

# **GE\_GERICHTE ATA/238/2011 vom 12. April 2011**

GE Cour de justice, 2011-04-12, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_238\\_2011](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_238_2011)

FR: GE\_GERICHTE ATA/238/2011 du 12 avril 2011

IT: GE\_GERICHTE ATA/238/2011 del 12 aprile 2011

## **Regeste**

Résumé: Il s'agit d'un cas traité par convention de double imposition entre la Suisse et la Grande-Bretagne dans sa version antérieure au 22 décembre 2008. La question litigieuse porte sur le remboursement ou non de l'impôt à la source prélevé par la Suisse, sur un capital de prestation de libre passage perçu en Suisse par un contribuable suisse résidant en Angleterre. Seul peut être remboursé l'impôt à la source sur la partie du capital qui a été rapatrié en Angleterre en vertu de l'art. 27 par. 1 CDI-GB, qui limite l'application de l'art. 18 par 1 CDI-GB.

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Depuis le 1er janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative de la Cour de justice, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 131 et 132 LOJ).

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1er janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

### **E. 2**

Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 dans sa teneur au 31 décembre 2010 - aLOJ ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 dans sa teneur au 31 décembre 2010).

### **E. 3**

Sur le plan cantonal, les prestations en capital versées à des personnes domiciliées à l'étranger par des institutions de prévoyance professionnelle de droit privé ayant leur siège ou un établissement stable dans le canton sont toujours soumises à l'impôt à la source (art. 11 de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 - LISP - D 3 20 ; art. 10 al. 1 du règlement d'application de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 12 décembre 1994 - RISP- D 3 20.01)

Au niveau fédéral, ces prestations sont également soumises à l'impôt à la source (art. 96 loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 -LIFD - RS 642.11 ; art. 11 al. 1 de l'ordonnance sur l'imposition à la source dans le cadre de l'impôt fédéral direct du 19 octobre 1993 - OIS- RS 642.118.2).

#### **E. 4**

Les arts. 10 al. 2 RISP et 11 al. 2 OIS prévoient toutefois que lorsque l'imposition s'avère contraire à des dispositions d'une convention de double imposition, l'impôt à la source prélevé est remboursé sans intérêt si le bénéficiaire de la prestation en capital en fait la demande dans les trois ans depuis l'échéance de la prestation en joignant à sa demande une attestation de l'autorité fiscale compétente de l'autre état contractant certifiant qu'elle a connaissance du versement de ce capital.

En l'espèce, le contribuable a formé une demande de remboursement de l'impôt à la source prélevé le 11 mai 2007 par courrier du 5 septembre 2007. Le délai fixé a été respecté et l'attestation précitée a été annexée. Il n'a toutefois pas

- 5/9 - A/2114/2009 indiqué s'il avait transféré ou non le montant en cause en Grande-Bretagne comme le lui demandait l'AFC-GE en vertu du principe anglais dit de « remittance basis », principe qui sera développé ci-après.

#### **E. 5**

En définitive, le litige porte sur la question de savoir si le prélèvement de l'impôt à la source par la Suisse est contraire à la CDI-GB et, par voie de conséquence, s'il doit être ou non remboursé à l'intimé.

#### **E. 6**

Selon l'art. 18 § 1 CDI-GB, dans sa version antérieure au 22 décembre 2008 et applicable aux prestations en capital versées avant le 1er janvier 2009 (Lettre-circulaire AFC-CH, « Impôt à la source sur les prestations de prévoyance en capital - CDI-UK » du 9 février 2009), sous réserve des dispositions du § 2 de l'art. 19, les pensions et autres rémunérations similaires reçues au titre d'un emploi antérieur ainsi que les rentes payées à un résident d'un état contractant ne sont imposables que dans cet état.

En l'espèce, l'imposition de la prestation en capital versée au contribuable relève donc du droit interne anglais.

#### **E. 7**

Cette disposition a été depuis lors modifiée en ce sens que seul l'état de la source a le droit d'imposer les versements de capitaux provenant des institutions de prévoyance. Elle permet ainsi de garantir que les prestations en capital versées par des institutions de prévoyance professionnelle suisses à des résidents du Royaume-Uni puissent effectivement être imposées dans tous les cas, en particulier lorsque le droit britannique ne prévoit pas leur imposition (Protocole modifiant la CDI-GB (Cf. Annexes à la lettre-circulaire AFC-CH, « Impôt à la source sur les prestations de prévoyance en capital - CDI-UK » du 9 février 2009).

#### **E. 8**

L'art. 27 § 1 CDI-GB prévoit par ailleurs que « lorsque, en vertu d'une disposition de la présente Convention, un dégrèvement de l'impôt suisse est accordé pour un revenu ayant sa source en Suisse, et que, suivant la législation en vigueur dans le Royaume-Uni, une personne physique n'est soumise à l'impôt pour ce revenu que pour la partie transférée ou touchée dans le Royaume-Uni et non pour le montant total, le dégrèvement qui doit être accordé en Suisse d'après la Convention ne s'applique qu'à la partie de ce revenu transférée ou touchée dans le Royaume-Uni ».

Sa version anglaise est « where under any provision of this Convention income from a source within Switzerland is relieved from Swiss tax and, under the laws in force in the United Kingdom, an individual, in respect of such income, is subject to tax by reference to the amount thereof which is remitted to or received in the United Kingdom and not by reference to the full amount thereof, then the relief to be allowed under the Convention in Switzerland shall apply only to so much of the income as is remitted to or received in the United Kingdom ».

- 6/9 - A/2114/2009

Les deux textes précités font foi en application de l'art. 29 CDI-GB.

### **E. 9**

Les parties divergent sur l'application ou non au cas d'espèce de cette dernière disposition et, par voie de conséquence, de l'interprétation qu'il faut lui donner. Ce problème doit être réglé selon les principes généraux d'interprétation des traités et les règles spéciales se trouvant dans la CDI.

### **E. 10**

La jurisprudence récente du Tribunal fédéral prévoit à cet effet l'application aux CDI des principes d'interprétation de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV - RS 0.111), entrée en vigueur en Suisse le 6 juin 1990.

Le Tribunal fédéral résume ainsi lesdits principes : « l'art. 26 (CV) prévoit que tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté par elles de bonne foi. Selon son art. 31 § 1, un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but. En plus du contexte (art. 31 § 2 de la convention), il sera tenu compte de tout accord ultérieur intervenu entre les parties au sujet de l'interprétation du traité ou de l'application de ses dispositions (art. 31 § 3 lettre a), de toute pratique ultérieurement suivie dans l'application du traité par laquelle est établi l'accord des parties à l'égard de l'interprétation du traité (lettre b) et de toute règle pertinente de droit international applicable dans les relations entre parties (lettre c). Les travaux préparatoires et les circonstances dans lesquelles le traité a été conclu constituent des moyens complémentaires d'interprétation lorsque l'interprétation donnée, conformément à l'art. 31 de la convention, laisse le sens ambigu ou obscur ou conduit à un résultat qui est manifestement absurde ou déraisonnable (art. 32 de la convention) » (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.416/2005 du 4 avril 2006, consid. 3.3.1).

### **E. 11**

La lettre claire de l'art. 27 § 1 CDI-GB fait incontestablement référence au principe dit de la « remittance basis » qui équivaut en français à la notion de « base du rapatriement ». Cette règle britannique offre la possibilité à certaines personnes résidentes en Grande-Bretagne de n'être imposées que sur les revenus étrangers rapatriés dans ce pays (cf. HM Revenue & Customs, Residence, Domicile and the Remittance Basis, p. 22, <http://www.hmrc.gov.uk/cnr/hmrc6.pdf> consulté le 5 avril 2011).

En l'espèce, il n'est pas contesté que le contribuable rentre dans cette catégorie de personnes et qu'il bénéficie à ce titre de la règle précitée.

Toutefois, selon le droit anglais interne, la prestation en capital reçue par l'intimé est exonérée d'impôts qu'elle soit ou non rapatriée. Ce point n'est pas contesté.

**E. 12**

Reste alors à déterminer si ce fait entraîne l'exclusion de l'application de l'art. 27 § 1 CDI-GB au contribuable, thèse soutenue par ce dernier et confirmée par la commission.

**E. 13**

a. Selon le principe fondamental de l'effet négatif des CDI, une telle convention contient seulement des règles visant à limiter les pouvoirs d'imposition des états contractants et ne saurait fonder l'imposition en elle-même. En conséquence, une CDI se limite à prévenir la double imposition découlant de la collision des normes de droit interne. « Le pouvoir de prélever un impôt ne peut découler que des règles internes de l'Etat qui dispose de cette compétence » (X. Oberson, Précis de droit fiscal international, 3eme éd.; p. 43 n. 119 et les références jurisprudentielles citées). En d'autres termes, qu'il y ait ou non imposition selon le droit interne anglais ne permet pas encore d'exclure l'application d'une disposition conventionnelle internationale, singulièrement de l'art. 27 § 1 CDI-GB.

b. De surcroît, la CDI-GB n'a pas prévu de clauses selon lesquelles l'exemption ne s'applique que pour autant que l'élément en question soit effectivement imposé dans l'état auquel la CDI attribue le droit d'imposition (cf. sur ce sujet X. Oberson, Précis de droit fiscal international, 3eme éd. ; p. 43 n. 8).

**E. 14**

En conséquence, l'art. 27 § 1 CDI doit nécessairement être pris en considération dans le cas d'espèce. De par la systématique de la convention et l'intitulé de cette disposition (« Dispositions diverses »), ce paragraphe ne peut être compris que comme une disposition limitant l'application de l'art. 18 CDI-GB dans la mesure où si les revenus de source suisse ne sont pas transférés en Angleterre, il paraît inapproprié de leur accorder le bénéfice du traité (Dans le même sens R. Waldburger, Zur Remittance Clause in DBA-UK, IFF Forum für Steuerrecht, St-Gall 2003 p. 136).

**E. 15**

Les travaux préparatoires vont dans le même sens : « le 1er alinéa (art.27) tient compte de la particularité du droit fiscal britannique selon laquelle certains revenus acquis à l'étranger ne sont soumis à l'impôt britannique sur le revenu que si, et dans la mesure où, ils sont transférés en Grande-Bretagne (principe connu sous le nom de « remittance basis »). Pour éviter une absence d'imposition, le dégrèvement des impôts suisses pour les revenus suisses est limité au montant effectivement transféré en Grande-Bretagne » (Feuille fédérale I 1978 ad. art. 27 p. 205).

**E. 16**

Enfin, la modification de l'art. 18 CDI-GB du 22 décembre 2008 conforte l'idée que le législateur a voulu manifestement régler un problème de double non- imposition, en cas de transfert d'un capital suisse en Angleterre, ni prévue ni voulue par les partenaires et leur paraissant donc illégitime, en accordant désormais à l'état de source la compétence d'imposer la prestation en capital de

- 8/9 - A/2114/2009 libre passage (sur ce sujet cf. J. Salom, L'attribution du revenu en droit fiscal suisse et international, Bâle 2010, p. 162).

**E. 17**

Au vu de ce qui précède, l'impôt à la source, prélevé sur la prestation en capital de libre passage perçue par l'intimé, ne saurait lui être remboursé, dès lors qu'il ne l'a pas transféré, voire même partiellement, en Grande-Bretagne.

**E. 18**

Bien fondé, le recours sera admis et la décision de la commission annulée.

Un émolument de procédure de CHF 1'500.- sera mis à la charge de l'intimé, qui succombe (art. 87 LPA). \* \* \* \* \*

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