

GE_GERICHTE A/2968/2007 vom 20. September 2010

GE Cour de justice, 2010-09-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_2968_2007

FR: GE_GERICHTE A/2968/2007 du 20 septembre 2010

IT: GE_GERICHTE A/2968/2007 del 20 settembre 2010

Regeste

DOUBLE IMPOSITION ; RENTE DE VIEILLESSE ; ÉTAT ÉTRANGER

Volltext

Genf Tribunal administratif de première instance en matière fiscale 20.09.2010

A/2968/2007 Genève Tribunal administratif de première instance en matière fiscale

20.09.2010 A/2968/2007 Ginevra Tribunal amministrativo di prima istanza in materia fiscale 20.09.2010 A/2968/2007

A/2968/2007 DCCR/1341/2010 du 20.09.2010 (ICC) , REJETE Descripteurs : DOUBLE IMPOSITION ; RENTE DE VIEILLESSE ; ÉTAT ÉTRANGER En fait En droit Par ces motifs RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE POUVOIR JUDICIAIRE A/2968/2007 ICC DCCR/1341/2010 DÉCISION DE LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE ADMINISTRATIVE du 20 septembre 2010 dans la cause Monsieur Y___ et Madame Y___ contre ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE (Impôt cantonal et communal 2005) EN FAIT 1. En 2005, les époux Y___ (ci-après les contribuables ou les recourants), de nationalité française, ont été domiciliés dans le canton de Genève. Le contribuable, né en 1923, a été employé par le Centre National de la Recherche Scientifique (CNRS) jusqu'en 1992. Son épouse, née en 1930, a été institutrice à l'Education Nationale en France. 2. Dans leur déclaration fiscale pour l'année 2005, les contribuables ont indiqué avoir reçu en France les prestations suivantes: Monsieur - une rente de la Caisse nationale de l'assurance vieillesse et des travailleurs salariés (CNAV) versée par la Caisse régionale d'assurance maladie Rhône-Alpes (CRAM) d'un montant de 12'289,80 euros (soit 19'025 fr. 68); - une pension de retraite complémentaire versée par l'institution de retraite complémentaire des agents non titulaires de l'Etat et des collectivités publiques (IRCANTEC) d'un montant net de 36'921 euros (soit 57'156 fr. 92) après retenue d'impôt à la source de 2'724 euros; - un complément de retraite de l'union mutualiste de retraite (UMR) de 2'019,60 euros (soit 3'126 fr. 52). Madame - une rente de la CNAV versée par la CRAM d'un montant de 2'088,36 euros (soit 3'232 fr. 96); - une pension de retraite complémentaire versée par IRCANTEC d'un montant net de 739,56 euros (soit 1'145 fr. 58); - un complément de retraite d'UMR de 2'466,72 euros (soit 3'818 fr. 70); - une allocation de retraite complémentaire versée par la Caisse nationale de prévoyance de la fonction publique (PREFON) de 1'791,36 euros (soit 2'773 fr. 18). Les contribuables avaient précisé, sans joindre des justificatifs y relatifs, que les rentes CRAM et IRCANTEC avaient été imposées en France. 3. Dans la formule de déclaration fiscale intitulée "autres revenus et fortune 2005", les contribuables ont inscrit un montant total de 22'259 fr. (sous la rubrique 17.20, soit 19'026 fr. pour Monsieur et 3'233 fr. pour Madame) et un montant de 68'020 fr. (sous la rubrique 13.20, soit 60'283 fr. pour Monsieur et 7'737 fr. pour Madame). 4. Par lettre du 10 janvier 2007,

l'Administration fiscale cantonale (ci-après l'administration) a demandé aux contribuables de lui faire parvenir notamment les justificatifs des impôts payés en France sur les rentes perçues dans ce pays. 5. Le 24 janvier 2007, les contribuables ont répondu, par l'entremise de leur mandataire, qu'ils n'avaient pas pu obtenir d'attestation concernant les impôts à la source prélevés sur les rentes perçues en France. 6. En date du 20 février 2007, l'administration a établi un bordereau de taxation pour l'impôt cantonal et communal 2005 de 1'736 fr. 85 basé sur un revenu imposable de 8'624 fr. au taux de 75'091 fr. En établissant cette taxation, l'administration avait pris en compte les rentes de la CNAV versées par la CRAM en tant que revenu imposable. Les autres rentes versées n'avaient été retenues que pour la détermination du taux de l'impôt. 7. Le 13 mars 2007, les contribuables ont élevé réclamation à l'encontre du bordereau susmentionné. Ils alléguaient que les rentes versées par CRAM et IRCANTEC n'étaient imposables qu'en France. 8. Par lettre du 8 mai 2007, l'administration a indiqué aux contribuables que les rentes versées par la CRAM étaient assimilables à des rentes de l'AVS suisse et n'étaient pas grevées d'un impôt en France. Dans le cadre de l'examen de la réclamation, elle leur demandait de remettre une attestation du prélèvement d'une imposition sur la rente versée par la CRAM, à défaut, une attestation certifiant la non imposition de cette rente. 9. Par lettre du 14 mai 2007, les contribuables ont indiqué que «les rentes versées par la CRAM sont imposées en France comme l'est l'AVS en Suisse ». Ils se référaient à l'article 21 de la Convention du 9 septembre 1966 entre la Confédération suisse et la république française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et la fortune (ci-après : CDI-F; RS 0.672.934.91). 10. Par lettre du 24 mai 2007, l'administration a rappelé aux contribuables qu'elle était toujours dans l'attente de l'attestation demandée par lettre du 8 mai 2007 et signalé qu'à défaut, la taxation allait être maintenue. 11. Par lettre du 29 mai 2007, les contribuables ont repris les explications figurant dans leur lettre du 14 mai 2007. 12. Par courrier du 21 juin 2007, les contribuables ont transmis un document émanant du CNRS indiquant les états de service du contribuable en tant que contractuel de l'Etat et relevant que ce dernier percevait une retraite du régime général, Sécurité sociale d'une part, et IRCANTEC d'autre part. 13. Par décision sur réclamation du 2 juillet 2007, l'administration a maintenu la taxation. Il était précisé à cet égard que les contribuables n'avaient produit à aucun moment un document mentionnant que les rentes perçues par la CRAM avaient fait l'objet d'une imposition en France. 14. En date du 24 juillet 2007, les contribuables ont interjeté recours à l'encontre de cette décision sur réclamation auprès de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts, en reprenant les motifs de leur réclamation. Ils ont produit notamment une attestation du 18 juin 2007 du CNRS précisant que le contribuable percevait une retraite du régime général (CNAV) de la Sécurité sociale et faisant la distinction avec la rente IRCANTEC. 15. Dans sa réponse du 25 juin 2008, l'administration s'est opposée au recours. Les rentes provenant de la CNAV, relevant du régime de base de la sécurité sociale française et correspondant en substance à l'AVS suisse, étaient imposables par l'Etat de résidence des recourants, à savoir la Suisse. 16. Dans leur réplique du 2 juillet et duplique du 25 juillet 2008, les parties ont maintenu leurs positions. Les contribuables ont notamment indiqué, pièces à l'appui, que depuis 2007, les organismes de paiement déclaraient directement au fisc français les montants imposables. Ils ont par ailleurs contesté que les autorités fiscales suisses soient en droit d'exiger des justifications concernant les impôts prélevés en France. EN DROIT 1. La Commission cantonale de recours en matière administrative, qui a repris depuis le 1 er janvier 2009 les

compétences de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts (art. 162 al. 4 de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05), connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'Administration fiscale cantonale (art. 56X al. 2 et 56Y LOJ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17). 2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens de l'article 49 LPFisc. 3. Le 1^{er} janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'article 69 abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (LIPP-I à V). L'article 72 alinéa 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010, et que les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi. 4. En l'espèce, le recours concerne la période fiscale 2005. Il s'ensuit que la présente cause est régie par les dispositions de l'ancien droit (LIPP-I à V). 5. Aux termes de l'article 2 al. 1 de la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques (LIPP-II - D 3 12), le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale. Selon l'article 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) (LIPP-IV - D 3 14), l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, prestations et avantages du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature et quelle qu'en soit l'origine, avant déductions. 6. La CDI-F prévoit à son article 20 que sous réserve des dispositions de l'article 21, les pensions et autres rémunérations similaires, versées à un résident d'un Etat contractant au titre d'un emploi antérieur, ne sont imposables que dans cet Etat. Le texte de la convention franco-suisse sur les pensions a exactement la même teneur que l'article 18 du modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune. La portée de l'article 20 de la convention franco-suisse est donc à examiner à la lumière du commentaire du modèle de convention fiscale de l'OCDE (H. Salomé et R. J. Danon, *Le conflit de qualification en droit fiscal international*, Archives 71 257, p. 265 et référence). Selon ledit commentaire, la disposition concernant les pensions couvre également les pensions des veuves et des orphelins et les autres rémunérations similaires telles que les rentes viagères versées au titre d'emplois antérieurs (Comité des Affaires fiscales de l'OCDE, volume 1, ad art. 18 ch. 1). Certains Etats assimilent les pensions payées en application d'un système public de pension relevant de leur système de sécurité sociale à des pensions de l'Etat. Ils en déduisent que l'Etat de la source, c'est-à-dire celui d'où provient le paiement de la pension, doit avoir le droit d'imposer lesdites pensions. Un grand nombre de conventions conclues par ces Etats contiennent des clauses en ce sens qui sont parfois aussi applicables à d'autres versements résultant de la législation sur la sécurité sociale de l'Etat de source (op. cit., ad art. 18 ch. 2). Dans la convention entre la Suisse et la France, ces deux pays n'ont pas fait usage d'une telle clause; le droit exclusif d'imposer les rentes appartient donc à l'Etat de résidence du bénéficiaire. La notion de "résident d'un Etat contractant" au sens de l'article 20 CDI-F doit être lue à la lumière de l'article 4 de ladite convention. Elle désigne toute personne qui, en vertu de la législation dudit Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. 7. L'article 21 CDI-F stipule que "les rémunérations, y compris les pensions, versées par un Etat contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, ou par une personne morale du droit public de cet Etat, soit directement soit par prélèvement sur un fonds spécial, à une personne physique possédant la

nationalité de cet Etat, au titre de services rendus actuellement ou antérieurement, ne sont imposables que dans l'Etat contractant d'où proviennent ces rémunérations". 8. Les éléments du revenu d'un résident d'un Etat contractant, d'où qu'ils proviennent, dont ce résident est le bénéficiaire effectif et qui ne sont pas traités dans les articles précédents de la présente convention ne sont imposables que dans cet Etat (art. 23 al. 1 CDI-F). 9.

Lorsqu'une personne estime que les mesures prises par un Etat contractant ou par les deux Etats contractants entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non conforme aux dispositions de la présente convention, elle peut, indépendamment des recours prévus par le droit interne de ces Etats, soumettre son cas à l'autorité compétente de l'Etat contractant dont elle est un résident ou, si son cas relève du par. 1 de l'art. 26, à celle de l'Etat contractant dont elle possède la nationalité. Le cas doit être soumis dans les trois ans qui suivent la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la convention. Ces autorités compétentes s'efforceront, si la réclamation leur paraît fondée et si elles ne sont pas elles-mêmes en mesure d'apporter une solution satisfaisante, de régler la question par voie d'accord amiable avec les autorités compétentes de l'autre Etat contractant, en vue d'éviter une imposition non conforme à la convention (art. 27 al. 1 et 2 CDI-F). 10.

Selon la jurisprudence, la CRAM n'est pas une institution de prévoyance au sens des articles 48 et ss LPP, mais une assurance sociale du 1^{er} pilier (RF 1991 p. 587). Dans son acte de recours la contribuable confirme par ailleurs que la CRAM est bien une caisse de la Sécurité sociale française, c'est-à-dire une assurance sociale du 1^{er} pilier. La Commission cantonale de recours en matière d'impôts et la Commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct ont jugé que les rentes versées en France par la CNAV sont imposables en Suisse (DCCR n° 149 du 19 juin 2006 et DDCR n° 36 du 5 octobre 2005). 11.

En l'espèce, les contribuables reçoivent, d'une part, des prestations de retraite sous la forme d'une rente de la CNAV et, d'autre part, de l'IRCANTEC. Les rentes reçues de la CNAV relèvent du régime obligatoire de la sécurité sociale française, en la forme d'une rente versée sous le régime de base de la sécurité sociale, et correspondent en substance à l'AVS suisse. Les rentes IRCANTEC sont versées sur la base d'un régime complémentaire à caractère obligatoire. L'attestation du 18 juin 2007 du CNRS produite par les recourants précise bien que le contribuable perçoit une retraite du régime général de la Sécurité sociale et fait la distinction à cet égard avec la rente IRCANTEC. Les rentes CNAV tombent sous l'article 20 CDI-F, voire 23 CDI-F, et elles ne sont dès lors imposables qu'en Suisse. Le fait que les cotisations soient financées, comme pour l'AVS, pour une partie par l'employé et l'autre partie par l'employeur n'est ici pas déterminant, ni le fait que le contribuable a travaillé au service de l'Etat français, une telle situation n'entraînant pas l'application de l'article 21 CDI-F pour les rentes versées dans le cadre du régime de base de la sécurité sociale. En revanche, le fait d'être soumis en France à une imposition à la source sur ce montant aurait bel et bien été un élément prouvant les assertions du contribuable et démontrant qu'un problème de qualification se posait, ou du moins de double imposition, ce qui n'est pas avéré dans le présent cas. En effet, les contribuables n'ont produit aucune pièce démontrant l'imposition en France des rentes de la CNAV. Cette preuve leur incombait pourtant, dès lors qu'ils entendaient tirer de leurs affirmations un avantage fiscal en Suisse. C'est à ce titre que l'administration a légitimement demandé aux contribuables de prouver ce qu'ils alléguaient. Quant à la rente IRCANTEC, il s'agit d'une rente versée au titre du régime complémentaire des travailleurs salariés du secteur public bénéficiant d'un régime complémentaire particulier (concernant en règle générale des agents non titulaires de l'Etat). Seule cette rente est donc servie en contrepartie

de droits acquis dans le cadre des fonctions publiques et tombe de ce fait sous l'article 21 CDI-F. 12. En conclusion, c'est à juste titre que la rente CNAV a été imposée à Genève, conformément aux articles 20 CDI-F et 1 LIPP-IV et que la rente IRCANTEC a été exonérée. 13. Le recours est rejeté. 14. En application des articles 52 alinéa 1 LPFisc, 87 alinéa 1 LPA et 1 et 2 du règlement genevois sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative (E 5 10.03), les contribuables, qui succombent, sont condamnés au paiement d'un émolument de 700 fr. PAR CES MOTIFS LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE ADMINISTRATIVE 1. déclare le recours recevable; 2. le rejette; 3. met à la charge des recourants pris solidairement et conjointement un émolument de 700 fr.; 4. dit que, conformément aux articles 56A LOJ, 63 let. a et 65 LPA, la présente décision est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès du Tribunal administratif (18 rue du Mont-Blanc, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les 30 jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné de la décision attaquée et des autres pièces dont dispose le recourant; 5. communique la présente décision à : a. Y___, b. l'Administration fiscale cantonale, Siégeant : Olivier BINDSCHEDLER TORNARE, président, Yves CHEVRIER et Myriam NICOLAZZI, juges assesseurs. Au nom de la Commission : Le président Olivier BINDSCHEDLER TORNARE Copie conforme de cette décision a été communiquée aux parties. Genève, La greffière

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