

## **GE\_GERICHTE A/3003/2009 vom 18. April 2011**

GE Cour de justice, 2011-04-18, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_A\\_3003\\_2009](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_3003_2009)

FR: GE\_GERICHTE A/3003/2009 du 18 avril 2011

IT: GE\_GERICHTE A/3003/2009 del 18 aprile 2011

### **Regeste**

DOUBLE IMPOSITION; FONCTIONNAIRE ; ORGANISATION INTERNATIONALE ; RENTE DE VIEILLESSE | LIFD.15.a11

### **Volltext**

Genf Tribunal administratif de première instance en matière fiscale 18.04.2011

A/3003/2009 Genève Tribunal administratif de première instance en matière fiscale

18.04.2011 A/3003/2009 Ginevra Tribunal administratif de première instance en matière fiscale 18.04.2011 A/3003/2009

DOUBLE IMPOSITION; FONCTIONNAIRE ; ORGANISATION INTERNATIONALE ; RENTE DE VIEILLESSE | LIFD.15.a11

A/3003/2009 JTAPI/348/2011 du 18.04.2011 ( ICCIFD ) , REJETE Descripteurs : DOUBLE IMPOSITION; FONCTIONNAIRE ; ORGANISATION INTERNATIONALE ; RENTE DE VIEILLESSE Normes : LIFD.15.a11 En fait En droit Par ces motifs RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE POUVOIR JUDICIAIRE A/3003/2009 ICC/IFD JTAPI/348/2011 JUGEMENT DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF DE PREMIÈRE INSTANCE du 18 avril 2011 dans la cause Madame X\_\_\_\_\_ et Monsieur X\_\_\_\_\_ contre ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS (Impôt fédéral direct, cantonal et communal 2008) EN FAIT Le présent litige concerne l'impôt fédéral direct (IFD) et l'impôt cantonal et communal (ICC) 2008. Né en 193\* et de nationalité suisse, X\_\_\_\_\_ (ci-après le contribuable) est retraité et domicilié dans le canton. Il était auparavant fonctionnaire international au Bureau International du Travail (BIT) à Genève. Son épouse, née en 194\*, est de nationalité suisse. Dans sa déclaration fiscale 2008, le contribuable a mentionné un revenu brut provenant de prestations (rubrique 13.00) de 72'961 fr., représentant les deux tiers de la rente qu'il a reçue de la Caisse commune des pensions du personnel des Nations Unies (CCPPNU) en 2008, soit 109'386 fr. 72. Par bordereaux de taxation datés du 20 mai 2009, l'Administration fiscale cantonale (ci-après l'administration) a fixé l'IFD 2008 à 1'480 fr. sur la base d'un revenu imposable de 86'700 fr. L'ICC 2008 s'élevait quant à lui à 18'032 fr. 20, compte tenu d'un revenu imposable de 108'631 fr. et d'une fortune imposable nulle. Selon les avis de taxation annexés à ces bordereaux, l'administration a retenu, tant pour l'IFD que pour l'ICC, la totalité de la rente, pour un montant de 109'387 fr. (rubrique 13.20). Par courrier du 8 juin 2009, le contribuable a formé réclamation contre ces deux bordereaux. Il a contesté l'imposition complète de sa rente des Nations Unies. Il a fait valoir qu'un impôt avait déjà été prélevé à la source sur son traitement brut, raison pour laquelle la pension perçue en 2008 devait être imposée à concurrence de deux tiers et non pas de la totalité. Il a joint à sa réclamation une attestation de la directrice du département des ressources humaines du BIT, datée du 22 janvier 2008, qui mentionne ce qui suit : " a)

L'Organisation internationale du Travail (OIT) est affiliée à la Caisse commune des pensions du personnel des Nations Unies (CCPPNU), établie en liaison avec un système de pensions contributif fondé sur le principe de capitalisation, et ses fonctionnaires assujettis aux Statuts de la CCPPNU versent le tiers des cotisations dues pour le droit à pensions, les deux tiers étant versés par l'OIT. b) La rémunération brute des fonctionnaires de l'OIT est soumise à un barème des contributions du personnel comparables aux impôts nationaux sur le revenu ; le montant de ces contributions est calculé sur la base de la rémunération brute du fonctionnaire avant de déduire la cotisation obligatoire à la CCPPNU. c) Les cotisations des fonctionnaires à la CCPPNU ont été ainsi assujetties au barème des contributions du personnel qui ont été déduites de leur rémunération brute par leur employeur quand ils étaient en activité. d) La contribution de chaque Etat membre au budget de l'OIT est calculée sur la base de la rémunération nette payée à chaque fonctionnaire, déduction faite du montant des contributions du personnel et non sur la rémunération brute. Par conséquent, l'ensemble des Etats membres bénéficie des « contributions du personnel » prélevées sur les rémunérations brutes." Par deux décisions du 9 juillet 2009, l'administration a maintenu les taxations litigieuses. Se référant au courrier du 22 janvier 2008 précité, elle a motivé ses décisions comme suit : " On ne voit là nul élément qui tendrait à justifier une imposition réduite de retraites versées aux anciens fonctionnaires du BIT. Il s'agit, à notre sens, d'une problématique purement interne à cette Organisation. Par conséquent, c'est à juste titre que votre retraite versée par le BIT suit les règles habituelles d'imposition, à savoir une imposition pleine et entière avec les autres revenus ". Par acte du 31 juillet 2009, le contribuable a interjeté recours contre ces deux décisions devant la Commission cantonale de recours en matière administrative, devenue le Tribunal administratif de première instance dès le 1<sup>er</sup> janvier 2011. Il s'oppose à ce qu'il considère comme une double imposition partielle d'un tiers de sa pension des Nations Unies. Il a conclu principalement à l'annulation des bordereaux ICC et IFD 2008 et à ce que l'administration procède à une nouvelle taxation en imposant la pension qu'il a perçue à raison de deux tiers seulement. Subsidiairement, il a conclu à la suspension du recours jusqu'à droit jugé dans une autre cause similaire, pendante devant le Tribunal administratif. Dans sa réponse du 21 mai 2010, l'administration conclut au rejet des recours. En substance, elle rappelle que le principe de la légalité est fondamental en droit fiscal et que des exceptions à l'assujettissement doivent figurer dans des règles de droit écrit. Se fondant sur les conventions conclues entre la Suisse et diverses organisations internationales et sur la jurisprudence, elle considère que l'exonération fiscale concerne les prestations versées au personnel de ces organisations internationales encore en poste, mais non pas les pensions de retraite servies aux anciens fonctionnaires internationaux. Le fait que le traitement des fonctionnaires du BIT ait fait l'objet d'une imposition interne auprès de ce dernier ne justifie pas une exonération partielle de la pension de retraite. Il s'agit d'un problème de double imposition économique, laquelle est en principe admise, sauf si une disposition l'interdit expressément, ce qui n'est pas le cas en l'occurrence. En outre, l'administration a versé à la procédure une lettre du chef de la Section des Privilèges et immunités de la Mission permanente de la Suisse auprès de l'Office des Nations Unies et des autres organisations internationales à Genève du 3 juillet 2008 adressée au Comité du Syndicat du personnel de l'OIT. Ce courrier rappelle que " du moment où un fonctionnaire cesse ses fonctions, il perd le droit à des privilèges et immunités et sa carte de légitimation est annulée. (...) Un ancien fonctionnaire international, qui a choisi de rester en Suisse, est dès lors entièrement soumis au droit ordinaire. La rente provenant de sa caisse de pension est, en particulier, imposable. La même règle s'applique

aux anciens fonctionnaires de nationalité suisse . Au vu de ce qui précède, je vous serais reconnaissante de bien vouloir demander aux fonctionnaires retraités du BIT vivant en Suisse de ne plus joindre à leur déclaration fiscale l'attestation précitée. En effet, les conditions de rémunération et de contribution à la CCPNU ne constituent pas une raison permettant aux autorités fiscales suisses de réduire la part d'impôt due ." EN DROIT Le Tribunal administratif de première instance (ci-après le tribunal), qui a repris depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011 les compétences de la Commission cantonale de recours en matière administrative (art. 143 al. 4 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 – LOJ – E 2 05), connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'Administration fiscale cantonale (art. 115 et 116 LOJ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc – D 3 17 - et 140 de loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11). Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des articles 49 LPFisc et 140 LIFD. Le présent litige se circonscrit à la question de savoir si la rente de prévoyance que le contribuable a perçu de la Caisse commune des pensions du personnel des Nations Unies (CCPPNU), en tant que retraité et ancien fonctionnaire international du BIT, est entièrement soumise à l'IFD et à l'ICC. Le contribuable s'est plaint d'une double imposition partielle de sa rente de prévoyance, en raison d'une contribution du personnel retenue par l'employeur lorsqu'il était fonctionnaire international au BIT. Impôt fédéral direct Selon l'article 3 alinéa 1 LIFD, 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. Sont imposables tous les revenus provenant de l'assurance-vieillesse et survivants, de l'assurance-invalidité ainsi que tous ceux provenant d'institutions de prévoyance professionnelle ou fournis selon des formes reconnues de prévoyance individuelle liée, y compris les prestations en capital et le remboursement de versements, primes et cotisations. Sont notamment considérés comme revenus provenant d'institutions de prévoyance professionnelle les prestations des caisses de prévoyance, des assurances d'épargne et de groupe ainsi que des polices de libre-passage (art. 22 al. 1 et 2 LIFD). A teneur de l'article 15 alinéa 1 LIFD, les personnes bénéficiaires d'exemptions fiscales visées à l'article 2 alinéa 2 de la loi du 22 juin 2007 sur l'Etat hôte (LEH - RS 192.12) sont exemptées des impôts dans la mesure où le prévoit le droit fédéral. L'article 17 lettre b de l'Accord entre le Conseil fédéral suisse et l'Organisation Internationale du Travail pour régler le statut juridique de cette organisation en Suisse du 11 mars 1946 (Accord OIT - RS 0.192.120.282) dispose que tous les fonctionnaires du Bureau International du Travail, quelle que soit leur nationalité, sont au bénéfice d'une exonération de tous impôts fédéraux, cantonaux et communaux sur les traitements, émoluments et indemnités qui leur sont versés par l'Organisation Internationale du Travail. L'article 9 lettre d de l'Arrangement d'exécution du 11 mars 1946 de l'Accord OIT (Arrangement d'exécution OIT - RS 0.192.120.282.1) va dans le même sens pour les fonctionnaires non suisses du BIT. En outre, l'article 12 chiffre 1 de l'Arrangement d'exécution OIT prévoit que toutes prestations en capital dues par la caisse des pensions ou toute autre institution de prévoyance sociale à des agents, fonctionnaires ou employés de l'Organisation Internationale du Travail, en quelque circonstance que ce soit – échéance des services, interruptions des services, suspension – seront, au moment de leur versement, exemptes en Suisse de tous impôts quelconques sur le capital et le revenu. Dans un arrêt du 6 décembre 1996, le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de se prononcer sur la question de l'imposition des pensions de retraite versées à d'anciens fonctionnaires du BIT ( 2A.233/1996 dans la cause C. = RDAF

1998 II 73 ). Se référant à la doctrine et à sa jurisprudence, la Haute Cour a notamment observé que les privilèges fiscaux octroyés aux fonctionnaires internationaux par les conventions conclues avec des organisations internationales sont, d'une part, fondés sur le principe de l'égalité entre les États membres de l'organisation internationale en cause; selon ce principe, aucun Etat ne doit profiter des contributions financières versées par les autres États membres de l'organisation, ce qui serait le cas si l'Etat de siège de l'organisation imposait les salaires versés par celle-là. D'autre part, ces privilèges ont également pour but de préserver l'indépendance des fonctionnaires de l'organisation internationale en cause en les soustrayant à la souveraineté fiscale de l'Etat du siège, qui disposerait sinon d'un moyen de pression à leur encontre. Pour le Tribunal fédéral, le principe de l'égalité entre les États membres ne peut toutefois conférer à ces fonctionnaires des droits qui iraient au-delà des dispositions précitées de l'Accord OIT et de l'Arrangement d'exécution OIT, les privilèges fiscaux des fonctionnaires internationaux devant en principe reposer sur le droit écrit. Selon lui, il ne ressort pas du sens ordinaire des termes employés dans l'Accord OIT et son Arrangement d'exécution, à savoir " traitement ", " émoluments ", " indemnités ", qu'ils concernent également les pensions de retraite. Les seules prestations versées en cas de départ à la retraite d'un fonctionnaire de l'OIT qui sont expressément exonérées sont celles qui le sont sous forme de capital (art. 12 chiffre 1 de l'Arrangement d'exécution OIT). Par ailleurs, les privilèges fiscaux mentionnés aux articles 17 lettre b de l'Accord OIT et 9 lettre d de l'Arrangement d'exécution OIT ont comme but de servir au bon fonctionnement de l'OIT en garantissant notamment l'indépendance de ses agents. A cet égard, les fonctionnaires retraités du BIT n'exercent en principe plus de tâches en faveur de l'OIT et n'ont ainsi pas à être préservés, dans l'intérêt du bon fonctionnement de celle-là, contre une éventuelle atteinte à leur indépendance par l'Etat de siège. Pour les juges fédéraux, il faut dès lors interpréter les dispositions de l'Accord OIT et de l'Arrangement d'exécution OIT concernant les privilèges fiscaux des fonctionnaires du BIT comme n'étant applicables qu'aux revenus retirés par des fonctionnaires actifs au sein de l'OIT. Le Tribunal fédéral a confirmé cette jurisprudence dans un arrêt du 9 mai 2005 (cause 2P.36/2004 ), indiquant pour le surplus que la taxation des rentes des anciens fonctionnaires de l'OIT ne contrevient pas au droit international public. Dans le cas présent, le tribunal considère qu'il n'y a pas lieu de s'écarter de cette jurisprudence fédérale, dès lors que l'état de fait qui lui est soumis ne diffère pas de celui jugé par le Tribunal fédéral dans l'arrêt susmentionné. Au surplus, en ce qui concerne l'argument du contribuable selon lequel la rémunération brute des fonctionnaires du BIT fait l'objet d'une imposition interne, avec pour conséquence que le versement de ses rentes de retraites aurait déjà été imposé dans ce cadre là, le tribunal expose ce qui suit. Quand bien même les cotisations obligatoires à la CCPPNU ont été prises en compte dans le cadre de l'imposition interne des fonctionnaires de l'OIT, elles l'ont été alors que le contribuable était en poste au sein de cette organisation et qu'il bénéficiait à ce moment là d'une exonération des impôts fédéraux, cantonaux et communaux. Ni la Suisse, ni le canton de Genève n'ont donc imposé le tiers de cotisations dont le recourant considère qu'il doit conduire à une exonération du tiers de sa retraite. Quant à l'imposition que constituerait la contribution interne prélevée durant les années d'activité des fonctionnaires de l'OIT, force est de constater qu'il n'existe entre la Confédération helvétique et cette organisation aucune convention qui interdirait la taxation aujourd'hui litigieuse. Par conséquent, les conclusions des recourants tendant à l'annulation du bordereau IFD 2008 sont rejetées. Impôt cantonal et communal Le 1<sup>er</sup> 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. En l'espèce, le recours concerne la période fiscale 2008. Il s'ensuit que la présente cause est régie par les dispositions de l'ancien droit (LIPP-I à V). En l'occurrence, les conclusions en matière d'impôt cantonal et communal sont les mêmes qu'en matière d'impôt fédéral direct. Les articles 2 alinéa 1, 16 de la loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques (LIPP-I) et 8 alinéa 1 (LIPP-IV) étant d'un contenu semblable à celui des articles 3 alinéa 1, 16 et 22 LIFD, les considérations développées ci-dessus pour l'impôt fédéral direct s'appliquent également à l'impôt cantonal et communal. Par conséquent, les conclusions des recourants tendant à l'annulation du bordereau ICC 2008 sont rejetées. Subsidiairement, les recourants demandent que la présente procédure soit suspendue jusqu'à droit connu dans le cadre d'un recours pendant devant le Tribunal administratif, devenu la Chambre administrative de la Cour de justice dès le 1er janvier 2011, dans un dossier concernant un ancien collègue du contribuable et soulevant les mêmes questions que dans le cas d'espèce. Selon l'article 14 alinéa 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10), applicable par renvoi de l'article 2 alinéa 2 LPFisc, lorsque le sort d'une procédure administrative dépend de la solution d'une question de nature civile, pénale ou administrative relevant de la compétence d'une autre autorité et faisant l'objet d'une procédure pendante devant ladite autorité, la suspension de la procédure administrative peut, le cas échéant, être prononcée jusqu'à droit connu sur ces questions. En l'occurrence, la problématique en question a été, comme on l'a vu, tranchée par le Tribunal fédéral, de sorte qu'il ne se justifie pas de suspendre la présente procédure. Pour le surplus, il n'y a aucun motif justifiant la suspension de l'instruction du présent recours, au sens de l'article 78 LPA. Il s'ensuit que la demande de suspension de la procédure est rejetée. Par conséquent, le recours concernant l'IFD et l'ICC 2008 est rejeté. En application des articles 144 alinéa 1 LIFD, 52 alinéa 1 LPFisc, 87 alinéa 1 LPA et 1 et 2 du règlement genevois sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative (RFPA – E 5 10.03), les contribuables, qui succombent, sont condamnés au paiement d'un émolument s'élevant à 500 fr. Ce montant est couvert par l'avance de frais de 500 fr. effectuée au moment du dépôt du recours (art. 86 al. 1 LPA). PAR CES MOTIFS LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF DE PREMIÈRE INSTANCE déclare le recours recevable; le rejette; met à la charge des recourants pris conjointement et solidairement un émolument de 500 fr., lequel est couvert par l'avance de frais de 500 fr., effectuée au moment du dépôt du recours. dit que, conformément aux articles 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (18 rue du Mont-Blanc, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant; communique le présent jugement à: X\_\_\_\_\_ et X\_\_\_\_\_; l'Administration fiscale cantonale; l'Administration fédérale des contributions. Siégeant: Olivier BINDSCHIEDLER TORNARE, président, Damien BONVALLAT et Yves DUPONT, juges assesseurs. Au nom du Tribunal: Le président Olivier BINDSCHIEDLER TORNARE Copie conforme de ce jugement a été communiquée aux parties. Genève, le La greffière

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