

FR_GERICHTE 604 2021 9 vom 4. Oktober 2021

FR Kantonsgericht, 2021-10-04, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2021_9

FR: FR_GERICHTE 604 2021 9 du 4 octobre 2021

IT: FR_GERICHTE 604 2021 9 del 4 ottobre 2021

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

Erwägungen

E. 18

décembre 2020 ne précise pas en quoi l'ensemble des documents produits sont insuffisants pour démontrer la constitution de son domicile fiscal en Espagne. Par ailleurs, il fait valoir que son domicile fiscal doit être établi en Espagne sur la base de son foyer d'habitation permanent et de son centre des intérêts vitaux. Il explique que les documents et informations pertinents ne lui ont pas été demandés et que ceux qu'il a fournis n'ont pas été pris en compte. Il ajoute finalement qu'il a apporté tous les justificatifs nécessaires prouvant le paiement de ses impôts en Espagne et attestant qu'il y est fiscalement domicilié. L'avance de frais, fixée à CHF 800.- par ordonnance du 25 janvier 2021, a été versée dans le délai imparti. Invitée à se prononcer sur le recours, l'Administration fédérale des contributions y a renoncé. Le Service cantonal des contributions a déposé ses observations le 4 mars 2021 en concluant au rejet du recours. Il relève que par les nombreux échanges de courriers entre 2019 et 2020, il a donné à maintes reprises la possibilité au recourant de démontrer qu'il s'est constitué un nouveau domicile en Espagne. Il ajoute que la décision sur réclamation du 18 décembre 2020 fait état d'une motivation. Par ailleurs, il expose que le retour du pli postal adressé en Espagne, l'existence d'un droit d'habitation en Suisse et le retour régulier du recourant en Suisse, notamment pour des soins médicaux, constituent des éléments permettant de présumer le maintien de son domicile fiscal en Suisse pour la période fiscale 2018. Il expose que les diverses pièces remises par le recourant n'attestent pas du paiement de ses impôts en Espagne ou qu'il en est dispensé et que, au surplus, elles ne se réfèrent pas à la période fiscale 2018. Une copie de cette détermination a été communiquée le 8 mars 2021 au recourant pour contre- observations éventuelles. Par le biais de son mandataire, le recourant a déposé ses observations le 20 avril 2021. Il relève notamment qu'il a déménagé à une autre adresse dans la Commune de E. _____, raison pour laquelle son courrier est venu en retour, ce qui ne permet pas de conclure à une absence de domicile officiel en Espagne. Il indique que les attestations fournies sont officielles et démontrent que son domicile fiscal est en Espagne depuis son inscription du 15 mars 2018 auprès des autorités espagnoles. Le 26 avril 2021, une copie de cette détermination a été transmise pour information au Service cantonal des contributions.

Tribunal cantonal TC Page 4 de 10 en droit Procédure 1. Recevabilité Le recours, interjeté le 19 janvier 2021 contre une décision sur réclamation du 18 décembre 2020, a été déposé dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi 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 2021 9) 2. Examen d'une éventuelle violation du droit d'être entendu 2.1. Il ressort de l'art. 135 al. 2 LIFD que la décision sur réclamation doit être motivée, à tout le moins brièvement. La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.) l'obligation pour le juge de motiver ses décisions, afin que le justiciable puisse les comprendre et exercer ses droits de recours à bon escient. Le juge doit ainsi mentionner, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidé et sur lesquels il a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause. Il n'a toutefois pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à l'examen des questions décisives pour l'issue du litige (arrêt TF 2C_123/2014 du 30 septembre 2015 consid. 5.2 et les références). 2.2. En l'espèce, la décision sur réclamation du 18 décembre 2020 retient que « par ses courriers du 27 janvier, 24 février, 29 mai, 24 juin, 16 juillet 2020 et du 2 novembre 2020, le Service cantonal des contributions a demandé au réclamant de bien vouloir lui faire parvenir une copie de ses taxations 2018 et 2019 ainsi que toutes les preuves de paiements d'impôts en Espagne ou document attestant que l'intéressé en est dûment dispensé. Malgré ces diverses demandes, le réclamant n'a pas fourni les pièces demandées ni documents probants établissant la constitution d'un domicile fiscal en Espagne ». Il en résulte que la motivation de la décision attaquée expose les motifs qui ont guidé l'autorité intimée à ne pas reconnaître le domicile fiscal du recourant en Espagne. Elle est ainsi suffisante pour permettre au recourant de comprendre les raisons pour lesquelles le Service cantonal des contributions a pris sa décision, de se rendre compte de la portée de celle-ci et de la contester. Au surplus, lorsque le recourant relève que le Service cantonal des contributions n'expose pas pourquoi

Tribunal cantonal TC Page 5 de 10 ses moyens de preuve ne sont pas probants, il s'en prend en réalité au contenu de la motivation. Il s'agit donc d'une question de droit qui sera examinée ci-après, et non d'un défaut de motivation qui emporterait violation du droit d'être entendu. Dans ces circonstances, le recourant ne peut pas se prévaloir d'une violation de son droit d'être entendu, si bien que le recours sera rejeté sous cet angle. 3. Le domicile fiscal selon le droit suisse 3.1. Les conventions internationales en matière de double imposition ne contiennent que des règles visant à limiter les pouvoirs d'imposition des Etats mais ne fondent pas l'imposition elle-même. Par conséquent, il convient d'abord de s'assurer de l'existence d'un droit (interne) d'imposition, puis, le cas échéant, de vérifier que ce droit d'imposition n'est pas limité par une disposition conventionnelle visant à restreindre ou éliminer une éventuelle double imposition internationale (arrêt TF 2C_627/2011 du 7 mars 2012 consid. 3 et les références). 3.2. L'art. 3 al. 1 et 2 LIFD prévoit ce qui suit: 1 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. 2 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. 3.3. 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 (voir 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). 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, 2ème 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 (arrêt 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). 3.4. 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 (« principe de rémanence » du domicile) (ATF 138 II 300 consid. 3.3).

Tribunal cantonal TC Page 6 de 10 3.5. 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). 4. Discussion sur l'existence d'un assujettissement en Suisse 4.1. L'attestation du 4 février 2020 établie par le Contrôle des habitants de la Commune de E._____ indiquant que le recourant est inscrit dans ladite Commune à partir du 15 mars 2018, l'attestation de son amie, D._____, laquelle mentionne qu'elle y est inscrite depuis le 31 août 2016, le certificat indiquant que le recourant est résident espagnol depuis le 22 juin 2018, la copie du 13 octobre 2020 de son inscription au 15 mars 2018 auprès du Contrôle des habitants de la Commune de E._____, l'attestation non datée, établie par le recourant et D._____, qui indique qu'ils sont domiciliés à la même adresse espagnole depuis mars 2018, le décompte de prestation du 6 août 2020 de F._____ SA et le message d'anniversaire du 25 juin 2020 adressé au recourant par Consul Général de Suisse à Barcelone sont des déclarations ou des documents insuffisants à eux seuls pour déterminer le centre des intérêts vitaux du recourant pour la période fiscale 2018, au sens de la jurisprudence susmentionnée. Au surplus, les deux dernières pièces ne sont d'aucune pertinence étant donné qu'elles ne se réfèrent pas à la période fiscale concernée. Il importe donc plutôt d'examiner quelles sont les circonstances reconnaissables pour des tiers qui permettraient de déduire objectivement que le recourant réside en Espagne avec l'intention de s'y établir. S'agissant de la période fiscale 2018, le recourant affirme habiter en Espagne depuis le 5 mars 2018 chez son amie, D._____, de nationalité suisse. Dans son questionnaire complété le 4 janvier 2020, il précise qu'il s'agit de sa partenaire. Il ajoute que, durant les douze derniers mois, il a séjourné essentiellement en Espagne et qu'il a passé 58 jours en Suisse (certes en 2019), dont 24 jours en raison d'une opération de la main. Il n'a aucune activité sociale ou sportive

en Espagne. Il explique avoir son centre des intérêts vitaux en Espagne « pour raison de santé » (voir questionnaire relatif à la détermination du domicile fiscal, dossier administratif, pièce 6). En Suisse, le recourant a notamment deux fils. En date du 1er septembre 2016, il leur a cédé sa maison de C. _____ de deux appartements et depuis lors, il conserve un droit d'habitation sur l'un des appartements (3,5 pièces) qu'il occupe à son bon vouloir. A ce propos, il est constaté que le Contrôle des habitants de la Commune de B. _____ indique qu'il détient une adresse postale à C. _____, adresse qui coïncide avec celle de l'appartement grevé de son droit d'habitation. Par ailleurs, le recourant indique qu'il n'a gardé aucune activité sociale ou sportive en Suisse. Finalement, il ressort du dossier qu'il est resté assuré en Suisse pour l'assurance-maladie et qu'il s'y est fait opérer récemment. Le Service cantonal des contributions a sollicité à maintes reprises, outre toute pièce utile qui démontrerait le centre des intérêts vitaux du recourant, la preuve du paiement de ses impôts

Tribunal cantonal TC Page 7 de 10 espagnols et les décisions de taxation y relatives. A cet égard, le recourant a fait valoir une attestation de résidence fiscale en Espagne du 5 février 2020, dont le contenu est le suivant : « Las autoridades fiscales de España certifican que, en cuanto les es posible conocer, A. _____ con NIF : ggg, es residente en España en el sentido del Convenio entre España y Suiza ». Ce document émanant d'une autorité fiscale espagnole et contenant une signature électronique signale que le recourant est résident fiscal espagnol et précise qu'il possède un numéro d'identification fiscal. Toutefois, il n'indique aucunement s'il est assujéti de manière illimitée à l'impôt sur le revenu et la fortune pour la période fiscale 2018. Les documents intitulés « Información de la presentación de la declaración » des 2 mai 2019 et 6 mai 2020, qui semblent donner l'information du dépôt de déclarations d'impôts et sur lesquels il est noté à la main respectivement « Rents 2018 » et « Rents 2019 », ne démontrent pas plus l'assujétissement du recourant et n'indiquent pas officiellement quelle période fiscale est concernée. Au surplus, aucune décision de taxation relative à la période fiscale 2018 n'a été produite par le recourant. Enfin, le document du 15 octobre 2020 signé par le recourant dans lequel il énumère les paiements relatifs à la « Declaración de la renta 2018 et 2019 », les extraits bancaires H. _____ des 20 mars 2020 et 18 novembre 2020, ainsi que le relevé du compte bancaire I. _____ du 15 avril 2019 qui mentionne un versement de EUR 5'000.- en faveur du compte bancaire espagnol H. _____ du recourant ne démontrent pas non plus le paiement effectif d'impôts correspondant à un assujétissement illimité en Espagne pour la période fiscale 2018. Il faudrait pour cela disposer à tout le moins d'une décision de taxation et/ou d'un décompte établi par l'autorité fiscale compétente. 4.2. S'appuyant sur l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_484/2009 consid. 3.4 susmentionné, le recourant soutient enfin que la preuve du paiement des impôts ou sa dispense ne peut être demandée que dans l'éventualité où aucune convention de double imposition ne s'applique. L'argument invoqué est sans pertinence étant donné qu'en vertu de son devoir de collaboration, le contribuable est tenu de présenter tous les éléments essentiels afin de déterminer l'assujétissement (voir arrêt TF 2C_484/2009 précité consid. 4.4). Ainsi, dans les rapports internationaux et indépendamment de l'existence ou non d'une convention de double imposition, outre le questionnaire relatif à la détermination du domicile fiscal et autres pièces utiles démontrant le centre des intérêts vitaux, le paiement des impôts ou les copies des décisions de taxation sont des moyens de preuve essentiels sur lesquels les autorités fiscales se basent de manière générale afin de forger leur conviction et fixer de façon claire et précise le domicile fiscal. Il s'agit d'un indice objectif efficace qui donne l'opportunité au contribuable de démontrer

qu'il a bel et bien transféré son domicile à l'étranger. 4.3. Au vu de ce qui précède, il n'est pas démontré que le recourant a le centre de son existence, de ses relations, de ses intérêts idéaux et matériels et de sa vie domestique en Espagne plus qu'en Suisse. Au contraire, il existe un faisceau d'indices suffisant pour admettre l'existence d'un domicile fiscal en Suisse, respectivement dans le canton de Fribourg au cours de l'année 2018 et le recourant n'est pas parvenu à prouver qu'il s'était constitué un nouveau domicile en Espagne au sens du droit fiscal. Partant, il doit être assujéti à l'impôt fédéral direct, conformément à l'art. 3 al. 1 LIFD, pour la période fiscale 2018.

Tribunal cantonal TC Page 8 de 10 5.

Application de la Convention entre la Confédération suisse et l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et la fortune conclue le 26 avril 1966 (CDI-ES ; RS 0.672.933.21) 5.1. Il reste à examiner si l'assujettissement fiscal illimité du recourant ne contrevient pas aux règles de la CDI-ES. Selon l'art. 4 § 1 de la CDI-ES, l'expression « résident d'un Etat contractant » désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet Etat, est assujéti à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. L'art. 4 § 2 dispose que lorsque, selon les dispositions du § 1, une personne physique est un résident des deux Etats contractants, sa situation est réglée de la manière suivante : a) cette personne est considérée comme un résident de l'Etat où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent ; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux Etats, elle est considérée comme un résident de l'Etat avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux) ; b) si l'Etat où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des Etats, elle est considérée comme un résident de l'Etat où elle séjourne de façon habituelle ; c) si cette personne séjourne de façon habituelle dans les deux Etats ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme un résident de l'Etat dont elle possède la nationalité ; d) si cette personne possède la nationalité des deux Etats ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des Etats contractants tranchent la question d'un commun accord. 5.2. Lorsque la personne physique a un foyer d'habitation permanent dans les deux Etats contractants et qu'il s'agit de rechercher celui des deux Etats avec lequel les liens personnels et économiques sont les plus étroits, les commentaires qui accompagnent le modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE précisent que les considérations tirées du comportement personnel de l'intéressé doivent spécialement retenir l'attention: si une personne établit une deuxième habitation dans un autre Etat, tout en conservant la première, le fait qu'elle conserve cette première habitation dans le milieu où elle a toujours vécu, où elle a travaillé et où elle garde sa famille et ses biens, peut contribuer à démontrer qu'elle a conservé le centre de ses intérêts vitaux dans le premier Etat (voir Commentaire de l'art. 4 du Modèle de convention de double imposition sur le revenu et la fortune de l'OCDE, n. 15). 5.3. En l'espèce, conformément à l'art. 4 § 1 CDI-ES, le recourant est également considéré comme « résident de Suisse » au sens de la convention étant donné que cette dernière renvoie expressément aux notions de domicile et résidence du droit suisse. Et si l'Espagne le considère par hypothèse aussi comme un « résident espagnol », donc soumis à sa souveraineté fiscale, ce qui n'est pas établi pour la période fiscale en cause, l'on doit toutefois considérer qu'en vertu de l'art. 4 § 2 let. a CDI-ES, c'est la Suisse qui doit être désignée comme l'Etat de la résidence dans la mesure où le centre de ses intérêts personnels

se trouve en Suisse, compte tenu des attaches qu'il y possède. En exerçant son droit d'imposer les revenus et fortune du recourant, la Suisse ne contrevient dès lors pas à la CDI-ES.

Tribunal cantonal TC Page 9 de 10 Il s'ensuit que le recourant doit être imposé en Suisse en application de l'art. 3 al. 1 et 2 LIFD et de l'art. 4 § 1 CDI-ES pour la période fiscale 2018. 6. Sort du recours Sur le vu de ce qui précède, le recours formé en droit fédéral est rejeté. Impôt cantonal (604 2021 10) 7. Reprise du raisonnement appliqué pour l'impôt fédéral direct 7.1. En droit cantonal, l'art. 179 al. 3 LICD prévoit également que : 3 La décision, brièvement motivée avec indication des voies de droit, est notifiée par écrit au contribuable et au conseil communal concerné. 7.2. L'art. 3 al. 1 et 2 LICD prévoit aussi que : 1 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. 2 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. 7.3. Les développements concernant le droit fédéral (voir ci-dessus consid. 2 à 5) sont également valables en droit cantonal dans la mesure où il s'agit de droit harmonisé (art. 3 al. 1 et 2, 41 al. 3 LHID). 7.4. En présence de règles similaires, il convient de rejeter le recours déposé au niveau de l'impôt cantonal pour les mêmes raisons que celles développées pour l'impôt fédéral direct. Le droit d'être entendu du recourant n'a pas été violé sous l'angle de l'art. 179 LICD. Ensuite, ne s'étant pas créé de nouveau domicile en Espagne, le recourant doit être imposé dans le canton de Fribourg en application de l'art. 3 al. 1 et 2 LICD pour la période fiscale 2018. 8. Sort du recours Le recours formé en droit cantonal est rejeté.

Tribunal cantonal TC Page 10 de 10 Frais 9. 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, les frais doivent être mis à la charge du recourant débouté. 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 du même montant. la Cour arrête : Impôt fédéral direct (604 2021 9)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.