

VD_OMNI FI.2024.0126 vom 3. Juli 2025

VD Tribunal cantonal, 2025-07-03, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2024.0126

FR: VD_OMNI FI.2024.0126 du 3 juillet 2025

IT: VD_OMNI FI.2024.0126 del 3 luglio 2025

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Recours dirigé contre une décision de l'ACI fixant le domicile fiscal des recourants dans une commune vaudoise dès le 1er janvier 2021. Ces derniers prétendent avoir été domiciliés au Panama. L'objet du litige ne se limite pas à la période fiscale 2021 mais également aux périodes fiscales 2022 et 2023. En l'absence de CDI avec le Panama, le litige doit être résolu exclusivement à l'aune du droit interne suisse. Rappel de la notion de domicile fiscal et de la répartition du fardeau de la preuve. En l'espèce, la cour retient que les recourants sont revenus en Suisse dès 2020 avec l'intention d'y séjourner tant que la situation sanitaire (Covid-19) non seulement mondiale mais en particulier au Panama s'améliore. Ils ont résidé une grande partie de l'année en Suisse en 2021. Les recourants y sont en outre propriétaire d'une villa et leur fille réside tout proche de celle-ci. Ils ne parviennent pas à rendre vraisemblable l'existence d'un centre de vie réel et stable au Panama durant 2021. Au terme de son appréciation des preuves, la cour retient que les recourants ont établi en Suisse et non au Panama le centre effectif de leurs intérêts personnels et économiques pour l'année fiscale 2021. S'agissant de 2022 et de 2023, dès lors que le domicile fiscal des recourants a été fixé à juste titre en Suisse en 2021, c'est à ces derniers de démontrer qu'ils n'avaient plus le centre de leurs intérêts vitaux en Suisse. La cour constate que les recourants ont refusé de collaborer, notamment de transmettre des relevés bancaires qui auraient pourtant pu servir d'indices pour déterminer le centre de leurs intérêts vitaux. C'est ainsi à juste titre également pour les périodes fiscales subséquentes à 2021 que l'autorité intimée a maintenu le domicile fiscal principal des recourants en Suisse. Rejet du recours.

Erwägungen

E. 1

a) L'art. 18 al. 6 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11) prévoit que lorsque le lieu de la taxation ne peut pas être déterminé d'emblée selon les principes énoncés aux ch. 1 à 5 de cette même disposition, il est fixé par l'ACI sur demande du contribuable, des municipalités ou des Offices d'impôt de district intéressés. Cette décision peut faire l'objet d'un recours, conformément à la loi sur la procédure administrative. A teneur de l'art. 199 LI, le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA■VD; BLV 173.36). Il en va de même lorsqu'une personne conteste son assujettissement à l'impôt dans le canton, ce dernier doit, en règle générale, rendre une décision préjudicielle d'assujettissement, fixant le domicile du contribuable, avant de poursuivre la procédure de taxation (ATF 131 I 145 consid. 2.1; TF 2P.192/2006 du 8 janvier 2007 consid. 2; cf. également Daniel de Vries Reilingh, La double imposition

intercantonale, 2^{ème} éd., Berne 2013, n°288 p. 96 et les références). On peut se demander en l'espèce si c'est à juste titre que l'autorité fiscale a procédé par une décision préjudicielle de fixation du domicile fiscal dès lors que les recourants ne contestaient pas avoir un rattachement avec la Suisse, respectivement le canton et la commune précitée, mais uniquement y être résidents. Il n'est en effet pas contesté qu'ils sont propriétaires d'un bien immobilier en Suisse et qu'il en découle un rattachement à tout le moins limité. Or, selon la jurisprudence, les contribuables n'ont pas droit à une décision sur le domicile fiscal lorsqu'ils ne contestent pas l'existence de l'assujettissement, mais seulement son étendue, d'autant plus qu'en cas d'assujettissement limité, ils doivent également subir une procédure de taxation et y collaborer pleinement (cf. arrêts TF 2C_864/2021 du 7 juillet 2022 consid. 5.2; 2C_689/2018 du 20 juin 2019 consid. 1.3.1; 2C_799/2017 / 2C_800/2017 du 18 septembre 2018 consid. 4.1.5 et 9.1, in: StE 2019 B 11.3 no 30, StR 74/2019 p. 53; 2C_396/2011 du 26 avril 2012 consid. 3.2.3, in: StE 2012 A 24.1 no 7; cf. également Mayhall-Mannhart/Beusch, in: Interkantonales Steuerrecht, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2e éd. 2021, § 40 N 17; Martin Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 3e éd. 2024, § 21 N 9). Dans la mesure cependant où l'autorité a accepté d'initier une telle procédure et a rendu une décision de fixation de l'étendue du rattachement fiscal, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours déposé contre cette décision. En outre, les recourants ont un intérêt digne de protection à contester immédiatement la décision de fixation de for. En effet, le Tribunal fédéral s'est prononcé récemment (arrêt TF 9C_607/2022 du 1^{er} avril 2025, destiné à la publication aux ATF) sur les effets d'une décision de domicile fiscal (formellement) entrée en force sur la procédure de taxation ultérieure. Il a rappelé qu'avec la décision de domicile fiscal, l'autorité fiscale se prononce sur la souveraineté fiscale du canton et donc sur sa propre compétence en matière de taxation (cf. ég. ATF 150 II 244 consid. 4.3.3 et 6.1). b) En l'espèce, l'ACI a rendu une décision le 7 août 2024 dans laquelle elle a décidé de " fixer le domicile fiscal principal du couple [ndr: les recourants] en faveur de la Commune de ***** dès le 1^{er} janvier 2021, au niveau cantonal, communal et fédéral ". En dépit de son caractère préjudiciel, il découle notamment de ce qui précède que cette décision doit être considérée comme une décision finale au sens de l'art. 74 al. 1 LPA-VD, applicable selon le renvoi de l'art. 99 LPA-VD, (cf. également dans le même sens arrêt TF 2C_627/2011 du 7 mars 2012 consid. 1.1; art. 18 al. 6 LI; cf. ég. arrêt CDAP FI.2018.0134 du 11 novembre 2019 consid. 3e), de telle sorte qu'elle peut directement être attaquée. Les recourants ont saisi la CDAP d'un recours par acte du 9 septembre 2024 pour contester cette décision. Ils ont manifestement la qualité pour recourir. Les autres conditions de recevabilité sont remplies (cf. art. 79 al. 1 LPA-VD, applicable par renvoi de l'art. 99 LPA-VD) . Il y a donc lieu d'entrer en matière.

E. 2

A titre liminaire, il y a lieu de circonscrire l'objet du litige. a) L'objet du litige dans la procédure de recours est le rapport juridique réglé dans la décision attaquée, dans la mesure où – d'après les conclusions du recours – il est remis en question par la partie recourante (ATF 144 II 359 consid. 4.3). L'objet de la contestation (Anfechtungsgegenstand) et l'objet du litige (Streitgegenstand) sont identiques lorsque la décision administrative est attaquée dans son ensemble. En revanche, les rapports juridiques non litigieux sont certes compris dans l'objet de la contestation, mais pas dans l'objet du litige (ATF 144 II 359 consid. 4.3 et les références). b) En l'espèce, il ressort de la décision attaquée que l'autorité intimée a décidé de " fixer le domicile fiscal principal du couple en faveur de la Commune de ***** dès le 1^{er} janvier 2021, au niveau cantonal, communal et fédéral ", ce que les

recourants contestent dans leur recours. On peut se demander si l'objet du litige est limité à la période fiscale 2021, compte tenu de la formulation du dispositif de la décision attaquée. Dans ses motifs cependant, la décision attaquée, rendue en cours de période fiscale 2024, se prononce également sur les périodes fiscales 2022 et 2023. Les recourants en ont fait de même dans leurs écritures. Il convient ainsi d'admettre que l'objet de la présente procédure vise bien la détermination préjudicielle du domicile fiscal des périodes fiscales 2021 à 2023.

E. 3

a) Les conventions internationales en matière de double imposition ne contiennent que des règles visant à limiter les pouvoirs d'imposition des Etats et ne fondent pas l'imposition elle-même; il convient par conséquent en premier lieu 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 (ATF 143 II 257 consid. 5.1 et les références; TF 2C_335/2014 et 2C_336/2014 du 19 janvier 2015 consid. 4, 2C_1201/2013 et 2C_1202/2013 du 15 janvier 2015 consid. 5.1). En l'occurrence, la Suisse et le Panama ne sont liés par aucune convention de double imposition. Les recourants ne prétendent d'ailleurs pas le contraire. Les recourants ne soutiennent au demeurant pas être résidents d'un autre Etat, avec lequel la Suisse serait liée par une convention de double imposition, spécifiquement pas être résidents des Etats-Unis d'Amérique. La question du domicile fiscal des recourants doit donc être traitée exclusivement à l'aune du droit interne suisse. b) Les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel notamment lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées dans le canton (cf. art. 3 al. 1 LIFD). Une personne a son domicile dans le canton, au regard du droit fiscal, lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement (cf. art. 3 al. 2 LIFD). Le domicile fiscal, qui coïncide en règle générale avec le domicile civil (art. 23 CC), suppose ainsi la réunion de deux conditions, l'une objective et l'autre subjective, à savoir le séjour en un lieu et l'intention de s'y établir durablement (cf. ATF 150 II 244 consid. 5.1; arrêt TF 9C_668/2022 du 13 novembre 2023 consid. 6; arrêts TAF A-1348/2023 du 6 février 2025 consid. 2.2 et A-4943/2020 du 9 janvier 2023 consid. 2.4.1; Zweifel/Hunziker, in: Zweifel et al. [édit.], Interkantonales Steuerrecht, 2 ème éd. 2021, § 6 N 2 s. et 7 s.; cf. ég. Oesterhelt/Seiler, Kommentar DBG, N 13 ad art. 3). Le séjour constitue la première condition du domicile fiscal et consiste en 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; il ne doit pas être de nature purement temporaire, comme par exemple un séjour limité à la visite de parents. Le séjour implique au moins une possibilité d'habitation et de nuitée à libre usage. La présence physique fiscalement déterminante se rapporte en principe à l'endroit où le contribuable passe ses nuits. Ce peut être, par exemple, le lieu où il dort régulièrement pour se rendre à son travail. En revanche, l'endroit où le contribuable est présent uniquement pendant la journée, comme son lieu de travail, ne constitue pas son lieu de séjour (cf. arrêt TF 2C_546/2017 du 16 juillet 2018 consid. 2.3; arrêts TAF A-1348/2023 du 6 février 2025 consid. 2.3.1 et A-4943/2020 du 11 janvier 2023 consid. 2.4.2; Oesterhelt/Seiler, Kommentar DBG, N 43 ad art. 3). La deuxième condition du domicile fiscal consiste en 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 dans 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. Une simple déclaration d'intention ne peut être prise en considération si elle n'est pas objectivement démontrable. Ce n'est en d'autres termes pas la volonté intime du contribuable qui compte, mais bien son comportement et les circonstances qui l'entourent (cf. ATF 150 II 244 consid. 5.2 et 148 II 285 consid. 3.2.2; arrêt TF 9C_668/2022 du 13 novembre 2023 consid. 6.1; arrêts TAF A-1348/2023 du 6 février 2025 consid. 2.3.2, A-4943/2020 du 11 janvier 2023 consid. 2.4.3 s. et A-5989/2012 du 21 octobre 2013 consid. 3.3; Zweifel/Hunziker, op. cit., N 17 ss §6; nos 17 ss). Dans le domaine de la double imposition internationale, les intérêts professionnels du contribuable ne revêtent pas plus d'importance dans l'examen global que ses relations avec les proches et avec la société, ses intérêts politiques, culturels, ou encore ses loisirs; les intérêts professionnels ne revêtent une importance plus grande à cet égard que lorsqu'ils constituent une part prépondérante de l'ensemble de ses intérêts (arrêts TF 2C_924/2014 du 12 mai 2015 consid. 4.2; 2C_472/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.3 et 3.4.2 in RF 66 2011 p. 425; 2C_452/2012 du 7 novembre 2012 consid. 4.6 in StE 2013 A 32 19 et les références citées; cf. aussi Christian Chillà, *Il domicilio fiscale dei coniugi e il riparto dei loro elementi imponibili*, NF 9/2023, p. 524 ss, p. 526). c) S'agissant de la répartition du fardeau de la preuve, 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 (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); 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.). Les règles sur la répartition du fardeau de la preuve supposent que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la créance fiscale, alors que l'assujetti doit pour sa part prouver les faits qui diminuent ou lèvent l'imposition. Si les preuves recueillies par l'autorité apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (ATF 133 II 153 consid. 4.3, arrêt TF 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6; arrêts TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.4.1, A-3060/2015 du 10 novembre 2015 consid. 1.4). La règle de répartition du fardeau de la preuve reprise du droit fiscal international implique que les autorités fiscales doivent, en principe, prouver l'existence du domicile fiscal (arrêts TF 2C_472/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.2, 2C_355/2010 du 7 décembre 2010 consid. 4.2; arrêts TAF A-5044/2011 du 29 mars 2012 consid. 1.3.3, A-5584/2008 du 11 juin 2010 consid. 1.2.3), alors que le contribuable peut, notamment lorsque l'existence du domicile tel qu'établi par lesdites autorités est hautement probable, apporter la preuve que son domicile se trouve en réalité ailleurs (arrêts TF 2C_625/2009 du 16 février 2010 consid. 3.2, 2C_827/2008 du 16 juin 2009 consid. 4.1, 2C_576/2008 du 14 avril 2009 consid. 3.2, 2C_667/2008, 2C_770/2008 du 4 mars 2009 consid. 3.1).

E. 4

a) En l'espèce et s'agissant des faits, il s'impose d'abord de relever que les recourants ont eux-mêmes admis devant l'autorité intimée qu'ils avaient séjourné à ***** dès le printemps 2020 en quittant le Panama avec le dernier vol autorisé vers l'Europe avant que

des mesures de confinement ne soient ordonnées au Panama et qu'ils n'étaient rentrés au Panama qu'après avoir été vaccinés contre le Covid-19, en prenant " le premier vol de Genève à Tocumen (ndr: soit l'aéroport international du Panama)" le 10 août 2022 " pour rejoindre notre domicile à Panama ". Dans leurs déclarations du 9 janvier 2025 devant la cour de céans, ils ont précisé qu'après s'être confinés dans leur maison à ***** durant les premiers mois de l'année 2021, ils avaient quitté la Suisse le 21 octobre 2021 avant d'y revenir à la fin du mois de novembre 2021. Ils exposent avoir à nouveau quitté la Suisse le 21 avril 2022 (soit près de cinq mois après) pour retourner au Panama mais être revenus le 10 août 2022 pour un nouveau séjour de deux mois jusqu'au 11 septembre 2022. Il ressort de ces explications que les recourants ont admis avoir séjourné à ***** sans discontinuer du printemps 2020 à octobre 2021 puis de fin novembre 2021 à avril 2022 avant de revenir encore en tout cas en Suisse deux mois durant l'été 2022. Pour la suite, les recourants, bien qu'interpellés par le juge instructeur en date du 10 janvier 2025, ont expressément allégué ne pas être en mesure de fournir les dates exactes auxquelles ils se sont trouvés en Suisse depuis le 11 septembre 2022, date de leur entrée au Panama. Ils ont toutefois mentionné avoir été présents en Suisse le 22 février 2023. S'agissant des foyers d'habitation, il est établi que les recourants disposent à ***** d'une villa dont ils sont propriétaires depuis 2003, étant rappelé qu'ils ont été domiciliés en Suisse, dans cette villa entre 2003 et 2007. Cette maison dispose d'une surface habitable de 149 m², en sus d'un jardin et d'une piscine. Devant l'autorité intimée, les recourants ont produit la facture relative à la consommation d'eau de la villa de ***** pour l'année 2020. Elle fait état d'une consommation de 501 m³ d'eau potable et d'une facture d'un montant total de 1'399 fr. (y compris la consommation d'eaux claires et usées). Ils ont également produit la facture relative à l'acompte versé de 483 fr. pour leur consommation d'eau en 2022. Ils ont aussi produit un décompte annuel du 1^{er} juillet 2021 au 30 juin 2022 de consommation électrique s'élevant à 2'131 fr. 33. Les recourants ont indiqué que cette villa était équipée d'appareils électroménagers " gourmands en électricité ". Au Panama, plus précisément à Panama City, les recourants ont à leur disposition un appartement financé par un organisme proche du gouvernement américain et dont ils ont le libre usage. Les recourants n'ont ni allégué, encore moins prouvé, être propriétaire de cet appartement. D'une surface de 121m² en sus d'une terrasse, il permet un accès à divers services présents dans l'immeuble. Les recourants ont la nationalité suisse et disposent également d'un permis de résidence au Panama. Le recourant est né et a grandi dans le canton de Saint-Gall, en quittant la Suisse alors qu'il était jeune adulte. La recourante a grandi à Paris et est partie jeune pour New-York. Sur le plan des relations sociales, il est établi que les recourants n'ont comme seule famille proche que leur fille, née en ***** et habitant à *****, soit à proximité de la villa de *****. La famille de la recourante se trouve, d'après les indications de celle-ci, en France. Les recourants indiquent avoir un cercle d'amis plutôt aux Etats-Unis, mais aussi au Panama. La recourante a consulté en 2022 et 2023 des médecins au Panama. Les recourants ont refusé de produire des documents complémentaires requis par l'autorité intimée, notamment les décomptes des cartes de crédit dès l'année 2021, ainsi que de remplir le questionnaire de domicile fiscal. b) Nonobstant leur long séjour en Suisse, les recourants font valoir qu'ils ont toujours été domiciliés au Panama. Ils admettent néanmoins s'être résolus à " quitter temporairement le Panama pour venir en Suisse afin non seulement d'échapper aux strictes mesures de confinement [...] mais aussi pour se faire vacciner en Suisse et bénéficier, en cas de besoin durant cette période à risque, du système de santé suisse ". A suivre les recourants, le fait que ce séjour en Suisse était, à leur dire,

uniquement motivé par la pandémie de Covid-19, exclut la possibilité d'y constituer leur domicile. Dès lors qu'ils ne nient pas avoir résidé en Suisse durant une longue période (élément de fait constitutif de la notion de domicile), ils font en réalité valoir qu'ils n'ont jamais eu l'intention de s'y établir durablement (élément subjectif constitutif de la notion de domicile). Cela étant, force est de constater que les recourants sont revenus en Suisse au printemps 2020 avec l'intention admise d'y séjourner au moins aussi longtemps que cela serait nécessaire pour que la situation pandémique non seulement mondiale mais en particulier au Panama s'améliore. Il s'ajoute à ces longs séjours en Suisse que les recourants sont de nationalité suisse et qu'ils ont été domiciliés dans notre pays, à *****, de 2003 à 2007. Leur fille vit d'ailleurs à *****, tout proche de leur villa de *****. A ce titre, le fait que les recourants aient conservé des attaches au Panama durant cette période, notamment un appartement mis à leur disposition ainsi que des relations sociales qui ressortent de certaines pièces du dossier, n'enlève rien au fait que les recourants sont revenus en Suisse avec l'intention d'y séjourner comme l'atteste leur comportement et les circonstances qui l'entourent. Il est ainsi établi que les recourants disposent à ***** d'une maison individuelle confortable, équipée pour un usage permanent, et dont ils n'ont jamais cessé d'être propriétaires. Ils y ont séjourné de manière régulière, prolongée et à intervalles rapprochés. Ils y conservent également des liens familiaux, leur fille résidant à proximité. Les recourants ont par ailleurs acquis des véhicules automobiles qui ont été immatriculés en Suisse pendant plusieurs mois. Ces éléments sont significatifs quant à l'intention d'y maintenir un ancrage personnel durable en Suisse. Cette impression est renforcée par les longues périodes de résidence à ***** en 2021 et 2022, en particulier au vu du fait qu'ils y ont passé l'essentiel de la pandémie de COVID-19. À l'inverse, et durant la période fiscale 2021 plus particulièrement, les recourants ne parviennent pas à rendre vraisemblable l'existence d'un centre de vie réel et stable au Panama. Les seules factures d'électricité produites ne permettent pas de démontrer que leur logement au Panama constituerait leur résidence principale et ce même si on admettait que les recourants y avaient séjourné entre la fin du mois d'octobre 2021 et la fin du mois de novembre 2021. Si à la lumière des tampons de passeport produits, il faut admettre que les recourants sont entrés au Panama les 21 octobre et 4 novembre 2021, cela ne permet cependant pas encore d'admettre l'existence d'un centre de vie réel et stable au Panama. Certes, les recourants allèguent avoir quitté la Suisse le 21 octobre 2021. Il ressort toutefois de leur propre explication que le recourant s'est rendu aux États-Unis pour consulter des médecins et passer des examens médicaux et qu'il n'a finalement séjourné que quelques semaines au Panama avant de revenir en Suisse. A cette même période, la recourante a consulté un médecin au Panama, qui est selon ses dires également une amie, qui lui a délivré une ordonnance de Tramal, soit une substance visant essentiellement un traitement analgésique, anti-inflammatoire, et antirhumatismal (cf. <https://compendium.ch/fr/product/21829-tramal-gouttes-100-mg-ml>, consulté le 7 mai 2025). La recourante est finalement également rentrée en Suisse à la fin du mois de novembre 2021. On ne saurait y voir un élément en faveur des recourants puisqu'il paraît tout à fait ordinaire de consulter un médecin à l'étranger, ce d'autant plus s'il s'agit d'un ami et lorsque rien n'indique que la pathologie serait grave. S'agissant du statut légal des recourants au Panama, ces derniers exposent avoir conservé leur statut de résident panaméen. Cela étant, même si ce statut permet aux recourants de résider légalement au Panama (en particulier au-delà de la durée de trois mois d'un visa touristique), il ne permet pas d'établir à lui seul un domicile effectif. Selon le décret-loi produit par les recourants, ce

statut permet même à son titulaire de s'absenter du territoire pendant deux ans, voire plus si cette absence est justifiée et autorisée (pièce 43 p. 12). Au final, compte tenu des différents éléments établis du dossier, la Cour ne peut que constater que les recourants disposaient pour la période fiscale considérée de deux endroits qui pouvaient constituer le centre de leurs intérêts vitaux, soit le Panama et la commune de *****. Il y a donc lieu de faire une pesée des intérêts des recourants entre ces deux endroits. En termes de nombre de jours passés en Suisse, il résulte des éléments qui précèdent que les recourants ont passé largement plus de jours en 2021 en Suisse qu'au Panama (soit 323 jours en Suisse au moins pour un séjour du 1^{er} janvier au 21 octobre 2021 puis du 1^{er} au 31 décembre 2021). En termes de foyer d'habitation, leur villa en Suisse, dont les recourants sont propriétaires et qui est équipée complètement et dotée d'une piscine et d'un grand jardin nécessitant des frais d'entretien conséquents (les recourants ont notamment requis en 2021 la déduction de 35'672 fr. à titre de frais d'entretien) apparaît comme un foyer d'habitation plus permanent que l'appartement au Panama de 121 m², dont ils ont certes la libre disposition, mais qui ne leur appartient cependant pas. C'est d'autant plus le cas lorsque l'on garde à l'esprit le nombre de jours très réduit d'occupation de cet appartement en 2021. S'agissant du cercle familial et d'amis, le dossier montre que les recourants fréquentent un cercle d'amis au Panama et qu'ils ont rendu vraisemblable qu'il n'avait pas de tels liens en Suisse. Si les recourants ont montré avoir des contacts ponctuels avec des amis au Panama, plus particulièrement un couple d'amis qui paraît résider au Panama (cf. courriel du 6 décembre 2024), ils n'ont cependant pas établi que ces contacts seraient d'une intensité particulièrement forte malgré les nombreuses années durant lesquelles ils exposent y avoir vécu. Par ailleurs, il ne résulte pas non plus du dossier qu'ils auraient au Panama une vie amicale, associative et/ou culturelle spécialement développée. En revanche, leur fille unique est domiciliée en Suisse, à ***** soit à proximité directe de leur logement et il paraît vraisemblable que les recourants entretiennent des bons rapports avec elle puisqu'ils exposent eux-mêmes qu'elle s'occupe de leur maison durant leur absence notamment en relevant le courrier. Ainsi, il apparaît aussi au regard des relations affectives et amicales que les recourants ont des attaches plus importantes avec la Suisse qu'avec le Panama. c) Tout bien considéré, la cour de céans retient qu'il est démontré que les recourants ont établi à ***** et non au Panama, le centre effectif de leurs intérêts personnels et économiques pour l'année fiscale 2021. Reste encore à déterminer ce qu'il en est pour les périodes fiscales subséquentes. d) Pour 2022, l'état de fait présenté ci-avant n'a pas été modifié, si ce n'est que le nombre de jours exacts passés en Suisse, respectivement dans un autre Etat n'a pas pu être déterminé avec précision, faute pour les recourants d'avoir transmis leurs dates de séjour précises, malgré l'interpellation expresse du juge instructeur. De même, les recourants ont refusé de transmettre des relevés de cartes de crédits qui auraient pourtant pu servir d'indices pour déterminer le centre de leurs intérêts vitaux. Dans ce sens, il est évident qu'ils n'ont pas collaboré à la présente procédure. Or, il n'est pas contestable que le contribuable doit, à la demande de l'autorité fiscale, fournir des renseignements, notamment oralement ou par écrit, et présenter ses livres comptables, pièces justificatives et autres attestations ainsi que les documents relatifs à ses transactions commerciales (art. 123 LIFD). Les obligations de coopération concernées sont exhaustives ; le contribuable doit fournir à l'autorité fiscale, à sa demande, des informations sur tout ce qui peut être important pour la taxation. Les obligations de collaborer sont certes limitées par le principe constitutionnel de proportionnalité (cf. art. 36, al. 3, Cst.), selon lequel les mesures de collaboration exigées doivent non seulement être appropriées pour clarifier les faits

pertinents, mais aussi nécessaires et raisonnables pour le contribuable. La décision quant aux faits à clarifier par l'administration des preuves et aux moyens de preuve à fournir par le contribuable est prise par l'autorité de taxation dans le cadre de son obligation d'enquête, selon son appréciation conforme à ses obligations (Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 4 ème éd., 2022, N. 3b, 4 et 38a ad art. 42 LHID). Si le contribuable manque à son obligation de collaborer, ce comportement peut constituer un indice pour ou contre la réalisation d'un fait fiscalement pertinent (ATF 148 II 285 consid. 3.1.2 avec références; cf. également plus récemment, les arrêts TF, 9C_422/2024, 9C_424/2024, 9C_558/2024, 9C_569/2024 et 9C_570/2024 tous du 29 avril 2025, qui rappellent ce devoir de collaboration). En l'espèce, compte tenu de ce que, pour 2021, le domicile fiscal des recourants a été à juste titre fixé par l'autorité intimée en Suisse, respectivement au for vaudois de la Commune de *****, il appartenait aux recourants de démontrer qu'à partir de la période fiscale 2022, ils n'avaient plus le centre de leurs intérêts vitaux en Suisse. Il leur appartenait, dans de telles circonstances, de démontrer qu'ils avaient mis fin à leur assujettissement illimité en Suisse au cours de la période fiscale 2022 ou 2023, ainsi que la date précise de ce départ (cf. art. 8 al. 2 LIFD pour la fin de l'assujettissement ainsi que l'art. 40 al. 3 LIFD pour les conséquences d'un assujettissement inférieur à une année). Or, en refusant de collaborer au moins sur les éléments utiles et pertinents pour la détermination de leur domicile, comme les dates exactes de leur séjour en Suisse dès septembre 2022 ou les lieux dans lesquels les dépenses d'entretien courantes sont effectuées, les recourants ont violé cette obligation et ne permettent ainsi pas d'établir qu'ils auraient mis fin à leur assujettissement illimité à l'impôt en Suisse. C'est ainsi à juste titre également pour les périodes fiscales subséquentes à 2021 que l'autorité intimée a maintenu le domicile fiscal principal des recourants en Suisse.

E. 5

En définitive, la décision entreprise fixant le domicile fiscal des recourants à ***** à compter du 1^{er} janvier 2021, est conforme au droit. Le recours doit par conséquent être rejeté. Les frais doivent être mis à la charge des recourants, qui succombent. Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 49 al. 1, 55, 91 et 99 LPA-VD).

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