Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-5427/2013

Arrêt du 17 juillet 2014

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Daniel Riedo, Jürg Steiger, juges,
Cédric Ballenegger, greffier.

Parties

X._____,
représentée par M. Laurent Winkelmann, avocat,
recourante,

contre

1. **Canton 1,**
2. **Canton 2,**
intimées,

Administration fédérale des contributions AFC,
Division principale impôt fédéral direct, impôt anticipé, droits de timbre, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
autorité inférieure.

Objet

For fiscal; cantons 1 et 2;
années 2005 à 2009.

Faits :

A.
Dame X._____ (ci-après: la recourante), originaire de …, née le …, est domiciliée dans le canton 2 depuis l'année 2005. Elle était précédemment domiciliée dans le canton 1. Elle est célibataire et sans enfants. Elle occupe un poste à responsabilité dans une entreprise [du canton 1]. Le canton 1 considère que le domicile fiscal de la recourante n'a pas changé et que c'est à lui qu'il revient de procéder à la taxation pour les années 2005 à 2009, les années postérieures n'ayant pas fait l'objet de la présente procédure.

B.
Par courrier du 4 octobre 2010, [l'administration du canton 1] (ci-après: l'intimée 1) a transmis le dossier de la cause à l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'AFC ou l'autorité inférieure) afin que cette dernière détermine le for d'imposition de la recourante en matière d'impôt fédéral direct pour les années litigieuses.

C.
Le 8 octobre 2013, après avoir entrepris diverses mesures d'instruction, l'AFC a rendu une décision par laquelle elle déclarait que le for fiscal de la recourante en matière d'impôt fédéral direct pour les années 2005 à 2009 se trouvait [dans le canton 1] et que les éventuels actes effectués par le canton 2 à cet égard étaient annulés.

D.
Par mémoire du 11 octobre 2013, la recourante a porté l'affaire devant le Tribunal administratif fédéral. Elle conclut principalement à ce que la décision de l'AFC soit réformée et le canton 2 reconnu compétent pour procéder à son imposition pour les années 2005 à 2009 et, subsidiairement, à ce que la décision de l'AFC soit annulée et le dossier de la cause renvoyé à cette autorité pour nouvelle décision; le tout sous suite de frais et dépens. Par réponse du 31 janvier 2014, l'AFC a conclu au rejet du recours. L'intimée 1 a fait de même. [Le canton 2] (ci-après: l'intimée 2) a renoncé à se déterminer. Le 17 mars 2014, la recourante a répliqué et persisté dans ses conclusions. Par courrier du 2 avril 2014, l'AFC a fait savoir au Tribunal qu'elle renonçait à déposer une duplique. L'intimée 2 a fait de même le 17 avril 2014. Le 6 mai 2014, l'intimée 1 a dupliqué en concluant à nouveau au rejet du recours. Le 10 juin 2014, la recourante a encore déposé des observations et répété ses conclusions.

Les autres faits seront repris dans la partie en droit du présent arrêt.

Droit :

1.

1.1 L'art. 108 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11) règle la procédure en cas de conflit négatif ou positif de compétence entre autorités de taxation à l'intérieur d'un canton et dans les rapports intercantonaux. Aux termes de son al. 1, lorsque le for fiscal d'un contribuable ne peut être déterminé avec certitude ou qu'il est litigieux, il est fixé soit par l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct, si les autorités de taxation de ce canton sont seules en cause, soit par l'AFC, si plusieurs cantons sont concernés. Le recours contre les décisions de l'AFC est régi par les dispositions générales de la procédure fédérale (art. 108 al. 1 2e phrase LIFD; cf. Message du Conseil fédéral concernant la révision totale de l'organisation judiciaire fédérale du 28 février 2001, FF 2001 4000, p. 4238 et aussi 4049 s.; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5989/2012 du 21 octobre 2013 consid. 1.1, A-5044/2011 du 29 mars 2012 consid. 1.1.1, A-5584/2008 du 11 juin 2010 consid. 1.1.1).

1.2 Sous réserve des exceptions prévues par l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF, RS 173.32], le Tribunal administratif fédéral connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). L'AFC étant une autorité au sens de l'art. 33 LTAF, et aucune des exceptions de l'art. 32 LTAF n'étant réalisée, le Tribunal administratif fédéral est compétent pour juger de la présente affaire.

1.3 Posté le 11 novembre 2013, alors que la décision attaquée, qui date du 8 octobre 2013, a été notifiée le 12 octobre 2013, le recours a été déposé dans le délai légal de trente jours (art. 50 al. 1 PA). Signé par un avocat au bénéfice d'une procuration et muni de conclusions valables et motivées, le mémoire répond aux exigences de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA). Par ailleurs, étant directement visée par la décision attaquée, la recourante a manifestement qualité pour agir (art. 48 al. 1 PA). Il y a dès lors lieu d'entrer en matière.

1.4 L'intimée 1 doit manifestement être considérée comme intimée au recours. Elle défend en effet une position opposée à celle de la recourante. En revanche, l'intimée 2 n'a pas formulé de conclusions. Cependant, elle

sera directement touchée par l'issue de la procédure, puisque son pouvoir de taxer la recourante s'en trouvera soit confirmé soit infirmé. Par conséquent, l'intimée 2 doit être considérée comme partie intimée au même titre que l'intimée 1 (cf. arrêts du Tribunal administratif A-5989/2012 du 21 octobre 2013 consid. 1.4, A-5044/2011 du 29 mars 2012 consid. 1.2).

2.

2.1 Devant le Tribunal administratif fédéral, le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (cf. art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (cf. art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (cf. art. 49 let. c PA; cf. également ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2e éd., Bâle 2013, ch. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6e éd., Zurich 2010, ch. 1758 ss).

2.2 Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, Berne 2011, p. 300 s.). L'autorité saisie se limite toutefois en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a; ATF 121 V 204 consid. 6c; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3e éd., Zurich/Bâle/Genève 2013, ch. 1135).

2.3 La maxime inquisitoire est également tempérée par plusieurs éléments. En premier lieu, il ne s'agit pas d'un établissement des faits ab ovo. Il convient de tenir compte de l'état de fait déjà établi par l'autorité inférieure et non de repartir à zéro. En ce sens, le principe d'inquisition correspond plus à une obligation de revoir l'établissement des faits que d'établir ces derniers (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5044/2011 du 29 mars 2012 consid. 1.3.1, A-6120/2008 du 18 mai 2010 consid. 1.3.2; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, ch. 1.52). En second lieu, si l'autorité de recours remarque spontanément et d'emblée des éléments qui ressortent du dossier, sans qu'ils aient été allégués, elle doit certes en tenir compte et leur appliquer le droit d'office. Cependant, elle ne procède à de telles constatations de fait complémentaires que si les indices correspondants ressortent clairement des griefs présentés ou des pièces du dossier. Enfin, la maxime inquisitoire est contrebalancée par

l'obligation pour les parties de motiver leur recours (art. 52 PA), ainsi que par celle de collaborer à l'établissement des faits, car - en dépit de l'art. 2 al. 1 PA qui exclut l'art. 13 PA en matière fiscale - ce devoir existe pleinement devant le Tribunal administratif fédéral (cf. art. 123 LIFD; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5989/2012 du 21 octobre 2013 consid. 2.3, A-5584/2008 du 11 juin 2010 consid. 1.2.1).

2.4 En matière de fixation du for fiscal, le fardeau de la preuve revient en général à l'administration (arrêts du Tribunal fédéral 2C_472/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.2, 2C_355/2010 du 7 décembre 2010 consid. 4.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5044/2011 du 29 mars 2012 consid. 1.3.3, A-5584/2008 du 11 juin 2010 consid. 1.2.3). Il est toutefois transféré à l'assujetti dans certains cas particuliers. Cela vaut en particulier lorsque celui-ci prétend avoir un nouveau domicile et que son précédent domicile apparaissait comme très probablement fondé. Cette règle, adoptée à l'origine en matière de droit fiscal international, vaut aussi à l'égard des conflits de for entre cantons (arrêts du Tribunal fédéral 2C_92/2012 du 17 août 2012 cons. 4.3, 2C_672/2010 du 30 juin 2011 consid. 4.2, 2C_827/2008 du 16 juin 2009 consid. 4.1; MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach [éditeurs], [Basler] Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, Bâle 2011 [ci-après: Ba-Kom Interkantonales Steuerrecht], § 6 N 94). Elle trouve également à s'appliquer en ce qui concerne les domiciles secondaires ou spéciaux, qu'il s'agisse de démontrer leur création ou leur suppression (arrêts du Tribunal fédéral 2C_785/2011 du 1er mars 2012 consid. 2.3, 2C_726/2010 du 25 mai 2011 consid. 2.3).

3.
La présente affaire pose un problème de for fiscal. Il convient donc de rappeler le sens de cette notion et de celle, connexe, de domicile fiscal.

3.1 La détermination du for fiscal a un lien direct avec le domicile du contribuable. En effet, les autorités cantonales perçoivent l'impôt fédéral direct sur les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, sont domiciliées en Suisse à la fin de la période fiscale (art. 216 al. 1 LIFD). Le jour déterminant est ainsi le 31 décembre ou le jour où l'assujettissement a pris fin. Cette règle vaut pour les personnes physiques assujetties à raison du rattachement personnel (assujettissement illimité) conformément à l'art. 3 al. 1 à 4 LIFD (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-162/2013 du 29 octobre 2013 consid. 2.1, A-5989/2012 du 21 octobre 2013 consid. 3.1, A-5584/2008 du 11 juin 2010 consid. 2.1; MARC BU-

GNON, in: Danielle Yersin/Yves Noël [éditeurs], Commentaire romand de la LIFD, Bâle 2008 [ci-après: CR LIFD], ch. 6 ad art. 216 LIFD).

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 (cf. art. 23 al. 1 CC), ou le lieu où se situe le centre de ses intérêts. 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. 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 (cf. ATF 132 I 29 consid. 4.1, 131 I 145 consid. 4.1, 125 I 458 consid. 2b, 125 I 54 consid. 2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5989/2012 du 21 octobre 2013 consid. 3.2, A-5044/2011 du 29 mars 2012 consid. 2.3; cf. également MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in : Ba-Kom Interkantonales Steuerrecht, § 6 N 7 ss; DANIEL DE VRIES-REILINGH, Le domicile des personnes physiques en droit fiscal intercantonal et international - état des lieux et comparaison, in: Archives 70/2001 275, p. 278).

Ces règles, élaborées par le Tribunal fédéral en application du principe de l'interdiction de la double imposition intercantonale, demeurent valables sous l'empire de la LIFD, qui, à son art. 3 al. 2, contient une définition analogue du domicile de la personne physique, laquelle correspond également à celle de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14; cf. en particulier art. 3 al. 2 LHID; cf. également ATF 132 I 29 consid. 4.1).

3.2 Comme indiqué, la création d'un domicile au regard du droit fiscal nécessite la réunion de deux conditions cumulatives, l'une objective, l'autre subjective : (i) le séjour en un lieu donné, d'une part, et (ii) l'intention de la personne d'y résider durablement, d'autre part (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5086/2013 du 22 avril 2014 consid. 2.3.2; MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Ba-Kom Interkantonales Steuerrecht, § 6 ch. 8; YVES NOËL, Le domicile fiscal des personnes physiques dans la jurisprudence actuelle, in: RDAF 2002 II 405, p. 406).

La première condition requise pour la création du domicile fiscal est ainsi celle du séjour, de la présence physique de la personne en un lieu donné. Ce séjour est plus qu'un simple passage, même si la loi n'en précise pas

la durée minimale. Il peut être interrompu, mais doit avoir une certaine constance (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5989/2012 du 21 octobre 2013 consid. 3.3, A-5044/2011 du 29 mars 2012 consid. 2.4, A-5584/2008 du 11 juin 2010 consid. 2.4; JEAN-BLAISE PASCHOUD, in: CR LIFD, ch. 14 ad art. 3 LIFD; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [ci-après : Kommentar zum DBG], vol. I, Bâle 2001, ch. 13 ad art. 3 LIFD).

La deuxième condition, subjective, est celle de l'intention de la personne de s'établir durablement au lieu où elle réside. Cette composante intentionnelle du domicile fiscal n'est toutefois prise en compte que si l'intention est reconnaissable pour des tiers. Elle doit donc se manifester par des circonstances de fait dont tout tiers peut constater l'existence et qui sont de nature à établir que la personne a fait durablement d'un lieu donné le centre de ses relations personnelles et économiques. Comme déjà dit, une simple déclaration d'intention ne peut être prise en considération si elle n'est pas objectivement démontrable (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5989/2012 du 21 octobre 2013 consid. 3.3, A-5044/2011 du 29 mars 2012 consid. 2.4, A-5584/2008 du 11 juin 2010 consid. 2.4; PASCHOUD, in: CR LIFD, ch. 15 ad art. 3 LIFD). Ce n'est ainsi pas la volonté pure du contribuable qui compte, mais bien son comportement et les circonstances qui l'entourent.

3.3 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 (cf. NOËL, in: RDAF 2002 II 405, p. 408; MARTIN ARNOLD, Der steuerrechtliche Wohnsitz natürlicher Personen im interkantonalen Verhältnis nach der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung, in : Archives 68/2000 449, p. 455). Si une personne séjourne alternativement à deux ou plusieurs endroits, ce qui peut entre autres être le cas lorsque son lieu de travail ne coïncide pas avec son lieu de résidence habituelle, son domicile fiscal se trouve au lieu avec lequel elle a les relations les plus étroites (cf. ATF 132 I 29 consid. 4.2, 131 I 145 consid. 4.1, 125 I 458 consid. 2b; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5989/2012 du 21 octobre 2013 consid. 3.4, A-5584/2008 du 11 juin 2010 consid. 2.5).

La LIFD connaît ainsi le principe de l'unité du domicile fiscal en tant que cause de rattachement à l'impôt fédéral direct (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5989/2012 du 21 octobre 2013 consid. 3.5, A-5044/2011 du 29 mars 2012 consid. 1.4, A-5584/2008 du 11 juin 2010 consid. 2.6.3; PASCHOUD, in: CR LIFD, ch. 18 ad art. 3 LIFD; RAINER ZI-

GERLIG/GUIDO JUG, in: [Basler] Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht [DBG] I/2b, édité par Martin Zweifel/Peter Athanas, Bâle 2008, ch. 1 ad art. 108 LIFD). Aussi, le domicile alternant, qui ne doit intervenir qu'à titre exceptionnel (cf. ATF 125 I 458 consid. 2d), peut être pertinent exclusivement en droit fiscal intercantonal et non en matière d'IFD. Celui-ci est réalisé lorsqu'une personne réside en cours de période fiscale dans deux endroits dont il faut considérer, au regard de l'ensemble des circonstances, qu'il constituent l'un et l'autre un lieu central pour les relations personnelles et économiques de l'intéressé (cf. ATF 131 I 145 consid. 4.2; OBERSON, Droit fiscal suisse, 4e éd., Bâle 2012, p. 483 ; ERNST HÖHN/PETER MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, 4e éd., Berne 2000, p. 93 ss; DANIEL DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, Berne 2005, p. 64).

3.4 Le domicile fiscal des personnes exerçant une activité lucrative dépendante est en principe au lieu du travail, soit au lieu à partir duquel elles exercent quotidiennement leur activité lucrative, pour une longue durée ou pour un temps indéterminé (ATF 125 I 54 consid. 2b [traduction de la RDAF 1999 II 179], 123 I 289 consid. 2b, avec renvois).

3.4.1 Selon une jurisprudence constante, il est fait exception à cette règle pour les contribuables mariés, qui rentrent chaque jour ou régulièrement en fin de semaine auprès de leur famille. Les liens crées par les rapports personnels et familiaux sont tenus pour plus forts que ceux qui sont tissés au lieu du travail; pour cette raison, ces personnes sont imposables au lieu de résidence de la famille. Il n'en va différemment en principe que lorsque ces personnes exercent une fonction dirigeante (ATF 125 I 54 consid. 2b.aa [traduction de la RDAF 1999 II 179], 121 I 14 consid. 4a, 16; XAVIER OBERSON, op. cit., p. 482; ZWEIFEL/HUNZIKER, Interkantonales Steuerrecht, § 6 ch. 29). Une telle fonction se caractérise par le fait que le contribuable exerce des responsabilités particulières au sein d'une entreprise importante avec de nombreux employés (ATF 132 I 29 consid. 4.3).

3.4.2 Les principes qui précèdent sont également applicables aux personnes célibataires, dont la famille comprend parents et frères et sœurs. Toutefois, les critères auxquels le Tribunal fédéral se réfère pour faire prévaloir le lieu des relations familiales sur celui du travail sont appréciés d'une manière particulièrement exigeante. On sait d'expérience que les liens avec les parents sont plus distendus que ceux qui existent entre conjoints. Dès lors, et même si cela vaut aussi pour les personnes mariées, il s'agira d'examiner, pour les personnes célibataires, si d'autres relations que les seuls rapports familiaux donnent un poids prépondérant à

l'un ou l'autre des lieux entrant en considération. A cet égard, le principe selon lequel le domicile fiscal d'un contribuable de condition dépendante se trouve à son lieu de travail prend une importance certaine: même en cas de retour hebdomadaire auprès des parents et des frères et sœurs, les liens au lieu de travail peuvent l'emporter. Cela sera notamment le cas lorsque ces personnes disposent d'un logement au lieu de leur travail, qu'ils y vivent en concubinage ou qu'ils y ont un cercle d'amis et de connaissances (cf. ATF 125 I 54 consid. 2b.bb [traduction de la RDAF 1999 II 179]; arrêt du Tribunal fédéral du 20 janvier 1994 in Archives 63 840 consid. 2c, avec renvois). Dans ce contexte, la durée des rapports de travail ainsi que l'âge du contribuable ont un importance particulière (ATF 125 I 54 consid. 2b.bb [traduction de la RDAF 1999 II 179]; arrêt du Tribunal fédéral du 9 décembre 1992 in Archives 62, 446, consid. 4).

3.4.3 D'expérience, les rapports familiaux créent, plus que tout autre contact, des relations particulièrement étroites avec le lieu où ils s'exercent. De ce fait, peu nombreuses seront les exceptions à la fixation du domicile fiscal au lieu du travail lorsque les personnes concernées, célibataires, n'ont plus de relations familiales à leur lieu de résidence en fin de semaine. Ce n'est donc qu'avec retenue qu'il faut admettre que les liens avec une telle résidence sont plus forts que ceux qui existent avec le lieu du travail. Ce point de vue prend justement en compte la situation réelle. Les impôts directs ont pour justification et pour but de couvrir les dépenses générales engagées par la collectivité pour ceux qui en font partie. Or, des personnes célibataires sans famille sollicitent les infrastructures publiques et les prestations de la collectivité de manière plus intense au lieu où elles exercent leur activité et résident de manière prépondérante, qu'à l'endroit où elles passent leur temps libre. A cet égard, leur situation est fort différente de celle des contribuables qui, en raison de liens familiaux étroits, participent à la vie de famille au lieu où celle-ci réside. Ainsi, le Tribunal fédéral a jugé que le domicile fiscal d'une femme célibataire de 43 ans, qui n'avait plus de famille proche, était là où elle vivait en semaine dans un appartement meublé d'une pièce et là où elle travaillait depuis huit ans, et non pas à l'endroit où elle avait acquis un appartement de deux pièces, où elle résidait régulièrement en fin de semaine et durant ses vacances et où se trouvait également le cercle de ses amis et connaissances (ATF 125 I 54 consid. 2b.cc [traduction de la RDAF 1999 II 179]; arrêt du 2 septembre 1997 in Praxis 87/1998 No 4 p. 24, consid. 2c).

3.5 Le cas des personnes qui vivent en concubinat n'est pas réglé de manière générale. Au contraire, il convient de s'inspirer des principes qui

précèdent et de voir dans chaque cas si la situation du contribuable se rapproche plus de celle d'une personne mariée ou de celle d'un célibataire (cf. les exemples donnés dans OBERSON, op. cit., 4e éd., ch. 20/34; MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, Ba-Kom Interkantonales Steuerrecht, § 6 ch. 65 ss; voir aussi ATF 125 I 54 consid. 3b; arrêts du Tribunal fédéral 2C_171/2012 du 12 juillet 2012 consid. 3.1, 2P.179/2003 du 17 juin 2004 consid. 3.2). Cette manière de faire se fonde donc sur l'analyse des faits et les éventuelles analogie qu'on peut en tirer.

4.

4.1 En l'espèce, la recourante considère qu'elle était domiciliée dans le canton 2 pendant les années 2005 à 2009. Statuant en première instance, l'AFC a refusé cette manière de voir. Le canton 2 a renoncé à prendre position, alors que l'intimée 1 défend sa compétence de taxer. Il convient donc d'examiner successivement les deux conditions nécessaires à la constitution d'un domicile, soit la résidence en un lieu (cf. consid. 4.2 ci-dessous) et l'intention de s'y établir (cf. consid. 4.3 ci-dessous), pour dire à quel canton appartient le droit d'imposer la recourante en vertu de l'impôt fédéral direct pour les années 2005 à 2009 (cf. consid. 4.4 ci-dessous). Dans la mesure où le domicile [dans le canton 1] de celle-ci était, jusqu'en 2005 et depuis plusieurs années, incontesté, on peut admettre que le fardeau de la preuve du déménagement lui revient (cf. consid. 2.4 ci-dessus). Le fait que la recourante ait régulièrement séjourné en dehors de Suisse n'y change rien, dans la mesure où elle indique elle-même être restée domiciliée à [canton 1] pendant la période précédant les années litigieuses (cf. dossier de l'autorité inférieure, pièce 3.3; observations finales de la recourante, ch. 1.3).

4.2 En ce qui concerne la condition de la résidence en un lieu donné, celle-ci apparaît comme remplie pour les deux cantons.

La recourante disposait d'un logement de quatre pièces et demie dans le canton 2, qu'elle partageait avec son compagnon, Y._____.

A [canton 1], la recourante pouvait loger chez un ami, ou plus précisément un ami de sa sœur (cf. réplique p. 4), Z._____, qui était la plupart du temps absent de son appartement (cf. recours p. 7). A cet égard, il faut souligner que, si l'appartement en question n'était pas au nom de la recourante, cela n'empêche pas qu'il pût s'agir de son logement au sens du droit fiscal. En effet, il s'agit ici d'une notion de fait et il n'est pas nécessaire que le contribuable soit propriétaire ou dispose d'un contrat de bail pour qu'un lieu puisse lui servir de logement dans ce cadre. Cela vaut à

tout le moins lorsque le contribuable peut utiliser un lieu de manière régulière, comme cela était manifestement le cas ici. La recourante possédait également un appartement à son nom, même si celui-ci a été sous-loué entre les années 2007 et 2009. Néanmoins, cet appartement lui a aussi servi de pied-à-terre lorsqu'il n'était pas donné en sous-location (cf. recours ch. 3.4).

Par ailleurs, la recourante a calculé elle-même qu'elle passait environ cent jours à l'étranger et cent jours à [canton 2] (cf. recours ch. 4.21; décision attaquée ch. 5.4). Il restait donc à tout le moins cent cinquante jours durant lesquels elle se trouvait à [canton 1] (cf. recours, ch. 4.43; décision attaquée ch. 5.4). A cet égard, il n'est pas nécessaire de déterminer plus précisément le nombre de jours passés à chaque endroit, les chiffres admis par la recourante elle-même suffisant pour dire que [le canton 1] autant que [le canton 2] entrent en ligne de compte comme lieu de domicile.

4.3 Il reste à examiner si l'intention de la recourante de s'établir à [canton 2] apparaît objectivement de manière plus claire que celle de rester à [canton 1]. Les résolutions prises par la recourante ne jouent pas de rôle décisif, puisqu'elles sont de toute façon indémontrables. Seules comptent ici les apparences (cf. consid. 3.2 ci-dessus).

4.3.1 En substance, la recourante explique que, alors qu'elle vivait à [canton 1], elle a noué une relation avec Y._____. Dans le courant de l'année 2005, elle a pris la décision de s'installer à [canton 2], où résidait son compagnon. Elle avait à ce moment-là [> 30] ans. En raison de la pénurie de logements régnant à [canton 1], elle n'a pas résilié son bail, attendant dans un premier temps de voir comment se passait la vie en couple. Pendant cette période, elle a d'abord utilisé son appartement comme pied-à-terre lorsqu'elle était à [canton 1] (cf. recours ch. 3.4). Puis, voyant que la situation évoluait positivement avec son compagnon, elle a sous-loué son appartement à une connaissance à partir de mai 2007 (cf. recours ch. 3.6). Cette dernière y est restée jusqu'au printemps 2009 (cf. recours ch. 3.8). A la fin de la même année, la recourante et son compagnon se sont séparés. Y._____ est parti vivre à …, alors que la recourante a décidé de rester à [canton 2] (cf. recours ch. 3.10). Néanmoins, elle n'a pas conservé l'appartement de Y._____. Pendant un certain temps, soit jusqu'en septembre 2010, la recourante a loué une villa à … (cf. recours ch. 3.11). Puis elle a trouvé un nouvel appartement dans le canton 2, … (cf. recours ch. 3.12).

L'autorité inférieure et l'intimée 1 doutent apparemment que la recourante ait vécu en ménage commun avec son compagnon (cf. décision attaquée ch. 5.6, 5.8; réponse p. 5). En effet, celle-ci avait également loué un petit appartement à son nom à [canton 2]. Toutefois, la recourante a expliqué qu'elle pratiquait la peinture et qu'elle avait besoin d'un atelier pour se livrer à cette activité (cf. recours ch. 4.34). Elle organise d'ailleurs régulièrement des expositions. Cette explication est cohérente et convaincante et la Cour de céans ne voit pas de raison de douter de la bonne foi de la recourante lorsqu'elle prétend avoir vécu chez son compagnon. Au demeurant, au vu des conditions financières de celle-ci, elle était parfaitement en mesure de s'offrir un atelier séparé de son logement. Il est de plus notoire que les artistes-peintres possèdent souvent un atelier et la situation de la recourante ne paraît pas incongrue de ce point de vue non plus. On tiendra donc pour acquis dans la suite du raisonnement que la recourante vivait chez son compagnon lorsqu'elle se trouvait à [canton 2]. Cette conclusion vaut d'autant plus que le concubinage ne répond pas à une définition univoque, mais que ce mode de vie peut recouvrir plein de réalités différentes (cf. consid. 3.5 ci-dessus). On ne peut encore pas se prononcer à ce stade sur les effets fiscaux de la relation de la recourante avec Y._____.

4.3.2 Au niveau professionnel, la recourante travaille pour la société A._____ en qualité de …. A._____ est une société anonyme dont le siège se trouve à [canton 1] et qui a pour but …. L'activité de la recourante l'amène à voyager régulièrement (cent jours à l'étranger par année en moyenne selon ses calculs). Toutefois, la société est basée à [canton 1] et la recourante effectuait ses déplacements depuis cette ville (recours ch. 4.45). Au cours de la période considérée, plus précisément le …, elle a obtenu une promotion qui l'a portée au statut de directrice. Elle est depuis l'année passée devenue administratrice-directrice.

4.3.3 On retiendra encore en faveur du canton 1 que la recourante possédait une voiture et un scooter à plaques [du canton], que ses parents, avec qui elle indique cependant entretenir peu de relations, se trouvent à [canton 1], que sa sœur occupait aussi, à l'occasion, l'appartement de Z._____ et qu'elle a organisé quelques expositions de ses œuvres dans cette ville, en 2005, 2006, 2007 et, plus récemment, 2012 (décision attaquée ch. 5.8). Au demeurant, si elle n'y est pas née, elle y a passé sa jeunesse et fait ses classes. C'est là-bas également qu'elle va chez le médecin.

On relèvera cependant que la recourante possède plusieurs amis dans la région de [canton 2] et aux alentours. Même si ces relations ne se trouvent pas à [canton 2] même, celles-ci constituent un point d'attache dans cette ville, de par leur proximité. Lorsque l'autorité inférieure indique qu'il ne faut pas en tenir compte parce qu'elles ne vivent pas en ville de [canton 2] même, elle adopte manifestement une attitude trop formaliste (cf. décision attaquée, ch. 5.8). Par ailleurs, la recourante fréquentait un club … à [canton 2]. Elle y a aussi organisé des expositions, mais après la période litigieuse, soit en 2011 et 2013.

4.4 Sur la base des éléments qui précèdent, il convient maintenant de dire à quel canton revient le droit de taxer la recourante pour les années 2005 à 2009.

4.4.1 En principe, s'agissant d'un contribuable célibataire âgé de plus de trente ans, son domicile se trouve au lieu où il travaille, en l'occurrence, [le canton 1]. Si l'on fait abstraction de l'activité professionnelle de la recourante, une série d'autres éléments plaident aussi en faveur du canton 1. Elle y a sa famille et quelques amis d'enfance (cf. décision attaquée ch. 5.8). Elle y a des activités culturelles, elle y va chez le médecin, elle y a son véhicule, elle y a aussi passé toute sa jeunesse, ce qui ne saurait s'effacer d'un revers de main (cf. consid. 4.3.3 ci-dessus). Au surplus, elle y passait bien plus de temps qu'à [canton 2] (cf. consid. 4.2 ci-dessus).

Dans la mesure où les relations sociales de la recourante semblent être réparties entre [canton 1] et [canton 2], ce critère n'est pas vraiment déterminant. En revanche, les seuls points qui plaident vraiment en faveur d'un déménagement viennent de la relation de la recourante avec Y._____. Passant les fins de semaine chez celui-ci, elle avait une attache sentimentale à [canton 2] et ses conditions de résidence y étaient certainement plus confortables qu'à [canton 1]. En cela, sa situation se rapproche de celle d'une personne mariée. La question est maintenant de savoir si, comme le souhaite la recourante, une analogie s'impose.

A l'égard d'un couple marié, le domicile conjugal commun aurait certainement une grande importance. Normalement, le conjoint qui rentre dans sa famille chaque week-end peut prétendre être domicilié au lieu où celle-ci se trouve (cf. consid. 3.4.1 ci-dessus). On peut se demander si une relation fondée sur le concubinat doit avoir le même poids. Comme cela a déjà été relevé, il n'est pas possible de répondre de manière générale à cette question (cf. consid. 3.5 ci-dessus). Un couple vivant en union libre de manière stable, ayant des enfants, une maison et des amis communs

devrait manifestement être assimilé à un couple marié. En revanche, en ce qui concerne une personne qui passe une partie de son temps chez son compagnon, qui garde néanmoins le bail de son propre appartement par sécurité, qui n'a pas d'enfants nés de sa relation, qui ne prétend pas non plus avoir un cercle d'amis communs et qui ne partage pas un patrimoine collectif, on peut douter qu'elle doive directement être assimilée à une personne mariée. L'expérience montre au contraire que, à l'heure actuelle, les gens se marient de préférence après avoir passé plusieurs années ensemble. De ce point de vue, une relation naissante n'est pas assimilable d'emblée à un mariage. Bien plutôt, le concubinat sert parfois de temps d'essai avant qu'une relation ne soit officialisée. Si une union libre stable et durable déploie assurément les mêmes effets qu'un mariage en matière de for fiscal, le fait de passer la fin de la semaine chez son compagnon ne suffit pas à lui tout seul à créer l'équivalent d'une cellule familiale.

En l'occurrence, la recourante a rencontré Y._____ au milieu de l'année 2005, elle s'est annoncée à [canton 2] à la fin de l'année déjà (cf. observations finales de la recourante, ch. 1.8, 1.26). Or il n'est pas forcément habituel de se mettre en ménage après quelques mois seulement. A l'inverse, il est fréquent d'attendre plusieurs années avant de se marier. Ainsi, la situation de la recourante ne saurait équivaloir directement à celle d'une personne mariée et l'on ne peut y appliquer les mêmes critères juridiques. Relativement à sa durée, la relation de la recourante a pris fin après quatre ans environ, soit après moins longtemps que ce que beaucoup de couples attendent avant de s'unir formellement. Là non plus, l'analogie avec un mariage ne peut être directe. Devant cet arrière-plan, il faut encore se souvenir que la recourante ne vivait pas en permanence chez son compagnon mais qu'elle y passait les fins de semaine uniquement. Dans ces circonstances, on peut se demander si elle aurait mis autant d'empressement à transférer ses papiers à [canton 2] si le taux d'imposition n'y avait été si notablement avantageux. En l'absence d'élément particulier, tel que des enfants ou un patrimoine communs par exemple, la relation de la recourante avec Y._____ n'apparaît, tout bien considéré, pas suffisante pour entraîner ici les mêmes conséquences qu'un mariage.

On peut encore ajouter à ce qui précède que la recourante, lorsqu'elle s'est annoncée au contrôle des habitants de [canton 2], n'a pas donné l'adresse de Y._____ comme lieu de résidence, mais celle du petit appartement qu'elle utilisait comme atelier (cf. dossier de l'autorité inférieure, pièce 2.1.3). Même si la Cour tient pour crédibles les explications de

la recourante selon lesquelles elle vivait avec son compagnon lorsqu'elle se trouvait à [canton 2], le fait qu'elle ait annoncé une adresse indépendante aux autorités lors de son déménagement confirme que sa relation était encore loin d'équivaloir à celle qui résulte en général d'un mariage.

4.4.2 La solution qui se dessine ainsi en faveur de [canton 1] vaut d'autant plus que la recourante est depuis 2007 directrice de la société dans laquelle elle travaille. Son poste revêt ainsi une importance particulière, qui accentue vraisemblablement le poids du travail dans sa vie. Or une personne qui occupe un poste dirigeant, quand bien même elle serait mariée et rentrerait chaque semaine dans sa famille, reste néanmoins domiciliée au lieu où elle travaille (cf. consid. 3.4.1 ci-dessus). Même si le Tribunal de céans ignore tout de la structure et du fonctionnement d'A._____ SA et qu'il n'est dès lors pas en mesure de dire si la recourante doit être considérée comme une personne exerçant une activité dirigeante au sens de la jurisprudence, il faut néanmoins constater que sa vie professionnelle revêt ici un poids particulier, ce qui confirme la prépondérance du canton 1.

De même, à l'issue de sa relation avec Y._____, la recourante a vécu provisoirement à … lorsqu'elle n'était pas en train de travailler. Sa présence dans le canton 2 a ainsi connu une interruption de plusieurs mois, alors que le reste de ses activités restaient à [canton 1] (cf. consid. 4.3.1 ci-dessus). Même si ces événement se sont produits postérieurement à la période considérée ici, ils confirment néanmoins que ses liens avec [le canton 1] sont plus forts et plus durables que ceux qui la rattachent [au canton 2].

4.4.3 Le raisonnement qui précède se confirme encore si l'on applique les règles sur le fardeau de la preuve. A supposer que les éléments susmentionnés ne suffisent pas à démontrer que la recourante est bel et bien domiciliée à [canton 1], la même conclusion s'imposerait d'après ces règles. La recourante était indubitablement domiciliée à [canton 1] avant 2005 et le fardeau de la preuve d'un changement de domicile lui revient. Dès lors, si l'on considérait qu'il subsiste un doute, il faudrait néanmoins trancher le litige en faveur du canton 1.

4.4.4 Le canton 1 est donc bien resté le lieu de domicile principal de la recourante. Celle-ci se méprend sur le rôle de l'élément subjectif dans le cadre d'un changement de domicile. Elle insiste à plusieurs reprises sur sa volonté de s'établir dans le canton 2, mais celle-ci, en tant que telle, ne compte pas. Seuls importent les faits qui, en l'occurrence, ne montrent

pas un déplacement suffisant du centre de ses intérêts vitaux (cf. consid. 3.2 ci-dessus). Comme l'a déjà souligné le Tribunal fédéral, le contribuable ne saurait choisir librement le lieu où il est imposé (cf. consid. 3.1 ci-dessus).

Il n'est nullement reproché ici à la recourante d'avoir un domicile fictif et d'avoir caché son domicile véritable. Il se trouve en revanche qu'elle passe du temps à [canton 1] et à [canton 2] et que la législation sur l'impôt fédéral direct impose d'attribuer à un canton seulement, celui avec lequel le contribuable a les relations les plus étroites, le droit de procéder à la taxation. Le présent arrêt prend place dans ce cadre uniquement.

4.5 Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision. Dans cette hypothèse, elle renoncera à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires, en faisant appel à une appréciation anticipée de celles-ci. Un rejet d'autres moyens de preuve est également admissible s'il lui apparaît que leur administration (renseignements ou témoignages de tiers par exemple) serait de toute façon impropre à entamer la conviction qu'elle s'est forgée sur la base de pièces écrites ayant une haute valeur probatoire (cf. ATF 133 II 384 consid. 4.2.3 et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 3.4.1, A-606/2012 du 24 janvier 2013 consid. 1.5.3, A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 2.3, A-1604/2006 du 4 mars 2010 consid. 2.4; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., ch. 3.144).

Au vu de ce qui précède, la Cour de céans ne voit pas en quoi l'audition de la recourante ou des personnes qu'elle a proposées comme témoins permettrait d'éclairer l'affaire sous un nouveau jour. Procédant par appréciation anticipée des preuves, elle renonce donc à les convoquer.

5.

Conformément à ce qui vient d'être exposé, le canton 1 doit être déclaré compétent pour procéder à l'imposition de la recourante. Reste à savoir ce qui doit advenir des mesures éventuellement prises par le canton 2. Plus précisément, il convient de déterminer si ces mesures sont nulles ou si elles doivent seulement être annulées. Cette question a ici une portée assez théorique dans la mesure où le résultat sera plus ou moins le même quelle que soit la solution choisie. Toutefois, de manière générale, la nullité d'un acte juridique ne doit pas être admise à la légère. A défaut, la sécurité du droit s'en trouverait menacée. Or, tant qu'un litige au sujet du

for d'imposition est pendant, les décisions de taxation d'un canton ne peuvent entrer en force; celles-ci restent annulables par l'autorité chargée de trancher le conflit de compétence. Cette solution doit donc l'emporter ici (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 28 septembre 1999 consid. 4b, publié in: RDAF 2002 II 227 et Archives 70 529; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5989/2012 du 21 octobre 2013 consid. 5). En l'occurrence, le canton 2 a déjà rendu des décisions de taxation au sujet de la recourante pour les années litigieuses. La recourante ne les a pas contestées et elles sont formellement entrées en force. Quoi qu'il en soit, vu ce qui précède, ces actes ne sont pas nuls, mais ils doivent être annulés. Telle est d'ailleurs la solution déjà retenue par l'autorité inférieure dans la décision attaquée. Celle-ci n'est donc pas critiquable.

6.
Selon l'analyse qui précède, le recours doit être rejeté. En conséquence, conformément à l'art. 63 al. 1 PA et aux art. 1 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2), les frais de procédure, par Fr. 3'000.—, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, doivent être mis à la charge de la partie qui succombe, soit la recourante. Ce montant sera imputé sur l'avance de frais du même montant déjà fournie.

Par ailleurs, vu l'issue de la cause, il n'y a pas lieu de procéder à l'allocation de dépens (art. 64 al.1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

(Dispositif de l'arrêt sur la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les conclusions de [l'intimée 1] sont admises.

3.
La décision attaquée est confirmée.

4.
Les frais de procédure, par Fr. 3'000.— (trois mille francs), sont mis à la charge de la recourante et imputés sur l'avance de frais du même montant déjà versée.

5.
Il n'est pas alloué de dépens.

6.
Le présent arrêt est adressé :

– à la recourante (acte judiciaire)
– aux intimées (acte judiciaire; réf. …)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. … ; acte judiciaire)

Le président du collège : Le greffier :

Pascal Mollard Cédric Ballenegger

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les

conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :