manière générale, on peut dire que le centre des intérêts vitaux des personnes relativement âgées est moins mobile que celui d'autres catégories de gens, plus jeunes (arrêt TF 2C_92/2012 du 17 août 2012 consid. 5.3).

2.5. C'est aux autorités fiscales qu'il appartient d'instruire d'office les éléments de fait constitutifs d'un domicile fiscal (art. 123 al. 1 LIFD); elles ne sont aucunement liées par les décisions prises par d'autres autorités qui ont tout au plus valeur d'indice. S'il leur incombe bien de prouver l'existence d'un tel domicile, 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. 124 ss LIFD); à cet effet, il est tenu de rendre vraisemblable l'existence d'étroites relations avec l'Etat où il se dit domicilié (ATF 138 II 300 consid. 3.4; arrêt TF 2C_1139/2014 du 20 juillet 2015 consid. 4.3).

Si la preuve du changement de domicile n'est pas apportée, il y a lieu de considérer que le domicile existant jusqu'ici est maintenu (arrêt TF 2C_1267/2012 du 1er juillet 2013 consid. 3.4).

3. *Discussion*

3.1. En l'espèce, est litigieux l'assujettissement du recourant en Suisse pour la période fiscale 2022.

Dans la procédure de recours, le recourant soutient avoir transmis toutes les preuves attestant que son nouveau domicile fiscal fixe a été transféré de manière effective et durable et que le centre de ses intérêts se trouvait à C. _____. Il précise y résider de façon continue, disposer d'un logement personnel et réaliser des investissements immobiliers modérés à finalité touristique et résidentielle dans un projet de retraite active, renforçant son intégration locale. Par conséquent, il est, selon lui, assujéti à C. _____ pour la taxation au titre du revenu et de la fortune dès janvier 2022.

3.2. Une telle appréciation ne saurait toutefois être suivie.

Il ressort du dossier que le recourant a annoncé son départ de la Commune de B._____ en décembre 2021. Une telle formalité administrative ne suffit toutefois pas, à elle seule, à mettre fin à l'assujettissement fiscal en Suisse.

Il en va de même des déclarations du recourant selon lesquelles le centre de ses intérêts se trouverait désormais à C._____. Ce n'est en effet pas la volonté interne de l'administré qui importe, mais bien plutôt les circonstances objectives permettant d'identifier le centre effectif de ses intérêts.

3.3. En l'espèce, au stade de la procédure de réclamation, le recourant a expliqué avoir entrepris un tour du monde après avoir cessé son activité professionnelle, voyageant notamment à D._____, à E._____, à F._____, à G._____ et à H._____ afin de rendre visite à sa famille, à des amis ainsi qu'à d'anciens collègues de la branche hôtelière.

Par ailleurs, le recourant a lui-même indiqué avoir quitté la Suisse provisoirement, afin de profiter d'une période de voyages après sa retraite, précisant que ce départ devait durer quatre ans avant son retour définitif en Suisse. Il a également déclaré revenir chaque année en Suisse durant deux à trois mois afin d'y régler ses affaires administratives et avoir l'intention de terminer définitivement sa vie en Suisse. Ces éléments témoignent d'un séjour à l'étranger initialement conçu comme temporaire plutôt que d'une volonté objectivement réalisée de transférer durablement le centre de ses intérêts à l'étranger.

À cela s'ajoute que l'épouse du recourant, elle-même ressortissante de C._____, est demeurée domiciliée en Suisse, où elle exerce une activité lucrative à plein temps. Le recourant a lui-même indiqué qu'elle ne le rejoignait à l'étranger que de manière occasionnelle, pour quelques semaines ou quelques mois. Or, le maintien du domicile du conjoint en Suisse constitue un indice important du maintien du centre des intérêts personnels dans ce pays, en particulier lorsqu'aucun élément ne démontre que les époux auraient effectivement transféré ensemble le centre de leur vie commune à l'étranger.

3.4. Les pièces produites par le recourant dans la procédure de recours ne conduisent pas à une autre appréciation.

Le visa spécial de résident retraité dont il bénéficie à C._____ atteste uniquement de son droit de séjourner dans cet État. Il ne démontre ni qu'il y aurait effectivement établi le centre de ses intérêts personnels, ni qu'il y serait assujéti à l'impôt de manière illimitée.

Il en va de même de son immatriculation auprès de l'Ambassade de Suisse à I._____, ainsi que la désignation du recourant comme « *filis adoptif* » de la Commune de J._____, lesquelles sont sans incidence sur la détermination de son domicile fiscal.

Les attestations produites selon lesquelles il n'exerce aucune activité commerciale dans son village ou ne perçoit aucun dividende d'une société locale ne permettent pas davantage d'établir l'existence d'un domicile fiscal à C._____ à raison du rattachement personnel. Elles démontrent tout au plus l'absence de certains revenus dans cet État.

3.5. Au vu de l'ensemble des circonstances, les éléments invoqués par le recourant ne permettent pas de retenir qu'il aurait, dès le 1^{er} janvier 2022, créé un nouveau domicile fiscal à C._____. Ils font au contraire apparaître qu'après avoir cessé son activité professionnelle, il a principalement entrepris un long séjour à l'étranger ponctué de nombreux voyages, tout en conservant des attaches

personnelles particulièrement étroites avec la Suisse, où demeuraient notamment son épouse, son organisation administrative ainsi que, selon ses propres déclarations initiales, le lieu où il entendait revenir vivre définitivement.

La Cour ne méconnaît pas que le recourant expose avoir consacré près de cinquante années de sa vie professionnelle à l'exploitation d'établissements hôteliers et de restauration, sans avoir véritablement bénéficié de vacances, et qu'il a souhaité, au moment de sa retraite, profiter d'une période de voyages à travers le monde. Une telle démarche ne constitue toutefois pas un critère pertinent pour déterminer le domicile fiscal.

Dans ces conditions, c'est à juste titre que l'autorité intimée a considéré que le recourant était demeuré assujetti de manière illimitée à l'impôt fédéral direct en Suisse durant la période fiscale 2022.

Au vu de ce qui précède, le recours relatif à l'impôt fédéral direct (604 2025 112) est rejeté.

Impôt cantonal (604 2025 113)

4. *Reprise du raisonnement appliqué pour l'impôt fédéral direct*

4.1. En droit cantonal, l'art. 3 al. 1 LICD prévoit aussi que les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent dans le canton. L'al. 2 de cette disposition précise également qu'une personne a son domicile en Suisse 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.

4.2. Les développements concernant le droit fédéral sont également valables en droit cantonal dans la mesure où il s'agit de droit harmonisé (art. 3 al. 1 et 2 LHID).

En présence de règles similaires, il convient donc de rejeter le recours déposé au niveau de l'impôt cantonal (604 2025 113) pour les mêmes raisons que celles développées pour l'impôt fédéral direct.

Frais

5. *Frais de procédure et indemnités de partie*

5.1. Selon les art. 144 al. 1 LIFD et 131 CPJA, les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant débouté. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative, RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, vu le sort du litige, les frais doivent être mis à la charge du recourant. Compte tenu de la valeur litigieuse et de l'ensemble des circonstances, ils seront fixés à CHF 800.- et prélevés sur l'avance de frais versée du même montant.

5.2. Aucune indemnité de partie n'est allouée au recourant, lequel n'a pas obtenu gain de cause et n'est pas représenté par un mandataire professionnel.

la Cour arrête :

Impôt fédéral direct (604 2025 112)

I. Le recours relatif à l'impôt fédéral direct est rejeté.

Impôt cantonal (604 2025 113)

II. Le recours relatif à l'impôt cantonal est rejeté.

Frais et indemnité de partie

III. Les frais de procédure, fixés à CHF 800.-, sont mis à la charge du recourant et prélevés sur l'avance de frais versée du même montant.

IV. Il n'est pas alloué d'indemnité de partie.

Notification

Conformément aux art. 82 ss de la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral, à Lucerne, dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public.

La fixation du montant des frais de procédure peut, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA).

Fribourg, le 9 juillet 2026/anm

Le Président

La Greffière