

# **GE\_GERICHTE ATA/434/2016 vom 24. Mai 2016**

GE Cour de justice, 2016-05-24, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_434\\_2016](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_434_2016)

FR: GE\_GERICHTE ATA/434/2016 du 24 mai 2016

IT: GE\_GERICHTE ATA/434/2016 del 24 maggio 2016

## **Regeste**

Résumé: Remboursement ou non de l'impôt à la source prélevé par la Suisse, sur un capital de prestation de libre passage perçu en totalité en Israël par un contribuable résidant dans cet État. Interprétation de la CDI-IL et de son protocole dont le texte est ambigu. Il ressort du Message du Conseil fédéral que pour bénéficier de l'exemption de l'impôt suisse, le contribuable doit démontrer que les prestations qu'il a reçues en Israël ont été effectivement imposées dans cet État. De plus, d'un point de vue téléologique, une convention de double imposition vise à éviter qu'un contribuable soit imposé dans deux États, et non pas à favoriser la non-imposition. Le contribuable, n'ayant pas été imposé de manière effective en Israël sur ses prestations de prévoyance, ne peut obtenir le remboursement de l'impôt à la source prélevé en Suisse. Recours admis.

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

### **E. 2**

En présence d'un état de fait relevant de la double imposition internationale, il convient d'établir en premier lieu si le droit interne prévoit une imposition (Xavier OBERSON, Précis de droit fiscal international, 4ème éd., 2014, p. 49 n. 139). Ce n'est que lorsqu'il est établi qu'un impôt est dû en application du droit interne qu'il convient de se demander, dans un second temps, si cet impôt est limité par une convention de double imposition (Peter LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3ème éd 2005, p. 95). Une convention de double imposition ne peut ainsi ni créer ni élargir une imposition mais seulement restreindre une imposition prévue par le droit national (ATF 117 Ib 358 consid. 3 in fine p. 366 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_436/2011 du 13 décembre 2011 consid. 2.1 et 2A.421/2000 du 11 mai 2001 consid. 3c).

### **E. 3**

a. Conformément à l'art. 5 al. 1 let. e de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et à l'art. 4 al. 2 let. e de la loi

- 7/14 - A/2534/2014 fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID - RS 642.14), les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique lorsqu'elles perçoivent des revenus provenant d'institutions suisses de droit privé ayant trait à la prévoyance professionnelle ou d'autres

formes reconnues de prévoyance individuelle liée. En ce qui concerne l'impôt fédéral direct, l'assujettissement fondé sur un rattachement économique est limité aux parties du revenu qui sont imposables en Suisse (art. 6 al. 2 LIFD). Bien que la LHID ne le mentionne pas expressément, le même principe s'applique aux impôts cantonaux et communaux (Maja BAUER- BALMELLI/Markus NYFFENEGGER, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2ème éd. 2002, n. 17 ad art. 4 LHID ; art. 3 al. 2 let. e de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 [LIPP - D 3 08]).

Lorsque le bénéficiaire d'une prestation en capital provenant d'une institution suisse de droit privé de prévoyance professionnelle est domicilié à l'étranger, cette prestation est soumise à un impôt à la source (art. 96 LIFD, art. 35 al. 1 let. g LHID et art. 11 al. 1 de la loi genevoise sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 [LISP - D 3 20]). L'impôt à la source est retenu et versé à l'autorité compétente par le débiteur de la prestation imposable (art. 100 al. 1 LIFD et art. 37 al. 1 LHID).

b. Ni la LIFD, ni la LHID, ni la LISP ne prévoient un remboursement de l'impôt perçu à la source. En revanche, selon l'art. 11 de l'ordonnance du département fédéral des finances sur l'imposition à la source dans le cadre de l'impôt fédéral direct du 19 octobre 1993 (OIS - RS 642.118.2), l'impôt à la source prélevé sera remboursé sans intérêt lorsque le bénéficiaire de la prestation en capital en fait la demande dans les trois ans depuis l'échéance de la prestation (al. 2 let. a) et joint 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 (al. 2 let. b). L'art. 10 al. 2 du règlement genevois 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) précise 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. L'art. 10 al. 2 RISP décrit ainsi explicitement ce qui est sous-entendu dans l'art. 11 OIS, à savoir que, dans la mesure où ni le droit fédéral harmonisé ni la législation relative à l'impôt fédéral direct ne prévoient le remboursement de l'impôt à la source, un tel remboursement ne peut se fonder que sur des dispositions d'une convention de double imposition applicable le cas échéant (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_436/2011 du 13 décembre 2011 consid. 2.3).

- 8/14 - A/2534/2014

c. En l'espèce, l'intimé a formé le 14 mai 2014 une demande de remboursement de l'impôt à la source prélevé le 12 août 2013. Le délai de trois ans des art. 11 OIS et 10 al. 2 RISP est ainsi respecté. En outre, sa demande a été timbrée par l'autorité fiscale israélienne le 27 janvier 2014, de sorte qu'on peut partir du principe qu'elle a eu connaissance du versement en capital en cause.

Le litige porte donc sur la question de savoir si le prélèvement de l'impôt à la source par la Suisse sur la prestation de libre-passage versée à l'intimé en Israël s'avère contraire à des dispositions d'une convention de double imposition, cette condition devant être réalisée pour que l'intimé puisse être remboursé.

**E. 4**

a. La situation de l'intimé doit être examinée sous l'angle des dispositions de la CDI-IL, puisqu'au moment de la perception de l'impôt dont le remboursement est demandé, l'intimé résidait en Israël (art. 1 CDI-IL).

Cette convention a été faite en deux exemplaires à Jérusalem en langues allemande, hébraïque et anglaise, chaque texte faisant également foi ; en cas d'interprétation divergente des textes allemand et hébreu, le texte anglais fait foi. Il en est de même s'agissant du Protocole de la CDI-IL.

Le texte en français de la CDI-IL, consultable sur le site :

<https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/20031150/index.html#fn1>, constitue une version traduite de la version originale en allemand, consultable sur le site :

<https://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/20031150/index.html>.

b. L'art. 18 de la CDI-IL prévoit que sous réserve des dispositions du § 2 de l'art. 19 CDI-IL, les pensions et autres rémunérations similaires, payées à un résident d'un État contractant au titre d'un emploi antérieur, ne sont imposables que dans cet État.

Le terme « pensions » utilisé à l'art. 18 CDI-IL couvre non seulement les paiements périodiques mais encore les paiements sous forme de prestation en capital (ch. 6 du Protocole de la CDI-IL).

Le ch. 5 du Protocole de la CDI-IL, en français, précisait jusqu'au 27 avril 2015 à propos des revenus reçus: « Tant que les revenus de source suisse tirés par un résident d'Israël ne sont, selon la loi en vigueur en Israël, assujettis à l'impôt en Israël qu'en référence au montant reçu en Israël, et non en référence au montant total de ceux-ci, ou bien que ces revenus sont exonérés de l'impôt en Israël, il est entendu que l'exonération, ou la réduction du taux, de l'impôt suisse prévue (avec ou sans conditions) par un article de la CDI-IL ne s'applique qu'à la part de ces revenus qui est reçue en Israël ou bien soumise à l'impôt en Israël. ».

Le 28 avril 2015, la Chancellerie fédérale a publié un erratum concernant le ch. 5 du Protocole de la CDI-IL (RO 2015 1179). Celui-ci a été modifié comme

- 9/14 - A/2534/2014 suit : « Tant que les revenus de source suisse tirés par un résident d'Israël ne sont, selon la loi en vigueur en Israël, assujettis à l'impôt en Israël qu'en référence au montant reçu en Israël, et non en référence au montant total de ceux-ci, ou bien que ces revenus sont exonérés de l'impôt en Israël, il est entendu que l'exonération, ou la réduction du taux, de l'impôt suisse prévue (avec ou sans conditions) par un article de la CDI-IL ne s'applique qu'à la part de ces revenus qui est reçue en Israël ou qui d'une autre manière est soumise à un impôt en Israël ». Depuis lors, c'est cette version du texte du ch. 5 du Protocole de la CDI-IL qui est en vigueur.

Le texte en allemand du ch. 5 du Protocole de la CDI-IL n'a pas été modifié et a la teneur suivante : « Es besteht Einvernehmen darüber, dass, solange Einkommen einer in Israel ansässigen Person aus schweizerischen Quellen nach geltendem israelischen Recht der Besteuerung in Israel nur im Umfang des in Israel empfangenen Betrages, und nicht in Bezug auf den ganzen Betrag, unterliegt oder solches Einkommen von der Besteuerung in Israel ausgenommen ist, die durch dieses Abkommen (mit oder ohne Bedingungen) gewährte Befreiung oder Herabsetzung im Steuersatz von der schweizerischen Steuer nur für den Anteil des Einkommens gewährt, der in Israel empfangen wird oder in anderer Weise der Besteuerung in Israel unterliegt ».

Quant au texte en anglais du ch. 5 du Protocole de la CDI-IL, il prévoit : « It is understood that, as long as income derived by a resident of Israel from sources within Switzerland is, under the law in force in Israel, subject to tax in Israel only by reference to the amount which is received in Israel, and not by reference to the full amount thereof, or such income is exempted from tax in Israel, the exemption from, or reduction in rate of Swiss tax provided for (with or without conditions) by any article of the Convention shall apply only to that portion of that income which is received in Israel or otherwise subject to tax in Israel ».

c. Selon la lettre circulaire concernant l'impôt à la source de l'AFC-CH et sa circulaire sur l'imposition à la source des prestations de prévoyance versées par des institutions de droit privé et des prestations provenant de formes reconnues de la prévoyance individuelle liée (état au 1er janvier 2013), adressées le 7 février 2013 aux administrations cantonales de l'impôt fédéral direct, une rétrocession de l'impôt est possible, pour autant que le transfert en Israël ait eu lieu (un justificatif d'imposition est exigé). Ce point n'a pas été modifié depuis (circulaire sur l'imposition à la source des prestations de prévoyance versées par des institutions de droit privé et des prestations provenant de formes reconnues de la prévoyance individuelle liée état au 1er janvier 2014, état au 1er mars 2015, état au 1er janvier 2016).

d. La doctrine précise qu'il y a double imposition juridique internationale lorsqu'un même contribuable est frappé par deux ou plusieurs États sur un même objet durant la même période par des impôts comparables. Cette définition est

- 10/14 - A/2534/2014 familiale, puisqu'elle correspond à celle de la double imposition effective prohibée par le droit fiscal international. La plupart du temps, le revenu de source étrangère ou le capital sis à l'étranger d'une personne physique ou morale résidente d'un État est imposable sur ce territoire (principe de la résidence), alors que l'État sur le territoire duquel le revenu a été créé ou auprès duquel le capital se trouve entend également frapper ces éléments (principe de la source). Dans cette hypothèse, il y a nécessairement une double imposition effective (Xavier OBERSON, op. cit., p. 3 n. 6-7).

La double imposition juridique internationale peut aussi être virtuelle. Elle se produit lorsqu'une convention de double imposition attribue le droit d'imposer un élément à un État qui s'abstient, alors que l'autre État contractant frappe l'élément en question. Contrairement au droit fiscal intercantonal, la double imposition virtuelle n'est pas nécessairement prohibée par le droit fiscal international. En effet, son élimination dépend de la méthode applicable selon la convention de double imposition en question. Elle présuppose que, selon la convention de double imposition applicable, la double imposition soit évitée selon la méthode de l'exemption. La protection contre la double imposition virtuelle, si elle est prévue par la convention de double imposition, peut conduire à une absence d'imposition dès lors que l'État compétent n'utilise pas le droit d'imposer en vertu de sa législation interne. Pour éviter cette conséquence, certaines conventions de double imposition ont introduit des « subject-to-tax clauses » selon lesquelles la méthode de l'exemption ne s'applique que pour autant que l'élément en question soit effectivement imposé dans l'État auquel la convention de double imposition attribue le droit d'imposition (Xavier OBERSON, op. cit., p. 3-4 n. 8).

## **E. 5**

L'autorité recourante et l'intimé divergent sur l'interprétation à donner à l'art. 18 de la CDI-IL et au ch. 5 du Protocole de la CDI-IL.

a. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les règles 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, doivent être appliquées pour interpréter les conventions de double imposition (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_436/2011 précité consid. 3.3 ; 2A.416/2005 du 4 avril 2006 consid. 3.1).

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 CV, un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité (interprétation littérale) dans leur contexte (interprétation systématique) et à la lumière de son objet et de son but (interprétation téléologique). En plus du contexte (art. 31 § 2 CV), il sera tenu compte, notamment, 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 let. a CV). Les travaux préparatoires et les circonstances dans lesquelles le traité a été conclu (interprétation historique)

- 11/14 - A/2534/2014 constituent des moyens complémentaires d'interprétation lorsque l'interprétation donnée conformément à l'art. 31 CV, laisse le sens ambigu ou obscur ou conduit à un résultat qui est manifestement absurde ou déraisonnable (art. 32 CV).

b. S'agissant des conventions de double imposition, on peut résumer ces principes d'interprétation comme suit. Le texte est le point de départ et l'élément central de l'interprétation. En ce qui concerne l'objet et le but du traité, il faut partir de l'idée que les conventions de double imposition visent principalement à lutter contre la double imposition (Xavier OBERSON, op. cit., p. 38 n. 112).

c. En l'occurrence, la totalité des prestations de prévoyance de la fondation de prévoyance B\_\_\_\_\_, soit le plan ordinaire et le plan supplémentaire, sous réserve de l'impôt à la source prélevé, ont été versées le 12 août 2013 sur le compte détenu par l'intimé auprès de la Bank C\_\_\_\_\_ à Tel Aviv, suite à son départ de Suisse pour Israël à la fin du mois de septembre 2012.

En application de l'art. 18 CDI-IL précité, ces prestations sont imposables en Israël.

Il ressort toutefois d'un document en anglais du 6 mars 2014 figurant au dossier que l'intimé a été exonéré pour dix ans sur les revenus de ses avoirs détenus avant son immigration en Israël, de sorte que ces prestations n'ont pas été imposées de manière effective dans cet État.

Le texte du ch. 5 du Protocole de la CDI-IL est ambigu, en ce sens qu'il semble poser, comme conditions alternatives pour pouvoir bénéficier de l'art. 18 CDI-IL, le fait d'avoir reçu la part des revenus en Israël ou que cette part a été d'une autre manière soumise à un impôt en Israël. La correction du texte français pour correspondre à une traduction exacte de la version allemande et anglaise, n'est en définitive pas pertinente, dans la mesure où le terme « ou » était déjà présent en allemand et en anglais avant ladite correction (« oder » et « or »).

Dès lors et conformément à l'art. 32 CV, il convient d'analyser ce texte au regard du Message du Conseil fédéral du 19 septembre 2003 concernant la CDI- IL (FF 2003 5903 ss).

S'il est vrai que le message ne commente pas le ch. 5 du Protocole de la CDI-IL, il explique toutefois, concernant le traitement fiscal des dividendes (art. 10 CDI-IL), que conformément au droit interne israélien en vigueur, seuls peuvent être imposés, en Israël, les revenus qui sont effectivement versés en Israël. Par conséquent, lorsqu'un contribuable domicilié en Israël reçoit des revenus de source suisse et que ces revenus lui sont versés sur un compte bancaire ouvert en dehors du territoire israélien, ces revenus ne sont pas soumis à l'impôt en Israël. Afin de garantir que l'impôt anticipé suisse prélevé sur ces revenus ne soit pas remboursé, le ch. 5 du Protocole de la CDI-IL prévoit que l'impôt anticipé

- 12/14 - A/2534/2014 suisse n'est remboursé, conformément aux dispositions de la CDI-IL, que lorsque les dividendes et les intérêts sont effectivement imposés en Israël.

Ainsi, le contribuable domicilié en Israël qui voudrait se voir rembourser l'impôt anticipé suisse doit attester que les dividendes et intérêts ont été effectivement imposés en Israël. C'est ce que la doctrine appelle un « subject-to-tax clauses », de sorte que la méthode de l'exemption de l'impôt suisse ne s'applique que pour autant que l'élément en question ait été effectivement imposé en Israël.

Dans la mesure où cette interprétation vaut pour tout type de revenus reçus (ch. 5 du Protocole de la CDI-IL), soit, dans le cas de l'intimé, des prestations de prévoyance de la fondation de prévoyance B\_\_\_\_\_, il lui appartenait, pour pouvoir bénéficier de l'exemption de l'impôt à la source suisse, de démontrer que ces prestations avaient été imposées de manière effective en Israël.

C'est d'ailleurs pour cette raison que la circulaire sur l'imposition à la source des prestations de prévoyance versées par des institutions de droit privé et des prestations provenant de formes reconnues de la prévoyance individuelle liée (état au 1er janvier 2013) exige un justificatif d'imposition de la part du contribuable domicilié en Israël.

De plus, dans une approche téléologique, une convention de double imposition signée entre deux États a pour objectif d'éviter qu'un contribuable soit imposé dans ces deux États, et non pas de favoriser la non-imposition.

Or et en l'occurrence, il résulte de ce qui précède que l'intimé n'a pas été imposé de manière effective en Israël sur ses prestations de prévoyance de la fondation de prévoyance B\_\_\_\_\_.

Dès lors, l'intimé n'est pas légitimé à obtenir le remboursement de l'impôt à la source prélevé en Suisse sur ses prestations en capital de prévoyance professionnelle versées en 2013.

## **E. 6**

Le recours de l'AFC-GE sera admis.

Le jugement du TAPI sera par conséquent annulé et la décision de l'autorité recourante du 4 août 2014 sera rétablie.

## **E. 7**

Vu l'issue du recours, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de l'intimé (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

- 13/14 - A/2534/2014

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