

VD_OMNI FI.2018.0264 vom 17. Oktober 2019

VD Tribunal cantonal, 2019-10-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2018.0264

FR: VD_OMNI FI.2018.0264 du 17 octobre 2019

IT: VD_OMNI FI.2018.0264 del 17 ottobre 2019

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions, Municipalité de Montreux | Détermination du domicile fiscal international d'un ressortissant américain, arrivé en Suisse avec ses parents alors qu'il était mineur, puis parti étudier au Royaume-Uni. Selon le principe de "rémanence", applicable en droit fiscal international, le contribuable doit établir s'être constitué un nouveau domicile à l'étranger. En l'occurrence, le recourant, qui a séjourné au Royaume-Uni aux seules fins d'y suivre des enseignements universitaires, ne démontre pas avoir fait de ce lieu de séjour temporaire le centre de ses intérêts. Il a ainsi conservé son domicile en Suisse pendant ses études et y est assujéti de manière illimitée selon les règles du droit interne. La CDI CH-GB ne conduit pas à un autre résultat, dans la mesure où le recourant, même s'il était admis qu'il s'est constitué au Royaume-Uni un foyer d'habitation présentant un caractère de permanence, a conservé le centre de ses intérêts vitaux en Suisse. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 1

a) Le recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (cf. art. 140 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]) et le délai de trente jours (cf. art. 140 al. 1 LIFD et 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière. b) La décision attaquée concerne à la fois l'IFD et l'impôt cantonal harmonisé, ce qui est admissible du moment que l'assujettissement à l'impôt d'une personne physique en raison d'un rattachement personnel est identique pour les deux catégories d'impôts et doit prendre en compte les dispositions d'une éventuelle convention en matière de double imposition internationale (TF 2C_32/2016, 2C_33/2016 du 24 novembre 2016 consid. 1.1; 2C_609/2015, 2C_610/2015 du 5 novembre 2015 consid. 1; 2C_1139/2014 du 20 juillet 2015 consid. 1). A l'image de l'autorité intimée et comme la jurisprudence lui permet de le faire (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.; cf. aussi ATF 142 II 293 consid. 1.2 p. 296), lorsque, comme en l'espèce, l'état de fait est identique et que les questions juridiques se recoupent, la Cour de céans statuera dans un seul arrêt.

E. 2

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 (ATF 117 Ib 358 consid. 3 in fine p. 366 et les références citées). 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 (TF 2C_32/2016, 2C_33/2016 précité consid. 7; 2C_627/2011, 2C_643/2011

du 7 mars 2012 consid. 3; 2C_436/2011 du 13 décembre 2011 consid. 2.1; arrêt FI.2018.0044 du 2 juillet 2019 consid. 2). a) D'après l'art. 3 al. 1 et 2 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. 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. Tandis qu'il y a séjour, au regard du droit fiscal, lorsque la personne réside en Suisse sans interruption notable, pendant au moins 30 jours et y exerce une activité lucrative, ou respectivement au moins 90 jours sans y exercer d'activité lucrative (art. 3 al. 3 lettre a et b LIFD). Les art. 3 al. 1 et 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) et 3 al. 1 à 3 de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux du 4 juillet 2000 (LI; BLV 642.11) contiennent mutatis mutandis les mêmes règles. L'art. 3 al. 4 LIFD précise par ailleurs que la personne qui, ayant conservé son domicile à l'étranger, réside en Suisse uniquement pour y fréquenter un établissement d'instruction ou pour se faire soigner dans un établissement ne s'y trouve ni domiciliée ni en séjour au regard du droit fiscal (cf. également art. 3 al. 4 LI). La résidence est un élément de fait. L'intention de s'établir est l'élément subjectif du domicile. S'il n'est pas indispensable que la personne ait l'intention de s'établir en un endroit définitivement, il faut cependant qu'elle ait la volonté d'y séjourner. Toutefois, ce qui importe n'est pas la volonté interne de la personne, mais les circonstances reconnaissables par des tiers, qui permettent de déduire qu'elle a cette intention. Autrement dit, 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 143 II 233 consid. 2.5.2 p. 238; 138 II 300 consid. 3.2 p. 305 s.; 132 I 29 consid. 4 p. 35 ss; 125 I 54 consid. 2a p. 56). 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 p. 306 s.; TF 2C_609/2015, 2C_610/2015 précité consid. 6.3). 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, 46 al. 1 LHID, 180 al. 1 LI); elles ne sont aucunement liées par les décisions prises par d'autres autorités (décisions en matière d'exercice des droits politiques, cachet de la chancellerie du canton et contrôle des habitants, etc.), 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, 42 LHID, 173 ss LI); 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 p. 307 s.). L'obligation de collaborer est accrue s'agissant d'états de fait à l'étranger (ATF 144 II 427 consid. 2.3.2 p. 434). b) Il n'est en l'occurrence pas contesté que le recourant avait son domicile en Suisse, auprès de ses parents, avant d'entreprendre ses études universitaires. Le litige porte dès lors sur le seul point de savoir si le recourant a conservé un domicile en Suisse durant ses études universitaires ou s'il s'est constitué un nouveau domicile au lieu de sa formation. Les art. 3 al. 4 LIFD et 3 al. 4 LI précités posent une présomption selon laquelle une personne qui fréquente en Suisse un établissement d'instruction ne s'y trouve ni domiciliée, ni en séjour au regard du droit fiscal. Ces dispositions ne trouvent pas directement application dans la situation du recourant, qui a

trait à la problématique inverse. Elles peuvent néanmoins être appliquées par analogie, dès lors qu'elles concrétisent la notion de domicile définie aux alinéas 2 de ces mêmes dispositions, en présumant qu'une volonté de s'établir durablement fait en principe défaut lorsque le séjour vise uniquement la fréquentation d'un établissement de formation (Jean-Blaise Paschoud/Daniel de Vries Reilingh, in: Noël/Aubry Girardin [éd.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^e édition, Bâle, 2017, n° 29 ad art. 3 LIFD; Stefan Oesterhelt/Moritz Seiler, in: Zweifel/Beusch [éd.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3^e édition, Bâle, 2017, n° 94 ad art. 3 LIFD; Marina Züger/Hannes Teuscher, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [éd.], Kommentar zum Internationales Steuerrecht, Bâle, 2015, n°2 ad art. 20 CM-OCDE). Il s'agit là toutefois uniquement d'une présomption, que le contribuable peut renverser en établissant sa volonté de s'établir durablement au lieu où il accomplit ses études (Oesterhelt/Seiler, op.cit., n° 95 ad art. 3 LIFD et les références aux ATF 137 III 593 consid. 3.3, 137 II 122 consid. 3.6 et 135 III 49 consid. 6.2). Il ne suffit toutefois pas de démontrer la rupture des liens avec l'actuel lieu de domicile. Le contribuable doit en effet pouvoir démontrer s'être créé, d'après l'ensemble des circonstances, un nouveau lieu de domicile à l'étranger (ATF 138 II 300 consid. 3.6.3; Züger/Teuscher, op. cit., n° 7 ad art. 20 CM-OCDE). c) Il convient d'exclure d'emblée la possibilité, pour le recourant, de s'être constitué un domicile aux Etats-Unis dès 2013. Certes, le recourant y a vécu de nombreuses années avec ses parents, jusqu'à son déménagement en Suisse en 2008. Ses parents y sont en outre propriétaires de deux logements, que le recourant pourrait, selon ses dires, occuper à sa guise. Ces seules circonstances, de même que les quelques séjours effectués aux Etats-Unis par le recourant dans le but de rendre visite à des proches ou amis, ne permettent toutefois pas de considérer que le recourant s'y serait créé un nouveau domicile. De même, on ne voit pas en quoi le fait d'adresser au fisc américain le formulaire 1400, formalité qui est exigée de tout ressortissant américain, constituerait une preuve significative du fait que le recourant y a déplacé le centre de ses intérêts. Reste dès lors à examiner si le recourant a pu se constituer un domicile au Royaume-Uni, où il a séjourné durant ses études universitaires. Il est en effet établi que le recourant y a résidé près de cinq ans et y a rencontré sa partenaire actuelle, avec laquelle il a par ailleurs cohabité. Le recourant allègue en outre n'avoir aucun lien avec la Suisse, où il a séjourné cinq ans et fréquenté une école privée américaine. Le temps passé en Suisse pour y rendre visite à sa famille, en moyenne entre 60 et 80 jours par année, ne permettrait pas de retenir qu'il y a conservé son domicile. Le recourant, d'origine américaine, ne peut se prévaloir de liens avec le Royaume-Uni préexistants à son séjour pour études. Les relations qu'il y a nouées peuvent être comparées à celle des autres étudiants amenés à séjourner hors du domicile familial aux fins de poursuivre un enseignement universitaire. Elles ne témoignent en tout état de cause pas d'une intention du recourant de faire du Royaume-Uni le centre de ses intérêts. L'éloignement du lieu de formation explique en outre que le recourant ait espacé ses retours au domicile familial, en Suisse. La preuve d'une volonté du recourant de s'établir durablement au Royaume-Uni fait ainsi défaut. Certes, le recourant soutient n'avoir que peu de liens avec la Suisse, où seuls ses parents et l'une de ses sœurs résident. La fréquence de ses retours, en dépit de l'éloignement de son lieu d'études, ainsi que la durée de ceux-ci, d'en moyenne deux à trois mois par année au total, illustrent l'attachement du recourant à sa famille, dont il dépendait de surcroît pour son entretien. Certes, le recourant disposait alors déjà d'une fortune considérable. Les revenus à sa libre disposition, tels qu'ils ressortent de ses diverses déclarations d'impôt, ne permettent toutefois pas d'admettre que le recourant était, durant les

périodes fiscales litigieuses, totalement indépendant financièrement de ses parents. Le fait que la carte de crédit qu'il a utilisée durant ses études soit reliée à un compte détenu par sa mère en constitue une illustration. Les intérêts familiaux que le recourant a conservés en Suisse paraissent ainsi prépondérants. Cette appréciation est confirmée par la situation administrative du recourant. Ce dernier n'a en effet annoncé son départ aux autorités suisses qu'à l'issue de ses études, étant par ailleurs demeuré affilié à l'assurance-maladie en Suisse. Le recourant a de surcroît pris la peine de renouveler son permis d'établissement peu après le début de ses études au Royaume-Uni, ce qui constitue un indice supplémentaire du caractère temporaire de son séjour au lieu de sa formation. Il s'ensuit que l'autorité intimée pouvait à juste titre considérer que le recourant avait conservé son domicile en Suisse durant ses études.

E. 3

Il convient ensuite de déterminer si l'assujettissement illimité du recourant en Suisse est conforme à la Convention du 8 décembre 1977 entre la Confédération Suisse et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (RS 0.672.936.712; ci-après: CDI CH-GB). a) La CDI CH-GB s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants (art. 1 CDI CH-GB). S'agissant de la notion de résident, la Convention renvoie à la législation de l'Etat où la personne est assujettie, en raison notamment de son domicile ou de sa résidence (art. 4 par. 1 CDI CH-GB). L'art. 4 par. 2 CDI CH-GB a la teneur suivante: "Lorsque, selon la disposition du paragraphe 1, une personne physique est considérée comme résident de chacun des Etats contractants, le cas est résolu d'après les règles suivantes: a) Cette personne est considérée comme 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 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 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." b) La notion de foyer d'habitation permanent recouvre en principe toute forme d'habitation, maison ou appartement, propriété de l'intéressé ou pris en location, chambre meublée, présentant un caractère de permanence, ce qui implique qu'elle ait été aménagée et réservée à l'usage du contribuable de manière durable (TF 2C_32/2016 et 2C_33/2016 précité consid. 9.2; 2C_627/2011, 2C_653/2011 précité et les références citées). En revanche, cette qualification ne peut être reconnue à un logement ou des locaux qui, en raison de leur caractère et de leur situation, ne servent exclusivement qu'à des buts de repos, de cure, d'études ou de sport et dont on peut prouver qu'ils ne sont utilisés qu'occasionnellement et non dans le but de servir des intérêts économiques et professionnels (arrêt FI.2018.0044 précité consid. 4a/bb). La qualification de foyer d'habitation permanent ne dépend pas d'une utilisation minimale (durée minimale) pendant chaque période de taxation. Ce n'est pas l'intensité de l'utilisation qui fait qu'une possibilité de logement peut être qualifiée de foyer d'habitation permanent, mais plutôt les liens personnels que le contribuable entretient objectivement avec ledit foyer (Zweifel/Hunziker,

op. cit., n. 112, 115 s. ad art. 4 et les références citées). Selon la jurisprudence (TF 2C_32/2016, 2C_33/2016 précité consid. 9.2), pour définir le centre des intérêts vitaux, on prend en considération les liens personnels et économiques. Selon le commentaire OCDE, ces notions renvoient à la famille du contribuable, à ses relations sociales, à ses occupations, à ses préférences politiques, à sa culture ou d'autres activités ou encore au lieu à partir duquel il administre ses biens. Ces critères ne sont pas cumulatifs. Ils doivent être examinés dans leur ensemble. L'opinion selon laquelle les liens économiques doivent être considérés comme prépondérants ne peut pas être suivie (TF 2C_472/2010 précité consid. 3.4.2). Le commentaire OCDE accorde par contre un poids particulier aux relations personnelles en soulignant que "les considérations tirées du comportement personnel de l'intéressé doivent spécialement retenir l'attention" (Natassia Martinez, in: Danon/Gutmann/Oberson/Pistone [édit.], *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune*, Commentaire, 2014, n. 74 ad art. 4). Le comportement d'une personne physique revêt une importance particulière: lorsque celle-ci, après s'être constitué un foyer d'habitation dans l'autre Etat partie, conserve son foyer d'habitation antérieur, où elle a vécu et travaillé jusque-là, où réside sa famille et où elle-même dispose de ses avoirs, ce comportement peut conduire à admettre, avec les autres circonstances, que cette personne a conservé le centre de ses intérêts vitaux dans le premier Etat (Zweifel/Hunziker, op. cit., n. 126 ad art. 4 et les renvois, not. aux arrêts 2C_452/2012, 2C_453/2012 précité consid. 4.6 et 2C_472/2010 précité consid. 3.4.2). c) D'emblée, il y a lieu de relever que le recourant ne prétend pas être assujéti de manière illimitée en Grande-Bretagne. Le recourant ne subit ainsi pas, dans les faits, une double imposition. Il est douteux que le recourant se soit constitué en Grande-Bretagne un foyer d'habitation permanent avant le 1^{er} février 2015. Jusqu'alors, le recourant séjournait en effet dans une chambre mise à disposition par son établissement de formation, pour la seule période académique, à l'exclusion des vacances d'été. Bien que le recourant n'ait donné aucune précision quant à la configuration et au loyer du logement qu'il a pris à bail dès le 1^{er} février 2015, on peut admettre qu'il se soit constitué, dès cette date, un foyer d'habitation permanent au Royaume-Uni. On ne saurait en revanche considérer qu'il y a alors déplacé le centre de ses intérêts vitaux. Le recourant échoue en effet à démontrer y avoir noué des relations déterminantes hors du strict cadre de ses études. Ses retours réguliers auprès de ses parents, où il dispose également d'un foyer d'habitation permanent, permettent de considérer que ses liens personnels et économiques sont plus étroits en ce lieu. La relation qu'il a nouée avec une personne résidant, comme lui, en tant qu'étudiante à *****, ne paraît en particulier pas prépondérante, par rapport à l'intensité des relations que le recourant a maintenues avec ses parents en Suisse.

E. 4

Il n'est pour le surplus pas nécessaire d'examiner si la décision de l'autorité intimée, établissant le domicile du recourant en Suisse durant les périodes fiscales 2013 à 2017, porte atteinte à la Convention conclue le 2 octobre 1996 entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (RS 0.672.933.61; CDI CH-USA). Cette convention fait également référence à la notion de foyer permanent d'habitation (art. 4 al. 3 CDI CH-USA) pour régler les situations dans lesquelles une personne physique serait considérée comme étant résidente des deux états contractants. Or, en l'occurrence, le recourant, dont la famille est certes propriétaire de deux logements aux Etats-Unis, n'établit pas qu'il en a disposé dans une plus importante mesure que pour de brefs séjours durant les vacances.

E. 5

Le recours doit ainsi être rejeté et la décision attaquée confirmée. Les frais sont mis à la charge du recourant, qui succombe. Il n'est pas alloué de dépens.

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