

## **GE\_GERICHTE ATA/886/2018 vom 4. September 2018**

GE Cour de justice, 2018-09-04, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_886\\_2018](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_886_2018)

FR: GE\_GERICHTE ATA/886/2018 du 4 septembre 2018

IT: GE\_GERICHTE ATA/886/2018 del 4 settembre 2018

### **Regeste**

Résumé: La pension de retraite reçue par un diplomate en activité pour une ancienne activité au sein de l'ONU doit être exemptée de l'IFD et de l'ICC. Rejet du recours de l'AFC.

### **Erwägungen**

#### **E. 12**

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17). 2)

Le litige concerne les périodes fiscales 2004 à 2012, tant en matière d'ICC, qu'en matière d'IFD. Il convient préalablement d'examiner le droit matériel applicable.

a. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_663/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 et 2C\_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 4.1 ; ATA/1155/2017 du 2 août 2017 consid. 5a). Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_663/2014 précité consid. 4 ; 2C\_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.1 ; ATA/1270/2017 du 12 septembre 2017 consid. 2a).

b. La question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 1 et 2C\_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1 ; ATA/1270/2017 précité consid. 2b).

c. Le 1er janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 a abrogé les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à aLIPP-V du 22 septembre 2000).

L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. Pour les périodes fiscales antérieures, les dispositions des anciennes lois s'appliquent même après l'entrée en vigueur de la loi.

d. En l'espèce, le recours concerne les périodes fiscales 2004 à 2012. Dès lors, c'est l'ancien droit (aLIPP-I à aLIPP-V) qui s'applique aux années 2004 à 2009,

- 7/15 - A/1425/2016 ainsi que la LIFD dans sa teneur lors des périodes fiscales en cause. Pour les années 2010, 2011, et 2012, la nouvelle LIPP trouve application. 3)

L'AFC-GE fait grief au TAPI de n'avoir pas considéré la rente versée par la caisse comme un revenu privé ayant sa source en Suisse au sens de l'art. 34 let. d CVRD. Ses rappels d'impôts pour les périodes fiscales 2004 à 2012 seraient en conséquence conformes au droit

et ses décisions du 30 mars 2016 devraient être confirmées.

a. Les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent en Suisse (dans le canton) (art. 3 al. 1 LIFD, art. 2 al. 1 LIPP et art. 2 al. 1 aLIPP-I).

b. L'art. 15 al. 1 LIFD, dans sa version en vigueur dès le 1er janvier 2008, prévoit que les personnes bénéficiaires d'exemptions fiscales visées à l'art. 2 al. 2 de la loi fédérale sur les privilèges, les immunités et les facilités, ainsi que sur les aides financières accordées par la Suisse en tant qu'État hôte du 22 juin 2017 (loi sur l'État hôte, LEH - RS 192.12) sont exemptées des impôts dans la mesure où le prévoit le droit fédéral.

c. Au niveau cantonal, selon l'art. 16 al. 1 LIPP, les privilèges fiscaux accordés en vertu de l'art. 2 al. 2 LEH sont réservés.

À teneur de l'art. 2 al. 1 LEH, la Confédération peut accorder des privilèges, des immunités et des facilités aux bénéficiaires institutionnels suivants : les organisations intergouvernementales (let. a) ; les institutions internationales (let. b) ; les organisations internationales quasi gouvernementales (let. c) ; les missions diplomatiques (let. d) ; les postes consulaires (let. e) ; les missions permanentes ou autres représentations auprès des organisations intergouvernementales (let. f) ; les missions spéciales (let. g) ; les conférences internationales (let. h) ; les secrétariats ou autres organes créés par un traité international (let. i) ; les commissions indépendantes (let. j) ; les tribunaux internationaux (let. k) ; les tribunaux arbitraux (let. l) ; les autres organismes internationaux (let. m).

L'art. 2 al. 2 LEH prévoit que la Confédération peut accorder des privilèges, des immunités et des facilités aux personnes physiques (personnes bénéficiaires) suivantes : les personnes appelées, à titre permanent ou non, en qualité officielle auprès de l'un des bénéficiaires institutionnels mentionnés à l'al. 1 (let. a) ; les personnalités exerçant un mandat international (let. b) ; les personnes autorisées à accompagner les personnes bénéficiaires mentionnées aux let. a et b, y compris les domestiques privés (let. c).

- 8/15 - A/1425/2016

Les privilèges et immunités comprennent notamment l'exemption des impôts directs (art. 3 al. 1 let. c LEH). L'art. 4 al. 1 LEH dispose que l'étendue personnelle et matérielle des privilèges, des immunités et des facilités est fixée cas par cas en fonction du droit international, des engagements internationaux de la Suisse et des usages internationaux (let. a) ; du statut juridique du bénéficiaire et de l'importance des fonctions que ce dernier assume dans les relations internationales (let. b).

d. On entend par mission permanente ou autre représentation auprès des organisations intergouvernementales, notamment les missions permanentes auprès de l'Office des Nations Unies ou d'autres organisations intergouvernementales, y compris les missions permanentes auprès de l'Organisation mondiale du commerce (art. 2 let. a de l'ordonnance relative à la LEH du 7 décembre 2007 - ordonnance sur l'État hôte, OLEH - RS 192.121). Les missions permanentes ou autres représentations auprès des organisations intergouvernementales se voient accorder l'ensemble des privilèges, des immunités et des facilités prévus à l'art. 3 LEH, conformément au droit international et aux usages internationaux (art. 6 al. 1 let. e OLEH). Les missions diplomatiques et les missions permanentes ou autres représentations auprès des organisations intergouvernementales se voient en particulier appliquer la CVRD (art. 6 al. 2 OLEH).

Les privilèges, les immunités et les facilités octroyés aux personnes bénéficiaires sont accordées en faveur du bénéficiaire institutionnel concerné et non pas à titre individuel. Ils n'ont pas pour but d'avantager des individus, mais d'assurer l'accomplissement efficace des fonctions du bénéficiaire institutionnel (art. 9 al. 1 OLEH).

L'étendue des privilèges, des immunités et des facilités octroyés aux personnes appelées, à titre permanent ou non, en qualité officielle auprès de l'un des bénéficiaires institutionnels mentionnés à l'art. 6 al. 1 est déterminée en fonction de la catégorie de personnes à laquelle elles appartiennent, conformément au droit international et aux usages internationaux. Ces personnes sont réparties dans les différentes catégories prévues par le droit international (art. 10 OLEH). Pour les missions diplomatiques, les postes consulaires, les missions permanentes ou autres représentations auprès des organisations intergouvernementales et les missions spéciales, les catégories de personnes bénéficiaires sont notamment les membres du personnel diplomatique et les membres du personnel administratif et technique (art. 11 al. 3 let. a et b OLEH).

Les missions diplomatiques, les postes consulaires et les missions permanentes ou autres représentations auprès des organisations intergouvernementales, ainsi que leurs membres et les personnes autorisées à les accompagner bénéficient automatiquement des privilèges, des immunités et des facilités conformément au droit international et aux usages internationaux, dès qu'ils ont été autorisés par le DFAE à s'établir en Suisse (art. 24 al. 1 OLEH).

- 9/15 - A/1425/2016

e. À teneur de l'art. 15 LIFD dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 2007, les membres des missions diplomatiques et des représentations consulaires accréditées auprès de la Confédération, ainsi que les membres des organisations internationales établies en Suisse et des missions représentées auprès d'elles, sont exemptés des impôts dans la mesure où le prévoit le droit fédéral (al. 1). En cas d'assujettissement partiel, l'art. 7 al. 1 est applicable (al. 2).

Cette disposition distinguait donc, d'une part, les membres des missions diplomatiques et des représentations consulaires accréditées auprès de la Confédération et, d'autre part, les membres des organisations internationales établies en Suisse et des missions représentées auprès d'elles. Bien que cette distinction ne soit plus reprise par l'art. 15 LIFD dans sa teneur en vigueur dès le 1er janvier 2008, ni par l'art. 2 LEH, il se justifie de la conserver pour des questions de systématique, les privilèges, y compris ceux des personnes accompagnantes, différant selon qu'ils sont fondés sur la CVRD, la convention de Vienne sur les relations consulaires du 24 avril 1963 (CVRC - RS 0.191.02) ou les accords de sièges. Parmi les missions des États étrangers, on différencie les missions diplomatiques accréditées auprès de la Confédération, conformément aux art. 4 ss CVRD, des missions accréditées auprès des Nations Unies (Nicolas URECH in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Impôt fédéral direct, commentaire romand, 2ème éd., 2017, p. 255 n. 7a ad art. 15 LIFD).

f. Au plan cantonal, l'art. 16 aLIPP en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009, allait dans le même sens. Il était en effet libellé ainsi : sont exonérés des impôts sur le revenu et la fortune, dans la mesure où le prévoient les conventions, accords et arrangements avec les organisations internationales publiques : les membres des conseils, les représentants et les fonctionnaires des organisations internationales (al. 1 let. a) ; les représentants d'États étrangers et les fonctionnaires des délégations de ces États auprès des organisations

internationales (al. 1 let. b). Sont également exonérés les consuls de nationalité étrangère au bénéfice de l'exequatur de Conseil fédéral et les fonctionnaires consulaires de carrière, de nationalité étrangère, nommés par leur gouvernement et qui ont leur poste en Suisse (al. 2). Cette exonération ne s'étend pas aux personnes, leur conjoint ou leurs enfants mineurs qui remplissent les conditions d'assujettissement prévues à l'art. 3 (al. 3). En cas d'assujettissement partiel, l'art. 6 al. 1 est applicable (al. 4).

g. La LEH est entrée en vigueur le 1er janvier 2008. Elle a pour but de regrouper les différentes bases légales existantes et d'asseoir sur une base légale formelle les décisions prises par le Conseil fédéral et fondées sur ses compétences constitutionnelles. Le statut fiscal des membres des missions diplomatiques, des représentations consulaires et des organisations internationales ne subit donc pas de modifications d'importance. Il s'est toutefois ouvert aux membres d'entités bénéficiant nouvellement des privilèges de la LEH (Nicolas URECH, op. cit., p. 255 n. 6 ad art. 15 LIFD et la référence citée).

- 10/15 - A/1425/2016

h. Les missions permanentes représentées auprès des organisations internationales visées à l'art. 2 al. 1 let. f LEH sont assimilées aux missions accréditées auprès du Conseil fédéral à Berne. Leurs membres bénéficient donc des mêmes exemptions fiscales que les membres des missions diplomatiques au sens de l'art. 2 al. 1 let. d LEH (Nicolas URECH, op. cit., p. 259 n. 27 ad art. 15 LIFD).

i. L'art. 34 CVRD prévoit que l'agent diplomatique est exempt de tous impôts et taxes, personnels ou réels, nationaux, régionaux ou communaux, à l'exception : des impôts indirects d'une nature telle qu'ils sont normalement incorporés dans le prix des marchandises ou des services (let. a) ; des impôts et taxes sur les biens immeubles privés situés sur le territoire de l'État accréditaire, à moins que l'agent diplomatique ne les possède pour le compte de l'État accréditant, aux fins de la mission (let. b) ; des droits de succession perçus par l'État accréditaire, sous réserve des dispositions du par. 4 de l'art. 39 (let. c) ; des impôts et taxes sur les revenus privés qui ont leur source dans l'État accréditaire et des impôts sur le capital prélevés sur les investissements effectués dans des entreprises commerciales situées dans l'État accréditaire (let. d) ; des impôts et taxes perçus en rémunération de services particuliers rendus (let. e) ; des droits d'enregistrement, de greffe, d'hypothèque et de timbre en ce qui concerne les biens immobiliers, sous réserve des dispositions de l'art. 23 (let. f).

Conformément à l'art. 34 CVRD, l'agent diplomatique, c'est-à-dire le chef de la mission et les membres du personnel de la mission disposant de la qualité de diplomate, bénéficie d'une exonération subjective. Alors que l'exonération objective ne porte que sur les traitements reçus pour l'activité déployée au service de la mission ou de ses membres, l'exonération subjective des agents diplomatiques et des membres du personnel administratif et technique porte sur l'ensemble des revenus à l'exception des :

- revenus générés par les immeubles privés sis en Suisse, sauf s'ils sont détenus pour le compte de l'État qu'ils représentent et aux fins de la mission. Sont assimilés aux rendements d'un immeuble suisse et ceux découlant d'un droit de jouissance sur un immeuble suisse et ceux découlant de créances garanties par gage portant sur un immeuble suisse ;

- revenus privés qui ont leur source en Suisse, y compris les produits d'une activité lucrative exercée en violation de l'interdiction d'exercer une activité professionnelle ou commerciale de l'art. 42 CVRD. Sont assimilés à des revenus privés d'activités non prohibées par la CVRD les droits d'auteur découlant d'une activité artistique, littéraire ou scientifique, imposables en Suisse s'ils proviennent d'une source suisse (Nicolas URECH, op. cit., p. 255 et 256 n. 8 à 11 ad art. 15 LIFD et les références citées). On en déduit a contrario que s'ils proviennent de sources situées à l'étranger (pays d'origine de l'agent ou pays tiers), ces revenus doivent être exonérés d'impôts suisses (Gérard MENÉTREY,

- 11/15 - A/1425/2016 Le statut fiscal des représentations diplomatiques et consulaires et de leur personnel, RDAF 1978 p. 76).

j. Il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2). 4)

Dans le cas d'espèce, le contribuable a pris sa retraite de l'ONU à la fin de l'année 1985. À compter du 1er janvier 1986, il a reçu une rente versée par la caisse. Dès cette même date, et jusqu'au 31 mars 2013, il a occupé la fonction de conseiller au sein de la mission. Durant la période fiscale litigieuse, soit de 2004 à 2012, il jouissait du statut diplomatique et bénéficiait de l'exonération subjective. Reste à déterminer si, comme le prétend la recourante, la rente échappe à cette exonération subjective au motif qu'elle serait un revenu privé qui aurait sa source en Suisse au sens de l'art. 34 let. d CVRD.

La recourante fait, en particulier, grief au TAPI de ne pas avoir tenu compte des avis exprimés par l'AFC-CH et le DFAE. Consultés par la recourante à la suite de l'ouverture de la procédure en rappel d'impôts et soustraction, l'AFC-CH avait répondu qu'elle était « plutôt d'avis » que la rente était imposable. Pour sa part, le DFAE avait indiqué que l'imposition de cette rente ne serait pas contraire à la CVRD.

Cette position est toutefois contredite par une autre source provenant du DFAE. En effet, sur son site à l'adresse <https://www.eda.admin.ch/eda/fr/dfae/politique-exterieure/organisations-internationales/nu/missions-ch-onu/mission-geneve.html>, le DFAE présente la mission permanente de la Suisse auprès de l'Office des Nations Unies et des autres organisations internationales à Genève (ci-après : mission suisse) comme gérant le statut des organisations internationales et des représentations permanentes, ainsi que de leurs collaborateurs et de leurs familles. Elle assume par ailleurs les tâches de la diplomatie multilatérale au même titre que les autres représentations permanentes, défendant ainsi les intérêts de la Suisse. Elle est notamment active dans les domaines du désarmement, des affaires humanitaires, des droits de l'homme et des organisations spécialisées.

Sur le site de la mission suisse, à l'adresse <https://www.eda.admin.ch/missions/mission-onu-geneve/fr/home/manuel-application-regime/introduction/manuel-immunite.html>, figure un document datant de 1997, intitulé « Le système des privilèges et immunités applicable aux organisations internationales en Suisse et aux délégations permanentes étrangères à Genève » (ci-après : le manuel),

- 12/15 - A/1425/2016 rédigé par Monsieur Amadeo PEREZ, conseiller et juriste auprès de la mission suisse.

Sous le chapitre consacré aux privilèges fiscaux (section II, p. 44 ss), le manuel rappelle que la CVRD consacre son art. 34 aux prérogatives fiscales de l'agent diplomatique. Sur cette base, il examine ensuite la situation des agents diplomatiques au regard des différents impôts suisses. S'agissant de l'IFD, il indique que l'exemption de l'impôt fédéral direct ne s'étend pas au revenu provenant d'immeubles sis en Suisse dont ils sont propriétaires ou usufruitiers ; au rendement de leurs créances garanties par des immeubles sis en Suisse ou par l'engagement de titres hypothécaires suisses ; au revenu provenant de la fortune placée par eux, à titre de propriétaires, d'associés ou de commanditaires, dans des entreprises commerciales exploitées en Suisse ; au revenu provenant de la fortune placée par eux dans des établissements stables en Suisse ; au revenu provenant d'une activité personnelle exercée en Suisse ; sur les tantièmes qu'ils reçoivent en qualité de membres de l'administration ou d'organes de la direction d'une personne morale ayant son siège en Suisse ; sur les jetons de présence, les indemnités fixes et autres rémunérations qu'ils reçoivent en qualité de membres de l'administration d'une personne morale ayant son siège en Suisse et enfin, en ce qui concerne directement le présent litige, sur les sommes qui leur sont versées par des caisses publiques suisses suite de rapports de service antérieurs (ch. 2a, p. 45 et 46).

Sous l'angle de l'ICC, le manuel retient que les membres des missions permanentes ne sauraient être assujettis aux impôts cantonaux et communaux sur le revenu et la fortune et renvoie pour le reste à l'art. 34 CVRD.

S'agissant de la condition énoncée dans le manuel empêchant l'exemption fiscale aux sommes versées en raison de rapports de service antérieurs, à savoir qu'elles doivent être versées par des caisses publiques suisses, elle est cohérente avec l'art. 34 CVRD, mais aussi avec la doctrine citée plus haut (consid. 8b). Cette condition pose en effet une exigence de rattachement entre le revenu et la source en Suisse de ce revenu, lien direct que l'on retrouve à la let. b, qui prévoit que les impôts sont dus sur les biens immeubles privés situés en Suisse, ou à la let. d qui prévoit que les impôts sont dus sur le capital prélevés sur les investissements effectués dans des entreprises commerciales situées en Suisse.

Or, ce rattachement n'existe pas entre la caisse et la Suisse. Aucune disposition des statuts (consultables à l'adresse <https://www.unjspf.org/fr/regulations-and-rules-of-the-unjspf/>) ne permet d'établir un quelconque lien entre la caisse et la Suisse, en particulier un lien juridique entre les deux. La recourante ne propose pas d'en établir un.

Comme l'a relevé le TAPI, Genève n'abrite pas le siège des Nations Unies. Celui-ci a été établi à New York et l'Office européen des Nations Unies, devenu

- 13/15 - A/1425/2016 l'Office des Nations Unies à Genève a été créé en 1966 (<https://www.unog.ch/80256EDD006AC19C/%28httpPages%29/242056AEA671DEF780256EF30037A2A8?OpenDocument> ; <http://www.un.org/fr/sections/about-un/secretariat/>). La caisse n'a pas été créée sous l'empire du droit suisse, ses statuts ayant été adoptés par l'Assemblée générale de l'ONU (ci-après : assemblée générale) dans sa résolution 248 (III) du 7 décembre 1948, à une date où la Suisse n'était pas membre de cette organisation. La caisse est basée à New York et possède également un bureau à Genève (<https://www.unjspf.org/fr/contactez-nous/>).

La recourante ne peut être suivie lorsqu'elle reproche au TAPI d'avoir fait un amalgame entre l'organisme payeur (la caisse) et l'origine du versement (l'activité lucrative que le contribuable a exercée en Suisse et qui lui a ouvert le droit à la rente). C'est bien l'absence de tout rattachement de la caisse avec la Suisse qui est pertinente et non le fait que la rente découle, par ricochet, de l'activité lucrative exercée par le contribuable au sein de l'ONU à Genève.

La recourante s'appuie, en outre, sur l'arrêt du Tribunal fédéral 2P.36/2004 du 9 mai 2005. Cet arrêt traite toutefois d'un litige concernant une fonctionnaire internationale travaillant auprès du Haut Commissariat des Nations Unies pour les Réfugiés. Elle n'avait donc pas un statut diplomatique, et l'art. 34 CVRD ne lui était pas applicable.

De même, la référence faite par la recourante à l'arrêt du Tribunal fédéral publié à la RDAF 2011 II 531ss, selon lequel, lorsqu'une personne domiciliée en Suisse perçoit une pension de retraite versée par une institution de prévoyance étrangère assimilable à une institution suisse, cette rente serait imposable en Suisse, cette jurisprudence ne concernait pas un diplomate.

La recourante rappelle enfin que les immunités ne sont pas concédées dans le but d'avantager personnellement l'agent diplomatique. Ce principe figurant à l'art. 9 al. 1 OLEH est respecté en l'espèce, puisque l'immunité fiscale est concédée au contribuable du seul fait de son statut de diplomate pendant qu'il travaillait pour la mission. Cette immunité a cessé depuis que le contribuable a perdu son statut de diplomate, point que les intimés ne contestent du reste pas.

Il découle de ce qui précède que la rente versée par la caisse n'a pas sa source en Suisse au sens de l'art. 34 let. d CVRD. Cette conclusion est indépendante de l'activité exercée par le recourant auprès de la mission entre 1986 et 2013 et du statut lié à cet emploi pour les mêmes années. Cette rente doit ainsi être exemptée de l'IFD et de l'ICC pour les années 2004 à 2012. Le recours sera par conséquent rejeté. 5)

Bien que la recourante succombe, aucun émolument ne sera mis à sa charge dans la mesure où elle défendait ses propres décisions (art. 87 al. 1 2ème phr. LPA).

- 14/15 - A/1425/2016 Une indemnité de procédure de CHF 1'500.-, à la charge de l'État de Genève, sera allouée solidairement à Mme A\_\_\_\_\_ et à l'hoirie de feu M. B\_\_\_\_\_, qui y ont conclu et ont eu recours aux services d'un avocat (art. 87 al. 2 LPA).

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