

BE_STEUERREKURS 100 2019 86 vom 4. Juni 2020

BE Steuerrekursgericht, 2020-06-04, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_steuerekurs_100_2019_86

FR: BE_STEUERREKURS 100 2019 86 du 4 juin 2020

IT: BE_STEUERREKURS 100 2019 86 del 4 giugno 2020

Regeste

impôts cantonaux à partir de 2013 - domicile fiscal / missions de promotion de la paix | die kantonalen Steuern

Erwägungen

E. 1

Les décisions sur réclamation de l'Intendance des impôts concernant la détermination du domicile fiscal peuvent faire l'objet d'un recours adressé à la Commission des recours en matière fiscale (art. 195 ss de la loi sur les impôts du 21 mai 2000 [LI; RSB 661.11]). La Commission des recours en matière fiscale est ainsi compétente à raison du lieu et de la matière pour connaître du présent recours. Le recourant n'a pas obtenu gain de cause devant l'instance précédente. Il a ainsi un intérêt digne de protection à ce que la décision sur réclamation soit annulée ou modifiée, de sorte qu'il a qualité pour recourir contre celle-ci (art. 195, al. 2 LI en relation avec les art. 86 et 65 de la loi sur la procédure et la juridiction administratives du 23 mai 1989 [LPJA; RSB 155.21]). Au surplus, interjeté en temps utile et dans les formes prescrites, le recours est recevable. La présente affaire est jugée par une chambre de la Commission des recours en matière fiscale composée de trois juges du fait que le montant litigieux est indéterminé (cf. art. 70, al. 3 et 4, lit. c de la loi du 11 juin 2009 sur l'organisation des autorités judiciaires et du Ministère public [LOJM; RSB 161.1] et ATA 100.2010.191U du 9.5.2011, non publié).

E. 2

A relever tout d'abord qu'il n'y a pas lieu d'entrer en matière sur la conclusion du recourant tendant à faire constater qu'il n'était pas assujéti aux impôts cantonaux et communaux durant ses missions à l'étranger (cf. recours du 5.3.2019). Pour admettre un intérêt à la constatation suffisant, il faut démontrer que le même objectif ne saurait être atteint par une décision formatrice ou en prestation (Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 1997, notes 20 s. ad art. 49 LPJA). La conclusion du recourant tendant (en substance) à l'annulation de la décision sur réclamation constitue une conclusion réformatrice juridiquement suffisante et recouvre la demande en constatation déposée en sus, de sorte que cette dernière n'est pas nécessaire (ATF 2C_873/2014 du 8.11.2015 cons. 1.2; ATF 2C_903/2017 du 8.2.2018 cons. 2.3).

E. 3

Est litigieuse en l'espèce la question de savoir si le domicile fiscal du recourant se trouvait dans la CM de C._____ et donc dans le canton de Berne durant ses missions de promotion de la paix en Israël et au Soudan du Sud et, partant, si le recourant y était soumis à un assujétissement illimité. Il convient en premier lieu de souligner que la présente procédure ne se limite pas à l'année fiscale 2013. La décision sur réclamation portant sur la

constatation du domicile fiscal du recourant "à partir de l'année fiscale 2013", les années ultérieures également

- 7 - en cause dans la présente espèce doivent être prises en compte. A relever en outre que le recourant étant propriétaire d'un immeuble sis dans la CM de C. _____, il était assujetti (au moins) de manière limitée à l'impôt dans le canton de Berne et la CM de C. _____ durant ses séjours à l'étranger (rattachement économique; art. 5, al. 1, lit. c LI). Par conséquent, la conclusion du recourant selon laquelle il n'était pas soumis aux impôts cantonaux et communaux durant ses séjours à l'étranger doit être rejetée d'emblée en tant qu'elle conteste également l'assujettissement limité.

E. 4

Même dans les relations internationales, l'assujettissement à l'impôt se fonde généralement sur la législation nationale. Les conventions internationales en matière de double imposition contiennent uniquement des règles visant à fixer certaines limites aux pouvoirs d'imposition des Etats découlant de leur souveraineté (ATF 2C_335/2014 et 2C_336/2014 du 19.1.2015 cons. 4, avec les références citées). Il existe certes une convention entre la Confédération suisse et l'Etat d'Israël en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (CDI-Israël; RS 0.672.944.91). Mais dès lors que le recourant, en tant qu'observateur militaire pour le compte de l'ONU, était exonéré de l'impôt en Israël, il n'y a pas lieu d'examiner si la décision sur réclamation est conforme à la CDI-Israël. S'agissant du séjour du recourant au Soudan du Sud, on relèvera qu'il n'existe pas de convention de double imposition entre la Suisse et le Soudan du Sud. Au vu de ce qui précède, c'est exclusivement à la lumière du droit national qu'il convient d'examiner la question de savoir si, durant ses séjours en Israël (du 13.5.2013 au 20.5.2015) et au Soudan du Sud (du 14.8.2016 au 15.8.2018), le recourant était assujetti (de manière illimitée) en Suisse, dans le canton de Berne.

E. 5

L'assujettissement (subjectif) à l'impôt dans le canton de Berne repose soit sur le rattachement personnel, soit sur le rattachement économique. Les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison de leur rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent dans le canton de Berne (art. 4, al. 1 LI). Une personne a son domicile dans le canton de Berne 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 (art. 4, al. 2 LI). Le rattachement personnel entraîne donc un assujettissement illimité, ce qui signifie que la personne contribuable est imposable dans le canton de Berne sur l'intégralité de son revenu (mondial) (art. 7, al. 1 LI; ATA 21721 du 22.3.2004, in StE 2004 A 24.43.1 no 13 cons. 3.1; cf. aussi Kästli/Teuscher, in Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, vol. 1, Arti- kel 1 bis 125, 2014, notes 1 ss ad art. 4 LI). L'assujettissement dans le canton de Berne prend notamment fin le jour du départ du canton (art. 9, al. 2 LI). Ainsi, il cesse lorsque les conditions du rattachement personnel visées à l'art. 4 LI ne sont plus remplies. A cet égard, il est

- 8 - déterminant qu'il y ait aussi déplacement effectif du centre des intérêts vitaux du contribuable hors du canton (cf. aussi cons. 5.3 ci-après) (Kästli/Teuscher, op. cit., notes 14 et 17 ad art. 9 LI). Les dispositions susmentionnées étant concordantes avec celles de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] (cf. art. 3, 6 et 8 LIFD), l'interprétation des normes cantonales peut s'appuyer sur les dispositions

correspondantes de la LFID ainsi que sur la jurisprudence et la doctrine y afférentes (ATF 2C_873/2014 du 8.11.2015, in RF 2016 p. 49 ss cons. 3.1; ATF 2C_855/2014 du 11.9.2015 cons. 4.1; ATF 2C_374/2014 du 30.7.2015 cons. 1.2).

E. 5.1

Eu égard à l'impôt fédéral direct – mais non aux impôts cantonaux – il peut y avoir assujettissement dans la commune d'origine pour les personnes domiciliées à l'étranger qui y sont exonérées totalement ou partiellement des impôts sur le revenu en raison de leur activité pour le compte de la Confédération ou d'autres corporations ou établissements de droit public suisses (art. 3, al. 5 LIFD; ATA 100 2008 23382 du 18.5.2009, in NStP 2010 p. 39 ss cons. 3.2.3; cf. aussi ordonnance du 20 octobre 1993 sur l'imposition des personnes physiques domiciliées à l'étranger et exerçant une activité pour le compte de la Confédération ou d'autres corporations ou établissements de droit public suisses [RS 642.110.8]). L'assujettissement à l'impôt fédéral direct n'est pas contesté en l'espèce.

E. 5.2

Par domicile fiscal au sens de l'art. 4, al. 1 et 2 LI, on entend en principe le domicile civil, c'est-à-dire le lieu où la personne réside avec l'intention de s'y établir durablement (cf. art. 23, al. 1 du code civil suisse [CC; RS 210]), et où se situe le centre de ses intérêts personnels et économiques (centre des intérêts vitaux; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3e éd., 2016, notes 3 et 7 ad art. 3 LIFD). La constitution du domicile dépend ainsi de deux conditions, dont l'une est objective et externe – à savoir le séjour – et l'autre est subjective et interne – à savoir l'intention d'un établissement durable (Zweifel/Hunziker, in Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, 2011, note 8 ad § 6). Aux fins de l'assujettissement, le centre des intérêts vitaux d'une personne – autrement dit le centre de ses intérêts personnels et économiques – se détermine en fonction de l'ensemble des circonstances objectives, et non en fonction des souhaits exprimés par le contribuable ou de ses préférences affectives pour un lieu donné. Dans cette mesure, il n'est pas possible de choisir librement un domicile fiscal. Le domicile politique ne joue, dans ce contexte, aucun rôle décisif: le dépôt des papiers et l'exercice des droits politiques ne constituent, au même titre que les autres relations de la personne assujettie à l'impôt, que des indices propres à déterminer le domicile fiscal (ATF 132 I 29 cons. 4; ATA 100 2011 44/45 du 2.4.2012 cons. 3.2 avec les références citées, non publié).

- 9 -

E. 5.3

Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, la rupture des relations avec l'ancien domicile ne suffit pas pour qu'il y ait transfert de domicile; il faut, au surplus, qu'au vu de l'ensemble des circonstances, un nouveau domicile ait été fondé. Par principe, nul ne peut avoir en même temps plusieurs domiciles. Toute personne conserve le domicile qu'elle a établi tant qu'elle ne s'en est pas constitué un nouveau (principe de "rémanence du domicile"). Le moment où le contribuable annonce son départ ou quitte son précédent domicile n'est dès lors pas déterminant. Ainsi, le contribuable qui part pour l'étranger conserve son domicile fiscal au lieu de son ancien domicile tant qu'il n'apporte pas la preuve qu'il a fondé un nouveau domicile à l'étranger. Une autre approche présenterait un danger d'abus trop élevé (ATA 100 2016 104 du 14.9.2017, in JAB 2018 p. 249 ss cons. 3.3 avec les références citées, confirmé par ATF 2C_903/2017 du 8.2.2018 cons. 3.1). Le même principe vaut pour l'impôt cantonal, dès lors que les conditions de l'assujettissement à ce

dernier – comme exposé au cons. 5 ci-avant – sont analogues à celles de l'impôt fédéral direct (ATA 100 2016 110/111 du 10.7.2017 cons. 2.4; ATF 2C_855/2014 du 11.9.2015 cons. 4.2; ATF 2C_873/2014 du 8.11.2015, in RF 2016 p. 49 ss cons. 3.2; ATF 2C_1045/2018 du 22.7.2019 cons. 3.3 s.).

E. 5.4

Le séjour doit être effectué pour une longue durée ou pour un temps indéterminé. Le séjour (à l'étranger) ne doit donc pas être de nature provisoire. Cela étant, un domicile peut également être constitué en un lieu où la durée du séjour est de prime abord limitée. Il suffit d'un séjour d'une certaine durée, à savoir d'une durée minimale d'un an selon la doctrine (ATF 2C_678/2013 du 28.4.2014 cons. 3.2, avec les références). A l'inverse, l'interruption temporaire du séjour effectif n'a généralement pas de conséquences fiscales, même si le contribuable fait enregistrer son départ dans le registre des habitants et le registre d'impôt pendant son absence temporaire. Selon la jurisprudence, l'absence doit être inférieure à deux ans pour être considérée comme temporaire. Ce qui est déterminant, c'est la question de savoir si, en dépit de l'interruption du séjour, la volonté de conserver le centre des intérêts vitaux en ce lieu subsiste, autrement dit s'il y a intention de rester dans ce nouveau lieu pour une durée indéterminée (Zweifel/Hunziker, op. cit, notes 15 s. ad § 6, avec les références citées).

E. 5.5

C'est aux autorités fiscales qu'il appartient d'instruire d'office les éléments de fait constitutifs du domicile fiscal et, partant, déterminants pour l'assujettissement. Le contribuable peut toutefois, lorsque l'assujettissement subjectif admis jusque-là par l'autorité fiscale paraît hautement probable, apporter la preuve du déplacement du centre de ses intérêts vitaux en un autre lieu (ATF 2C_793/2013 du 7.5.2014 cons. 4.4). Il a en outre un devoir de collaboration et doit, en particulier, fournir des renseignements circonstanciés au sujet des éléments propres à fonder son assujettissement (cf. art. 167 et 170 s. LI). Il lui appartient dès lors, dans le cadre de son obligation de coopérer, de démontrer qu'il s'est constitué un nouveau domicile. Il ne doit

- 10 - pas seulement prouver qu'il a mis un terme définitif à son ancien domicile: il doit aussi établir les circonstances qui ont conduit à la constitution d'un nouveau domicile (ATA 100 2011 44/45 du 2.4.2012 cons. 3.3 avec les références citées, non publié). En l'absence de preuve du transfert de domicile, le domicile reste inchangé (ATF 2C_855/2014 du 11.9.2015 cons. 4.3; ATF 2C_873/2014 du 8.11.2015, in RF 2016 p. 49 ss cons. 3.3).

E. 5.6

Eu égard aux impôts cantonaux, la jurisprudence relative à la "rémanence du domicile" (cf. cons. 5.3 ci-avant) s'applique aussi aux personnes physiques à l'étranger qui, à l'instar du recourant, travaillent pour la Confédération. Ce principe est inscrit au ch. 2 de la Circulaire no 1 de la CSI du 30 juin 2010 relative à l'imposition des personnes physiques domiciliées à l'étranger et exerçant une activité pour le compte de la Confédération ou d'autres corporations ou établissements de droit public suisses (consultable sous: <<http://www.steuerkonferenz.ch>>, rubriques "Documents > Circulaires > Circulaire 1" [consulté le 29.1.2020]; ci-après: Circulaire CSI no 1). S'agissant du séjour à but lucratif pertinent dans la présente espèce (ch. 2.2 de la Circulaire CSI no 1), trois catégories de personnes sont citées: (1) Célibataires – séjour à l'étranger jusqu'à une année (ch. 2.2.1); (2) Imposition du couple – le domicile du conjoint reste en Suisse (ch. 2.2.2); (3) Opérations

militaires de la Swisscoy (ch. 2.2.3). Aux termes du ch. 2.2.1, si, pour le célibataire, le séjour continu est inférieur à une année, on part en général du principe, selon la pratique en vigueur, que les contribuables restent domiciliés en Suisse, sans égard à leur statut au sein de la police ou de l'armée. Dans ce cas, l'assujettissement illimité est maintenu en Suisse ("règle des un an"). Si, en revanche, le séjour continu à l'étranger est supérieur à une année, l'assujettissement illimité en Suisse cesse en général avec le départ à l'étranger. L'expression "en général" laisse place à des exceptions qui résultent des autres circonstances (conditions d'hébergement à l'étranger, contacts avec la population locale, intensité du lien avec le lieu de séjour précédent en Suisse) (ATF 2C_873/2014 du 8.11.2015, in RF 2016 p. 49 ss cons. 3.4 et 5.2; ATF 2C_1045/2018 du 22.7.2019 cons. 4.2). Le ch. 2.2.2 n'est pas pertinent en l'espèce, dès lors que le recourant était célibataire pendant la période en cause. Selon le ch. 2.2.3, si le séjour est lié à une mission de la Swisscoy (p. ex. mesures de maintien de la paix au Kosovo), une imposition continue doit être faite, sans égard à la durée du séjour à l'étranger ("pratique Swisscoy"). Bien que le séjour rémunéré à l'étranger des membres de la Swisscoy puisse atteindre 18 mois, ils ne s'y constituent pas un domicile, l'intention de séjourner de manière permanente au lieu de travail faisant défaut (ATF 2C_873/2014 du 8.11.2015, in RF 2016 p. 49 ss cons. 3.4). Le ch. 2.2.3 de la Circulaire CSI no 1 concernant les opérations militaires de la Swisscoy ("sans égard à la durée du séjour à l'étranger") a donc manifestement vocation à primer sur le principe énoncé au ch. 2.2.1 eu égard aux personnes célibataires, à savoir que si le séjour continu à l'étranger est supérieur à une année, l'assujettissement illimité en Suisse cesse avec le départ à l'étranger. La durée d'un

- 11 - engagement au sein de la Swisscoy étant de 18 mois au maximum, il y a lieu d'exclure d'emblée toute intention de séjourner de manière permanente (ATF 2C_873/2014 du 8.11.2015, in RF 2016 p. 49 ss cons. 5.2). Les opérations militaires de la Swisscoy sont citées à titre d'exemple dans la Circulaire CSI no 1 (ATF 2C_855/2014 du 11.9.2015 cons. 7.3). Une application, par analogie, de la "pratique Swisscoy" à d'autres opérations militaires à l'étranger n'est toutefois possible que si les circonstances de l'opération en cause sont comparables. Selon les modalités du séjour, un transfert du centre des intérêts vitaux à l'étranger est possible même dans le cas d'opérations militaires (ATF 2C_873/2014 du 8.11.2015, in RF 2016 p. 49 ss. cons. 5.2).

E. 5.7

S'agissant de la portée de la Circulaire CSI no 1, il y a lieu de relever plusieurs points. Cette circulaire est une ordonnance administrative qui s'adresse aux organes d'exécution et n'est pas contraignante pour les tribunaux. Ces derniers tiennent néanmoins compte des instructions qu'elle contient dans la mesure où elles permettent une interprétation des dispositions légales applicables qui soit à la fois correcte et adaptée au cas d'espèce. Les tribunaux ne s'écartent donc pas sans motifs valables des instructions administratives qui traduisent une concrétisation convaincante de la loi (ATA 100 2009 77/78 du 20.11.2009, in JAB 2010 p. 59 ss. cons. 3.3; cf. aussi ATF 2C_873/2014 du 8.11.2015, in RF 2016 p. 49 ss. cons. 3.4.1; ATF 2C_855/2014 du 11.9.2015 cons. 7.3).

E. 5.8

Le Tribunal fédéral a considéré qu'une mission de maintien de la paix d'un an effectuée en Corée du Sud auprès de la Commission des nations neutres pour la surveillance de l'armistice en Corée (NNSC) par un contribuable travaillant pour la Confédération suisse, était assimilable à une mission de la Swisscoy (cf. ATF 2C_855/2014 du 11.9.2015). Rien

ne s'opposait à transposer la "pratique Swisscoy" à une mission de maintien de la paix dans le cadre de la NNSC dès lors que les circonstances de la mission concernée étaient comparables. L'élément déterminant était le fait que le contribuable avait quitté la Corée du Sud dès la fin de son contrat à durée limitée pour s'installer à nouveau en Suisse – après quelques jours de vacances – et reprendre le stage de notaire qu'il avait interrompu (ATF 2C_855/2014 du 11.9.2015 cons. 7.2). De même, les circonstances relatives à une mission d'un an effectuée en tant qu'officier de liaison auprès de la Mission des Nations Unies au Soudan du Sud (UNMISS) a été considérée comme largement comparable à celle du contribuable actif au sein de la NNSC (ATA 100 2016 104 du 14.9.2017, in JAB 2018 p. 249 ss cons. 4.4; confirmé par ATF 2C_903/2017 du 8.2.2018): le recourant avait lui aussi effectué une opération d'un an – et jusque-là unique – dans le cadre d'une mission de promotion de la paix de l'ONU et était rentré en Suisse dès l'échéance de son contrat. L'instance précédente, à savoir le Tribunal administratif du canton de Berne, estimait pour sa part que le déplacement du centre des

- 12 - intérêts vitaux dans une zone de crise comme le Soudan du Sud pouvait être exclue d'emblée, de sorte qu'en application de la "pratique Swisscoy", une constitution de domicile ne saurait être admise. De surcroît, même si la mission auprès de l'UNMISS n'était pas assimilable à une opération de la Swisscoy, un transfert du domicile à l'étranger devrait être (déjà) rejeté sur la base de la "règle générale des un an". Quant aux autres circonstances à prendre en compte (relations personnelles avec l'étranger [p. ex. contacts avec la population locale] et avec la Suisse, conditions d'hébergement à l'étranger), elles n'indiquaient pas que le recourant, en dérogation aux principes énoncés dans la Circulaire CSI no 1, avait déplacé le centre de ses intérêts vitaux à l'étranger (ATA 100 2016 04 du 14.9.2017, in JAB 2018 p. 249 ss cons. 4.4 ss; confirmé par ATF 2C_903/2017 du 8.2.2018 cons. 3.2.2). A l'inverse, le Tribunal fédéral a refusé l'application par analogie de la "pratique Swisscoy" dans le cas d'un observateur militaire (cf. ATF 2C_873/2014 du 8.11.2015, in RF 2016 p. 49 ss) qui, sur une durée totale de plus de sept ans et de manière quasi ininterrompue (interruption allant de quelques semaines à trois mois entre chaque engagement), avait effectué plusieurs missions de promotion de la paix dans différents pays (Corée du Sud [NNSC], Népal, Moyen-Orient [Israël, Syrie, Liban, Jordanie et Egypte; ONUST], Autriche et Mali) et, s'agissant de la mission en Israël en cause, disposait d'un appartement loué. En outre, l'observateur militaire participait activement à la vie sociale locale et n'entretenait guère de relations avec le lieu de son domicile précédent en Suisse (ATF 2C_873/2014 du 8.11.2015, in RF 2016 p. 49 ss cons. 5.3 s). Le Tribunal fédéral a également refusé la "pratique Swisscoy" dans un cas où le recourant s'était lui aussi engagé sur des missions de promotion de la paix dans divers pays (notamment le Soudan du Sud et la Corée du Sud), avait un appartement en location dans les pays concernés et entretenait de véritables liens d'amitié avec ses collègues de travail, tandis qu'il n'avait au contraire ni famille ni amis à son ancien lieu de domicile en Suisse (cf. ATF 2C_1045/2018 du 22.7.2019 cons. 4.1 ss). Dans les deux arrêts fédéraux cités, pour lesquels l'application de la "pratique Swisscoy" n'a pas été admise, le tribunal a jugé, au regard de l'ensemble des circonstances, qu'il n'y avait pas assujettissement (illimité) des recourants aux impôts cantonaux durant les séjours à l'étranger et périodes fiscales en cause.

E. 6

Dans le cas d'espèce, le recourant a, le 27 février/10 mars 2013, conclu un contrat de travail avec la Confédération suisse, représentée par l'Etat-major de conduite de l'Armée, Centre de

compétences SWISSINT, aux fins d'une mission de promotion de la paix au Proche- Orient en tant qu'observateur militaire dans le cadre de l'ONUST, avec une durée d'engagement allant du 13 mai 2013 au 20 mai 2014 (dossier fiscal, pag. 18 ss). Cet engagement a été prolongé jusqu'au 20 mai 2015 par un nouveau contrat de travail, signé le 27 novembre/3 décembre 2013 (dossier fiscal, pag. 14 ss). Pendant cette première mission à l'étranger, qui a duré un peu plus de deux ans, le recourant habitait dans la ville de D. _____

- 13 - (Israël), dans un appartement loué par ses soins, qu'il quittait pour aller travailler (patrouilles et postes d'observation) (cf. prise de position sur le mémoire de réponse du 8.6.2019; dossier de la Commission des recours en matière fiscale, pag. 145). Le recourant a quitté Israël le 21 mai 2015, soit dès la fin de son engagement, et est revenu en Suisse, dans la CM de C. _____. Il est alors retourné habiter dans l'appartement dont il est propriétaire et a obtenu un poste temporaire _____ de G. _____. Le 14 août 2016, le recourant a une nouvelle fois quitté la Suisse pour effectuer une mission de promotion de la paix au Soudan du Sud en tant qu'observateur militaire auprès de l'UNMISS, conformément aux contrats de travail à durée limitée des 3 août 2016 et 16 mars 2017 (prolongation; dossier de la Commission des recours en matière fiscale, pag. 35 ss). L'engagement du recourant au Soudan du Sud a pris fin le 15 août 2018, totalisant ainsi un peu plus de deux ans. Le recourant louait également un appartement à E. _____ (Soudan du Sud). A son retour le 27 août 2018, le recourant est revenu habité dans son appartement de C. _____ où, selon les informations disponibles, il vit toujours à l'heure actuelle (NESKO, consulté le 30.1.2020). Le recourant planifiait un nouvel engagement au Mali (à partir de la mi-2019 selon le recours du 5.3.2019), mais il y a renoncé en raison de l'état de santé de sa mère. Depuis le 1er octobre 2018, il travaille pour l'Armée suisse comme analyste spécialiste du renseignement d'origine cyber. Il convient d'examiner la question de l'assujettissement du recourant dans le canton de Berne de manière séparée pour chacun de ses deux engagements à l'étranger (cf. aussi ATF 2C_1045/2018 du 22.7.2019 cons. 4.2).

E. 7

Le premier séjour du recourant à l'étranger, en Israël, dans le cadre de son engagement pour l'ONUST, était ininterrompu et a duré un peu plus de deux ans (du 13.5.2013 au 20.5.2015), de sorte que le principe général énoncé au ch. 2.2.1 de la Circulaire CSI no 1 s'applique, selon lequel lorsque le séjour continu à l'étranger est supérieur à une année, l'assujettissement illimité en Suisse cesse en général avec le départ à l'étranger ("règle des un an"). Cependant, l'expression "en général" laisse place à des exceptions qui résultent des autres circonstances (conditions d'hébergement à l'étranger, contacts avec la population locale, intensité du lien avec le lieu de séjour précédent en Suisse) (cf. cons. 5.6 ss ci-avant).

E. 7.1

Si le ch. 2.2.3 de la Circulaire CSI no 1, ou "pratique Swisscoy" ("sans égard à la durée du séjour à l'étranger"), prévaut sur la "règle des un an" énoncée au ch. 2.2.1 de ladite circulaire, l'application par analogie de cette pratique à d'autres opérations militaires à l'étranger n'est possible que si les circonstances de l'opération en cause sont comparables (cf. cons. 5.6 ci- avant). Il s'agit dès lors d'examiner si des éléments vont à l'encontre d'une application de la "pratique Swisscoy" à l'engagement du recourant auprès de l'ONUST. A cet égard, il y a lieu de constater que cet engagement, à l'instar d'un engagement auprès de la Swisscoy, est une

- 14 - mission qui relève des mesures de promotion de la paix de l'Armée suisse à l'étranger (SWISSINT). La promotion de la paix dans le cadre d'opérations internationales est l'une des trois missions de l'Armée suisse et est inscrite à ce titre dans la loi fédérale du 3 février 1995 sur l'armée et l'administration militaire (loi sur l'armée, LAAM; RS 510.10) (cf. <<https://www.vtg.admin.ch>>, rubriques: "Actualité > Engagements et opérations > Promotion militaire de la paix" [consulté le 30.1.2020]). Dans les deux cas considérés (ONUTS et Swisscoy), il s'agit d'un engagement au service de la promotion de la paix à l'étranger dans une des missions auxquelles participe la Suisse, et les engagements se font sur une base volontaire, sont de durée limitée et sont rémunérés (cf. <<https://www.peace-support.ch>>, rubriques "Votre engagement > Profils" [consulté le 30.1.2020]). Selon la pratique de la Commission des recours en matière fiscale, le critère des conditions d'hébergement sur le lieu de mission (hébergement collectif, campement ou appartement) ne revêt pas une importance décisive pour trancher dans le sens d'une application par analogie de la "pratique Swisscoy" (DCR 100 2018 2013 du 18.6.2019 cons. 5.3, non publiée; cf. aussi ATA 100 2016 104 du 14.9.2017, in JAB 2018 p. 249 ss cons. 4.6.2 avec les références citées, confirmé par ATF 2C_903/2017 du 8.2.2018). Or il ressort clairement d'un arrêt rendu récemment sur cette question que le Tribunal fédéral accorde une grande importance aux conditions d'hébergement sur le lieu d'affectation (appartement loué, par opposition aux camps ou cantonnements de troupes), puisqu'il a estimé que des différences d'hébergement étaient un élément suffisant pour ne pas considérer des missions comme comparables (appartement loué, par opposition aux camps ou cantonnements de troupes; ATF 2C_1048/2018 du 22.7.2019 cons. 4.1). Par conséquent, la "pratique Swisscoy" ne saurait être appliquée par analogie au cas d'espèce, dès lors que le recourant vivait dans un appartement loué par ses soins à D._____.

E. 7.2

Reste donc à se pencher sur la "règle des un an" énoncée au ch. 2.2.1 de la Circulaire CSI no 1, selon laquelle lorsque le séjour continu à l'étranger est supérieur à une année, l'assujettissement (illimité à l'impôt cantonal) cesse en général avec le départ à l'étranger. Comme déjà mentionné, la formulation utilisée ("en général") laisse de la place à d'éventuelles exceptions susceptibles de conduire au maintien du domicile fiscal dans le canton (de domicile), même dans le cas d'un séjour à l'étranger de plus d'une année.

E. 7.3

Le recourant a quitté Israël dès la fin de son contrat à durée limitée pour s'établir à nouveau en Suisse, dans la CM de C._____. Il n'a débuté sa prochaine mission de promotion de la paix (cette fois auprès de l'UNMISS) qu'en août 2016, manifestement par suite de retards à propos desquels il ne fournit pas d'explications particulières (cf. recours du 5.3.2019), soit un an après la fin de sa mission au Moyen-Orient (différence par rapport au cas d'espèce de l'ATF 2C_873/2014 du 8.11.2015, in RF 2016 p. 49 ss [séjour en Suisse ne

- 15 - dépassant pas trois mois] et de l'ATF 2C_1045/2018 du 22.7.2019 [séjour en Suisse d'environ dix mois]). Comme déjà relevé (cf. cons. 7.1 ci-avant), le recourant, durant son séjour en Israël, habitait dans un appartement qu'il louait. L'appartement dont il est propriétaire à C._____ est resté vide durant sa mission à l'étranger, donc à sa disposition de manière permanente, ce qui est de nature à suggérer que le centre de son existence était demeuré à C._____ et qu'il n'avait pas l'intention de couper les liens avec la Suisse (cf. ATA 100 2016 110/111 du 10.7.2017 cons. 3.7; ATF 2C_873/2014 du 8.11.2015, in RF

2016 p. 49 ss cons. 5.3). Cependant, le recourant a expliqué de manière plausible les raisons pour lesquelles il n'a ni vendu ni loué son appartement pendant son absence (location complexe depuis l'étranger, parents pas en mesure, pour des raisons de santé, de gérer la location à sa place, stockage de meubles, difficulté de vendre des biens immobiliers à C._____ en raison d'un éventuel changement de canton, etc.; cf. recours du 5.3.2019; prise de position du 8.6.2019; cf. aussi ATF 2C_873/2014 du 8.11.2015, in RF 2016 p. 49 ss cons. 5.3). Contrairement aux faits de l'ATF 2C_1045/2018 du 22.7.2019 (cf. en particulier cons. 4.3 et 4.5), les liens du recourant avec sa commune, soit la CM de C._____ dans le cas d'espèce, ne se limitent pas à la conservation d'un appartement dont il est propriétaire. En effet, ses parents y vivent et sont propriétaires d'un appartement dans la même maison que lui (selon GRUDIS; contrairement à ATF 2C_1045/2018 du 22.7.2019, où les parents ainsi que les frères et sœurs vivaient dans d'autres cantons). Les informations fournies par le recourant suggèrent qu'il entretient des relations étroites avec ses parents. Relevons toutefois qu'étant né en 1975, il avait 38 ans en 2013. Or l'expérience montre qu'à cet âge, le lien personnel avec les parents est en règle générale moins étroit que celui qui existe, par exemple, entre deux époux. Rien de surprenant dès lors à ce que le recourant, durant sa mission de plus de 24 mois en Israël, n'ait pas passé ses vacances en Suisse mais en Ouganda, au Kenya et en Israël, selon le dossier (cf. recours du 5.3.2019; prise de position du 8.6.2019). Quant au seul ami que le recourant mentionne avoir en Suisse, il ne vit pas dans le canton de Berne mais dans le canton de F._____ et séjourne fréquemment à l'étranger, d'après les renseignements donnés par le recourant. Enfin, rien n'indique que le recourant ait eu d'autres attaches étroites avec la CM de C._____ ou le canton de Berne, qu'elles soient familiales (cf. conjoint(e) et/ou enfants) ou d'un autre ordre (cf. recours du 5.3.2019; cf. a contrario DCR 100 2018 2013 du 18.6.2019 cons. 6.2). S'agissant de ses relations avec Israël, le recourant invoque des similitudes avec le cas du recourant de l'ATF 2C_873/2014 du 8.11.2015 (in RF 2016 p. 49 ss). Il a activement pris part à la vie sociale en Israël et noué des amitiés tant en Israël que, plus tard, au Soudan du Sud, étant même reparti à trois reprises en Israël depuis la fin de sa mission pour rendre visite à des amis. Il fait en outre valoir que ses missions à l'étranger ont duré plus longtemps que la mission effectuée par le recourant de l'ATF 2C_873/2014 du 8.11.2015 (in RF 2016 p. 49 ss), et que ce dernier est revenu en Suisse durant ses missions (recours du 5.3.2019; prise de position du 8.6.2019).

- 16 - Au vu de tout ce qui précède et à la lumière de la jurisprudence fédérale (ATF 2C_1048/2018 du 22.7.2019), rien, dans les autres circonstances du cas d'espèce examinées, ne justifie de s'écarter de la "règle des un an" énoncée au ch. 2.2.1 de la Circulaire CSI no 1. A relever par ailleurs, en référence au cons. 5.4 ci-avant, qu'une absence de plus de deux ans ne saurait en principe être considérée comme une interruption provisoire (sans conséquences au plan fiscal). En résumé, il ressort des considérants que durant son séjour en Israël, depuis de 13 mai 2013 au 20 mai 2015, le recourant n'était pas assujéti de manière illimitée aux impôts cantonaux et communaux dans le canton de Berne et la CM de C._____, bien que sa mission fût d'une durée limitée (cf. aussi ATF 2C_678/2013 du 28.4.2014 cons. 3.2); l'assujétissement partiel demeure toutefois eu égard à la propriété d'un immeuble (cf. cons. 3 ci-avant). A noter cependant qu'à compter de son retour en Suisse, dans la CM de C._____, durant l'année 2015, le recourant était à nouveau assujéti de manière illimitée dans le canton de Berne et la CM de C._____.

E. 8

La mission du recourant au Soudan du Sud auprès de l'UNMISS a duré du 14 août 2016 au 15 août 2018, soit un peu plus de deux ans. Le recourant louait un appartement à E._____ (Soudan du Sud). Comme susmentionné et conformément à la jurisprudence, il y a lieu d'examiner si, pour cette deuxième mission, la "règle des un an" s'applique, ou si certaines circonstances justifient d'y déroger (cons. 7.1 s. ci-avant, avec les références à la jurisprudence citées). Comme dans le cas de sa mission en Israël, le recourant est rentré en Suisse dès la fin de son engagement de durée déterminée au Soudan du Sud, et s'est réinstallé dans la CM de C._____. Selon ses déclarations, il planifiait une nouvelle mission au Mali. Mais en raison de l'état de santé de sa mère, il a décidé de rester en Suisse jusqu'à son rétablissement (recours du 5.3.2019; prise de position du 8.6.2019). Pendant sa mission au Soudan du Sud comme durant sa mission en Israël, l'appartement qu'il possède dans la CM de C._____ est resté inoccupé. Eu égard aux raisons convaincantes exposées à cet égard, on se référera au cons. 7.3 ci-avant. Il y a lieu de se référer également au cons. 7.3 s'agissant des liens du recourant avec le canton de Berne et la CM de C._____, liens qui, durant son séjour à l'étranger, se sont limités aux relations entretenues avec ses parents et son ami de F._____. A relever en outre que selon les explications fournies par le recourant, il a participé à des projets caritatifs à E._____ durant son temps de libre ("chaque week-end"); il s'est notamment occupé d'un orphelinat, mobilisant ses collègues ainsi que la population locale pour cette cause. Le recourant indique d'ailleurs continuer de soutenir financièrement ses amis de E._____ (prise de position du 8.6.2019). Conformément à la jurisprudence fédérale (ATF 2C_1048/2018 du 22.7.2019) et aux considérations susmentionnées (cons. 7.3 s. ci-avant), la "règle des un an" s'impose également pour la deuxième mission du recourant à l'étranger. Par conséquent, durant son séjour au Soudan du Sud, depuis 14 août 2016 le

- 17 - recourant n'était pas assujéti de manière illimitée aux impôts cantonaux et communaux dans le canton de Berne et la CM de C._____; l'assujétissement limité demeure toutefois eu égard à la propriété d'un immeuble (cf. cons. 3 ci-avant). A noter cependant qu'à compter de son retour en 2018, le recourant était à nouveau assujéti de manière illimitée dans le canton de Berne et la CM de C._____.

E. 9

Au vu de ce qui précède, il y a lieu d'admettre la conclusion du recourant selon laquelle, durant ses deux missions à l'étranger, il n'était pas assujéti de manière illimitée dans le canton de Berne, faute d'y avoir son domicile ou d'y séjourner, la "règle des un an" énoncée au ch. 2.2.1 de la Circulaire CSI no 1 devant être appliquée. Les circonstances du présent cas d'espèce (notamment la durée des missions, les conditions d'hébergement, les relations avec les lieux de mission et avec la Suisse) ne font pas apparaître d'exceptions au ch. 2.2.1 de la Circulaire CSI no 1 susceptibles d'entraîner un assujétissement illimité du recourant dans le canton de Berne et la CM de C._____ pendant la durée de ses engagements à l'étranger. Il s'ensuit que le recours relatif à l'assujétissement illimité à l'impôt est fondé et doit être admis en tant qu'il est recevable. Il doit cependant être rejeté eu égard à l'assujétissement limité du recourant dans le canton de Berne. Dans ces circonstances, il peut être renoncé à l'examen détaillé des griefs de violation de la protection de la bonne foi et de l'égalité de traitement dans l'illégalité, l'argumentation exposée par l'Intendance des impôts dans son mémoire de réponse du 20 mai 2019 et sa décision sur réclamation du 7 février 2019 devant être suivie à cet égard.

E. 10

Vu l'issue de la présente procédure, une part de l'ensemble des frais de celle-ci, y compris une part des éventuels frais d'expertise ou d'autres frais externes, doit être mise à la charge du recourant (art. 200, al. 1 LI en relation avec les art. 1, 2, 53, 58 et 59 du décret du 24 mars 2010 concernant les frais de procédure et les émoluments administratifs des autorités judiciaires et du Ministère public [décret sur les frais de procédure, DFP; RSB 161.12]). Le recourant obtient gain de cause à hauteur de 3/4 au moins. Les frais de procédure, d'un montant de CHF 800.--, sont donc mis à la charge du recourant dans la mesure où il succombe, soit à raison de CHF 200.--, sous déduction de l'avance de frais versée. Comme le recourant est représenté dans la présente procédure, il lui est alloué une indemnité de dépens (art. 200, al. 4 LI). La représentante ayant été mandatée le 21 juin 2019, soit après la prise de position sur le mémoire de réponse datée du 8 juin 2019, son investissement en temps s'est limité à l'examen des dossiers et à la transmission de l'arrêt du Tribunal fédéral (ATF 2C_1048/2018 du 22 juillet 2019). Il convient dès lors d'allouer au recourant un montant de CHF 500.-- à titre d'indemnité de dépens. Par ces motifs, la Commission des recours en matière fiscale prononce:

- 18 -

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