TF, 28.08.2026, 9C_173/2026*

Lorsque l'AFC détermine le lieu de taxation de l'impôt fédéral direct (art. 108 LIFD), elle intervient dans la procédure de taxation et n'exerce pas de tâche de surveillance. Dans ce contexte, elle ne peut donc pas se prévaloir du droit de recours des autorités (art. 89 al. 2 let. a LTF) pour contester, comme autorité de surveillance, un arrêt rendu sur recours contre sa propre décision.

Faits

Deux époux sont taxés par les cantons des Grisons et du Tessin pour l'impôt fédéral direct ainsi que pour les impôts cantonaux et communaux des périodes fiscales 2016 et 2017. Chacun des deux cantons considère que le centre des intérêts des contribuables se trouve sur son territoire et revendique ainsi leur assujettissement illimité.

Les contribuables forment réclamation contre les décisions de taxation tessinoises. Alors que cette procédure est encore pendante, ils demandent à l'AFC de déterminer le lieu de taxation pour l'impôt fédéral direct dès la période fiscale 2016 en application de l'art. 108 LIFD.

L'administration fiscale tessinoise rejette leur réclamation. Les contribuables recourent auprès du Tribunal d'appel du canton du Tessin. L'AFC décide alors de suspendre la procédure de détermination du lieu de taxation jusqu'à droit connu dans la procédure tessinoise.

Les contribuables recourent contre la décision de suspension de l'AFC auprès du Tribunal administratif fédéral, lequel admet le recours et annule la suspension. Il considère que l'AFC doit déterminer le lieu de taxation au sens de l'art. 108 LIFD sur la base de sa propre appréciation matérielle, sans attendre l'issue des procédures cantonales.

L'AFC forme alors recours auprès du Tribunal fédéral, qui est amené à se prononcer sur sa qualité pour recourir contre cet arrêt.

Droit

L'art. 89 al. 2 let. a LTF permet aux départements fédéraux et, lorsque le droit fédéral le prévoit, aux unités qui leur sont subordonnées de recourir lorsqu'un acte est susceptible de violer la législation fédérale dans leur domaine d'attributions. L'AFC invoque cette disposition pour fonder sa qualité pour recourir.

Afin de déterminer si elle peut s'en prévaloir, il convient de distinguer son rôle en matière de taxation de sa fonction de surveillance.

L'impôt fédéral direct est fixé et perçu par les cantons, sous la surveillance de la Confédération (cf. art. 102 et 103 LIFD). Une même personne ne peut être soumise à cet impôt qu'une seule fois pour le même revenu ou bénéfice et la même période fiscale. Il en découle l'unité du lieu de taxation et du lieu de perception.

Lorsque plusieurs cantons revendiquent leur compétence en raison du rattachement personnel d'un contribuable, l'AFC doit déterminer le lieu de taxation conformément à l'art. 108 LIFD. Sa décision, une fois entrée en force, lie tant les autorités concernées que le contribuable. Elle désigne le canton compétent et constate, cas échéant, la nullité des décisions rendues par les cantons incompétents.

Dans ce cadre, l'AFC intervient directement dans la procédure de taxation. Elle agit comme une instance neutre, en quelque sorte comme un arbitre, et non comme une autorité de surveillance.

À l'inverse, lorsqu'elle exerce sa fonction de surveillance, l'AFC contrôle la manière dont les autorités cantonales appliquent le droit fédéral. Le recours des autorités constitue précisément un instrument de cette surveillance : il vise à garantir l'application correcte et uniforme du droit fédéral.

Se pose dès lors la question de savoir si l'AFC peut utiliser cet instrument pour contester un arrêt rendu sur recours contre sa propre décision.

Le Tribunal fédéral répond par la négative. La surveillance suppose que le comportement contrôlé émane d'une autre autorité que l'AFC : celle-ci ne peut et ne doit pas se surveiller elle-même. Le principe de l'unité de la procédure exclut ainsi qu'elle intervienne d'abord en

matière de taxation, en rendant une décision, puis au titre de la surveillance, en contestant l'arrêt rendu dans la même affaire. Les art. 146 LIFD et 89 al. 2 let. a LTF ne lui confèrent donc pas la qualité pour recourir en l'espèce.

Partant, le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur le recours.

Note

Le Tribunal fédéral relève que l'AFC a fondé son recours uniquement sur l'art. 89 al. 2 let. a LTF, sans se prévaloir de l'art. 89 al. 1 LTF. Ce choix s'explique sans doute pour deux raisons.

Premièrement, l'art. 89 al. 2 let. a LTF confère à certaines autorités la qualité pour recourir afin de garantir une application uniforme du droit fédéral. Leur qualité pour recourir ne dépend donc pas d'un intérêt digne de protection ou d'un intérêt public spécifique : l'intérêt à une application uniforme du droit fédéral suffit (ATF 151 II 442, c. 1.3.1 ; TF, 2C_392/2022, c. 1.2.3).

Deuxièmement, l'autorité peut tout de même, dans certaines circonstances, invoquer la clause générale de l'art. 89 al. 1 LTF, lorsqu'elle est touchée dans des intérêts propres et suffisamment spécifiques, distincts de son intérêt à une application uniforme du droit fédéral. Elle doit alors démontrer qu'elle est affectée dans une mesure comparable à un particulier.

Or, la jurisprudence retient une application très stricte de l'art. 89 al. 1 LTF pour les collectivités publiques et considère fréquemment qu'elles n'ont pas la qualité pour recourir, notamment en matière fiscale (cf. concernant un recours de l'administration cantonale des impôts de Bâle-Campagne, TF, 11.06.26, 9C_315/2026, 9C_316/2026, c. 2.5.1 ; concernant une commune titulaire d'une créance de contributions d'équipement, TF, 24.03.26, 9C_153/2026, c 2.4 ss ; concernant un recours de l'AFC, TF, 15.11.22, 2C_392/2022, c. 1.3.3 ; pour un contre-exemple où le Tribunal fédéral a admis la qualité pour recourir de la collectivité, ATF 147 II 227, c. 2.3.2 ss, résumé in https://lawinside.ch/1070/).

En l'espèce, le Tribunal fédéral souligne que, au vu de la jurisprudence précitée et de la

configuration du litige, c'est sans doute à juste titre que l'AFC a renoncé à se prévaloir de l'art. 89 al. 1 LTF. Elle n'a en effet aucun intérêt digne de protection à l'annulation de la décision : que le canton du Tessin ou celui des Grisons taxe les contribuables, la part du produit brut de l'impôt revenant à la Confédération demeure identique.

Proposition de citation : Arnaud Lambelet, La qualité pour recourir de l'AFC en cas de détermination du lieu de taxation (art. 108 LIFD), in: https://lawinside.ch/1810/