

NE_GERICHTE CDP.2018.182 vom 9. April 2013

NE Tribunal cantonal, 2013-04-09, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2018.182_d20130409

FR: NE_GERICHTE CDP.2018.182 du 9 avril 2013

IT: NE_GERICHTE CDP.2018.182 del 9 aprile 2013

Regeste

Assujettissement fiscal (missions à l'étranger pour le compte de la Confédération). Principe de « rémanence du domicile ».

Erwägungen

E. 1

Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable.

E. 2

Les dispositions légales applicables en matière de domicile et d'assujettissement fiscal ainsi que la jurisprudence y relative ont déjà été mentionnées dans l'arrêt de la Cour de céans du 24 octobre 2014, si bien qu'il suffit de s'y référer. Compte tenu du litige, on rappellera seulement ceci : a) Conformément à la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, 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 cons. 3.3). Il ne suffit pas pour transférer son domicile à l'étranger de dissoudre les relations avec le domicile occupé jusqu'à présent; il est bien plus déterminant qu'un nouveau domicile soit constitué au regard des circonstances globales. Ce principe est applicable également pour les impôts cantonaux et communaux, puisque les conditions de l'assujettissement fiscal sont réglées de manière analogue à l'impôt fédéral direct (arrêts du TF du 08.11.2015 [2C_873/2014] cons. 3.2 et du 05.11.2015 [2C_609/2015 et 2C_610/2015] cons. 9). Le contribuable doit, dans le cadre de ce devoir de collaboration, rendre vraisemblable l'existence d'étroites relations avec l'Etat où il se dit domicilié (ATF 138 II 300 cons. 3.4). b) Le principe de "rémanence du domicile" s'applique également aux personnes physiques à l'étranger qui sont liées – comme le recourant – à la Confédération par une relation de travail. Ce principe est concrétisé par le chiffre 2 de la Circulaire 1 de la Conférence suisse des impôts du 30 juin 2010 concernant 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 (ci-après: la Circulaire) (arrêt du TF du 08.11.2015 [2C_873/2014] cons. 3.4). Par rapport au séjour (ici déterminant) à but lucratif (ch. 2.2 de la Circulaire), trois catégories sont décrites: Célibataires – séjour à l'étranger jusqu'à une année (ch. 2.2.1); Imposition du couple – le domicile du conjoint reste en Suisse (ch. 2.2.2); Opérations militaires de la Swisscoy (ch. 2.2.3). Il est prévu au chiffre 2.2.1, lorsque le séjour ininterrompu à l'étranger dure plus d'une année, que l'assujettissement illimité cesse "en général" avec le départ à l'étranger. Le chiffre 2.2.2 ne trouve pas application ici puisque le recourant était célibataire durant la période déterminante. Le chiffre 2.2.3 stipule qu'il faut effectuer une imposition continue sans égard à la durée du séjour. Bien que les personnes rattachées à la Swisscoy avec un but

d'activité lucrative puissent séjourner à l'étranger jusqu'à 18 mois, il manque en général l'intention de s'établir durablement au lieu de l'engagement, de sorte qu'elles n'y constituent pas un domicile.

E. 3

a) L'intimé n'ayant pas apporté d'élément permettant d'assimiler les missions exécutées par le recourant à l'étranger pour Swissint à celles accomplies pour Swisscoy, il n'y a pas lieu d'appliquer le chiffre 2.2.3 de la Circulaire précitée, ce que ne prétend plus l'intimé. Une application analogue de cette norme pour d'autres engagements militaires n'est autorisée que si les circonstances de l'engagement sont comparables, ce qui n'est pas le cas en l'occurrence puisque la durée des contrats de travail était sensiblement différente dans les deux cas (contrats d'une année pour Swissint/contrats de 6 mois pour Swisscoy). La durée des engagements étant en l'occurrence supérieure à douze mois, il s'agit d'examiner s'il existe des circonstances justifiant de s'écarter de la règle posée au chiffre 2.2.1 de la directive précitée selon laquelle lorsque le séjour ininterrompu à l'étranger dure plus d'une année, l'assujettissement illimité cesse "en général" avec le départ à l'étranger. La formulation "en général" laisse place à d'éventuelles exceptions, qui peuvent être occasionnées par les autres circonstances, telles que le lieu de résidence à l'étranger, le contact avec la population locale ou l'intensité des liens avec l'ancien lieu de séjour en Suisse (arrêt du TF du 08.11.2015 [2C_873/2014] cons. 5.2). b) Il y a ainsi lieu d'examiner si le résultat de l'instruction complémentaire permet de retenir que, pendant la période litigieuse, le recourant s'était constitué un domicile au Soudan du Sud puis en Corée du Sud en y déplaçant ses centres d'intérêts et en y nouant des liens prépondérants avec ces pays. En l'espèce, l'instruction complémentaire du dossier a notamment permis d'établir les faits suivants. La mère du recourant ainsi qu'un de ses frères sont domiciliés à S._____, dans le Jura, sa sœur à T._____ (VD) et un autre frère en Argovie. Son père est décédé. Il ne fait valoir aucune relation personnelle, sociale ou culturelle à Z._____. Sa plus proche amie vit à Kinshasa. Ses liens avec Z._____ sont limités à un médecin, pour cause de maladie en 2009. Lors de son départ en septembre 2011, il a conservé l'appartement qu'il louait afin de ne pas devoir loger à l'hôtel lors de ses retours et pouvoir stocker les affaires dont il n'avait pas besoin pendant ses missions. Il a expliqué avoir acquis un appartement en 2012 à titre de placement financier et afin d'économiser des loyers. Il a une ligne téléphonique qu'il coupe à chaque départ. Il dispose d'un garage où il laisse un véhicule pendant ses absences. Il dépose les plaques à chaque départ. Durant ses missions, il informe la poste de ses absences. Son courrier est en général dévié chez sa mère. Il explique revenir entre deux missions car un nouveau départ n'est pas toujours garanti à la fin d'une mission. Pendant ses missions effectuées entre 2011 et 2013, sans compter son retour entre ces deux missions, le recourant est revenu à Z._____ à sept reprises, dont trois fois pour des raisons médicales (8 jours en décembre 2011, 12 jours en janvier-février 2012 et 5 jours en septembre 2013) et deux fois pour aider son frère dans sa ferme à S._____ (15 jours en juin-juillet 2012 et 14 jours en août-septembre 2012). En novembre 2013, il y a à nouveau effectué sept jours de vacances qui ont suivi un stage d'informatique du DFAE. Enfin, entre décembre 2013 et janvier 2014, il est revenu en Suisse durant onze jours pour suivre un traitement dentaire à Lausanne. A titre de relations sociales développées ou entretenues au Soudan du Sud et en Corée du Sud, le recourant fait valoir plusieurs amitiés ainsi que collègues de travail rencontrés lors de ses précédentes missions. Il n'a en revanche été membre d'aucune association. Lorsqu'il était au Soudan du Sud, il a pu louer un logement d'une pièce fourni par la MINUSS. En Corée du Sud, il a disposé d'un appartement de deux

pièces mis à sa disposition par l'armée américaine pour la NNSC. c) Dans l'arrêt auquel se réfère le recourant (arrêt du TF du 0 8.11.2015 [2C_873/2014]), le Tribunal fédéral relève que le fait, pour un observateur militaire participant à divers engagements pour l'armée effectuant également des missions de plus d'une année à l'étranger, de conserver une propriété en Suisse à sa disposition permanente est une étape déterminante dans le raisonnement de l'examen du lieu du domicile. Cette circonstance est un indice fort indiquant que l'intéressé place encore le centre de ses intérêts vitaux en Suisse, sans que cela ne soit toutefois réducteur pour admettre un nouveau domicile à l'étranger. Dans le cas traité dans cet arrêt, l'intéressé était certes propriétaire d'un logement à Zürich, mais il ne retournait en Suisse que rarement, entre chaque engagement, et seulement pour de courtes périodes. Il passait ses vacances en Allemagne avec son amie ou en voyages; en Israël, il prenait part à la vie sociale (avait appris l'hébreu et avait entretenu des contacts avec la population locale) et y avait loué son propre appartement. Il y vivait également lors de ses missions en Syrie, Liban, Jordanie et Egypte. Il n'avait fait en Suisse que des séjours courts et occasionnels à des fins administratives, qui n'excluaient pas le transfert du centre de ses intérêts vitaux en Israël. Les circonstances ne justifiaient pas d'outrepasser la "règle de l'année" de la Circulaire, d'autant plus qu'il n'était pas contesté que l'intéressé ne conservait presque plus aucun lien avec son domicile précédent. En l'occurrence, si elle présente effectivement quelques points communs, la situation du recourant n'est pas identique à celle précitée. Hormis l'allégation selon laquelle il s'est constitué un véritable cercle d'amis au Soudan du Sud et en Corée du Sud, le recourant ne fait valoir aucun argument concret qui tendrait à démontrer que ses centres d'intérêts se trouvaient dans ces pays. Par exemple, on ne trouve trace au dossier ou dans ses explications d'efforts d'intégration particuliers, tel l'apprentissage de la langue, l'implication dans le cadre d'associations, l'entretien de contacts particuliers avec la population locale ou la location d'un logement à titre privé. Les voyages effectués à Bali, à Hawaï et à Séoul en 2014 et 2015 ne sont quant à eux pas déterminants dès lors qu'ils ont eu lieu après les périodes fiscales litigieuses. En droit fiscal international, les intérêts professionnels ne peuvent être pris en compte dans la fixation du domicile fiscal que s'ils représentent une part prépondérante des intérêts globaux du contribuable (arrêt du 19.01.2015 [2C_335/2014 et 2C_336/2014] cons. 5.2 et les références). Ce qui est en l'occurrence prioritairement déterminant, c'est l'existence ou non d'étroites relations avec les pays dans lesquels le contribuable séjournant à l'étranger prétend être domicilié. Or le recourant n'a pas démontré avoir eu d'autres intérêts que celui de remplir ses missions tout en ayant certes un cercle d'amis/collègues rencontrés lors des missions précédentes, ce qui ne suffit toutefois pas pour retenir que son centre de vie a été déplacé dans ces pays. Le fait qu'il ait habité, au Soudan du Sud, dans un logement d'une pièce seulement, et en Corée du Sud, de deux pièces, qui ont par ailleurs été mis à disposition par son employeur, constitue un indice supplémentaire en défaveur d'un déplacement de son centre de vie. A cela s'ajoute que le fait qu'il se soit rendu à plusieurs reprises à Z._____ pendant ses vacances spécifiquement pour consulter son médecin, ou qu'il soit revenu en Suisse pour suivre un traitement dentaire à Lausanne, permet de confirmer que son centre de vie n'était pas dans les pays précités, même s'il a réalisé des examens médicaux en Corée du Sud. Par ailleurs, force est de constater que Z._____ constitue plus qu'un simple pied-à-terre entre chaque mission mais un lieu où se trouve son médecin, où il revient passer des vacances pendant ses missions et depuis lequel il se rend parfois à S._____, qui se situe à 23 km seulement de Z._____, pour aider son frère à la ferme et rencontrer sa mère. En définitive, le

recourant n'a pas été en mesure de rendre vraisemblable l'existence d'étroites relations avec le Soudan du Sud et la Corée du Sud et, partant, de son transfert de domicile dans ces lieux. Le fait que le recourant ait été dispensé de s'acquitter d'impôts dans les pays où il prétend avoir été domicilié n'est pas déterminant. En effet, bien que le Tribunal fédéral ait indiqué que l'existence d'un nouveau domicile ou d'un séjour à l'étranger pouvait être admise si l'intéressé parvenait à démontrer qu'il y payait des impôts ou s'il établissait qu'il en était dûment dispensé (a rrêt du TF du 26.07.2004 [2A.475/2003] cons. 2.2), il par la suite précisé que cette jurisprudence n'était pas applicable lorsqu'il existait un faisceau d'indices suffisant pour admettre que le centre des intérêts du contribuable se trouvait en Suisse, ce qui est le cas en l'espèce (a rrêt du TF du 19.01.2015 [2C_335/2014 et 2C_336/2014] cons. 5.3). Par conséquent, le domicile constitué à Z._____ jusqu'à son départ au Soudan du Sud et en Corée du Sud doit être maintenu pour les périodes fiscales de 2011 à 2013. Il s'ensuit que la décision attaquée peut être confirmée.

E. 4

Mal fondé, le recours doit être rejeté. Vu l'issue de la cause, le recourant doit supporter les frais judiciaires, compensés par son avance (art. 47 al. 1 LPJA). Il ne peut dès lors prétendre à l'allocation de dépens (art. 48 al. 1 a contrario LPJA).

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