

VD_OMNI FI.2018.0265 vom 17. Oktober 2019

VD Tribunal cantonal, 2019-10-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2018.0265

FR: VD_OMNI FI.2018.0265 du 17 octobre 2019

IT: VD_OMNI FI.2018.0265 del 17 ottobre 2019

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions, Municipalité de Montreux | Détermination du domicile fiscal international d'une ressortissante américaine, arrivée en Suisse avec ses parents alors qu'elle était mineure, puis partie étudier aux Etats-Unis. 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, la recourante a séjourné aux Etats-Unis pour y suivre des enseignements universitaires. Si, dans un premier temps, il apparaît que la recourante a conservé le centre de ses intérêts en Suisse (retours réguliers au domicile de ses parents en Suisse, logement à disposition pour les seules périodes de formation), on doit admettre que, dès 2014, la recourante a déplacé son domicile aux Etats-Unis (diminution des séjours en Suisse, prise d'une activité lucrative, logement à disposition à l'année). Contrairement à ce qu'a retenu l'autorité intimée, la recourante n'est plus assujettie en Suisse de manière illimitée depuis 2014, la décision attaquée étant en revanche confirmée en ce qui concerne les périodes fiscales 2010 à 2013. La CDI CH-USA ne conduit pas à un autre résultat, dans la mesure où la recourante, même s'il était admis qu'elle s'est constituée aux Etats-Unis un foyer d'habitation présentant un caractère de permanence, a conservé le centre de ses intérêts vitaux en Suisse jusqu'en 2013. Recours admis partiellement.

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

La recourante remet en cause son assujettissement illimité en Suisse au cours des périodes fiscales 2010 à 2017. Elle n'a toutefois pas contesté, dans le délai de réclamation, la

décision de taxation relative à la période fiscale 2013, qui est dès lors définitive. La recourante ne prétend pas qu'il existerait des faits et moyens de preuve nouveaux, qui n'auraient pu être invoqués dans le cadre de la procédure ordinaire. Elle n'a d'ailleurs pas expressément sollicité la révision de la décision de taxation relative à la période fiscale 2013. Le présent litige est dès lors circonscrit aux seules périodes fiscales 2010 à 2012, puis 2014 à 2017.

E. 3

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 la recourante 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 la recourante a conservé un domicile en Suisse durant ses études universitaires ou si elle s'est constituée 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 de la recourante, 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 présupposant 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) La recourante, d'origine américaine, a vécu aux Etats-Unis jusqu'à ses 16 ans. Après son arrivée en Suisse, avec ses parents, elle a effectué deux années de formation dans une école privée dispensant des enseignements en anglais. Elle ne précise pas quelles ont été ses occupations entre la fin de sa scolarité, vraisemblablement au mois de juin 2010, et le début de ses études universitaires, au mois de septembre 2011. Les pièces figurant au dossier ne permettent pas de retenir que la recourante se serait constitué un nouveau domicile à l'étranger, indépendant de celui de ses parents, où elle est revenue à intervalles très fréquents pour une durée de séjour non négligeable (94 jours depuis qu'elle est majeure en 2010, puis 86 jours en 2011). Reste ainsi à déterminer si la recourante s'est constituée un nouveau domicile aux Etats-Unis lors de ses études. Jusqu'en juin 2014, la recourante était logée dans une résidence étudiante, pour une location d'une durée limitée à l'année universitaire (de mi-septembre à mi-juin). Ce n'est qu'à compter de la rentrée universitaire de septembre 2014 que la recourante a disposé d'une habitation à l'année, qu'elle a conservée durant les trois dernières années de sa formation. Elle a par ailleurs débuté une activité lucrative auprès de l'Université où elle étudiait à compter du mois d'octobre 2013. Cette activité l'a occupée à raison d'un total de 62 heures en 2013, 318 heures en 2014, 42 heures en 2015 et 307 heures en 2016. Dès 2014, les

retours de la recourante auprès de sa famille en Suisse se sont limités à des séjours de 33 jours en 2014 (quatre séjours), 19 jours en 2015 (un seul retour), 31 jours en 2016 (quatre séjours) et 11 jours en 2017 (deux séjours). On peut ainsi admettre que, dès 2014 – l'assujettissement pendant la période fiscale 2013 n'étant pas l'objet de la présente procédure – la recourante avait déplacé le centre de ses intérêts vitaux aux Etats-Unis, où ses liens étaient considérablement plus étendus que ceux d'un étudiant qui séjourne habituellement au lieu de sa formation. Tel n'était en revanche pas le cas pour les périodes fiscales antérieures, au cours desquelles la recourante, qui ne disposait d'un logement que pour une durée limitée, est par ailleurs revenue régulièrement auprès de sa famille en Suisse durant les vacances universitaires, en dépit de l'éloignement de son lieu d'études. Le seul fait que la recourante dispose d'une fortune considérable n'est pas déterminant. Les revenus à sa libre disposition, tels qu'ils ressortent de ses diverses déclarations d'impôt, ne permettent en effet pas d'admettre que la recourante était, durant les périodes fiscales litigieuses, totalement indépendante financièrement de ses parents. Le fait que la carte de crédit qu'elle a utilisée durant ses études soit reliée à un compte détenu par sa mère en constitue une illustration. Les intérêts familiaux que la recourante a conservés en Suisse paraissent ainsi prépondérants, s'agissant des périodes fiscales 2010 à 2012. Cette appréciation est confirmée par la situation administrative de la recourante. Cette dernière n'a en effet annoncé son départ aux autorités suisses qu'à l'issue de ses études, étant par ailleurs demeurée affiliée à l'assurance-maladie en Suisse. La recourante a de surcroît pris la peine de renouveler son permis d'établissement en 2013, alors qu'elle étudiait déjà à l'étranger depuis deux ans, 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 la recourante avait conservé son domicile en Suisse durant une partie de ses études, soit de 2010 à 2012. L'autorité intimée a en revanche retenu à tort que la recourante avait conservé son domicile en Suisse à compter de la période fiscale 2014.

E. 4

a) Il convient ensuite de déterminer si l'assujettissement illimité de la recourante en Suisse est conforme 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). 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-USA). L'art. 4 par. 3 CDI CH-USA a la teneur suivante: "Lorsque, selon les dispositions du par. 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." 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 constituée 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.

E. 4.6

et 2C_472/2010 précité consid. 3.4.2). c) Il est en l'occurrence douteux que la recourante se soit constituée aux Etats-Unis un foyer d'habitation permanent avant septembre 2014. Jusqu'alors, la recourante 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 (d'une durée de trois mois). On ne saurait, quoi qu'il en soit, considérer que la recourante y a déplacé, avant 2013, le centre de ses intérêts vitaux. La recourante 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 elle dispose également d'un foyer d'habitation permanent, permettent de considérer que ses liens personnels et économiques sont plus étroits en ce lieu. La recourante n'étant pas assujettie de manière illimitée en Suisse selon les règles du droit interne à compter de la période fiscale 2014 (cf. consid. 3 supra), il est superflu d'examiner si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent aux Etats-Unis depuis 2014.

E. 5

Il suit de ce qui précède que le recours doit être admis partiellement, en ce sens que l'assujettissement illimité de la recourante en raison de son domicile en Suisse est maintenu pour les seules périodes fiscales 2010 à 2012, à l'exclusion des périodes fiscales 2014 à 2017. Des frais réduits sont mis à la charge de la recourante, pour tenir compte du fait qu'elle n'obtient que partiellement gain de cause. La recourante, qui obtient partiellement gain de cause avec l'assistance d'un mandataire professionnel, a par ailleurs droit à des dépens, également réduits.

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