

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4685/2008-FIN

ATA/239/2009

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 12 mai 2009

2ème section

dans la cause

Madame G _____

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE
ADMINISTRATIVE**

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Madame G_____ (ci-après : la contribuable), domiciliée à Genève, ressortissante suisse, a exercé une activité lucrative dépendante auprès du Centre Européen de Recherches Nucléaires (ci-après : CERN) jusqu'au 31 octobre 2004.

2. Dans sa déclaration fiscale 2004, la contribuable a mentionné un revenu et une fortune imposables ICC de CHF 126'302.- et une fortune de CHF 347'706.-.

Au nombre des annexes jointes à la déclaration précitée figurait une attestation émise le 17 juin 2005 par le CERN certifiant que la contribuable avait reçu, pour l'année 2004, un traitement de CHF 77'920.- et cela jusqu'au 31 octobre 2004.

3. Le 10 octobre 2005, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'administration) a notifié à la contribuable deux bordereaux de taxation, le premier couvrant la période d'imposition du 1^{er} janvier au 31 octobre 2004 et le second couvrant celle du 1^{er} novembre au 31 décembre 2004.

L'impôt dû s'élevait respectivement à CHF 245,30 pour le premier bordereau et CHF 4'131,40 pour le second.

4. La contribuable a élevé réclamation le 12 octobre 2005.

Elle contestait la taxation intermédiaire en raison de sa cessation d'activité. Aucune disposition légale ne faisait mention qu'un arrêt d'activité déclenchait une fin d'assujettissement. L'art. 2 al. 4 de la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 (LIPP-II - D 3 12) n'était pas applicable à son cas. Une nouvelle taxation pour la période fiscale 2004 sur la base des revenus acquis du 1^{er} janvier au 31 décembre de cette année-ci devait être établie.

5. Le 6 février 2006, l'administration a expédié à la contribuable un bordereau rectificatif tenant compte des modifications du taux des centimes additionnels et/ou de celui de la part privilégiée attribuée à la commune de Meyrin. Dit bordereau n'est pas litigieux.

6. Par décision du 31 mars 2006, l'administration a rejeté la réclamation et maintenu la taxation contestée.

Elle s'est référée à l'instruction n° 126 de mars 1979 prévoyant que durant la période où l'activité lucrative est exercée au sein d'une organisation internationale, seules les déductions exclusivement liées aux revenus non-exonérés sont admises. Si dans une même année fiscale, le contribuable passe d'une situation pour laquelle l'application de l'instruction n° 126 doit être

effectuée à une situation ordinaire ou inversement, la période annuelle de taxation doit être scindée en deux parts proportionnellement égales à la durée respective de ces situations.

7. La contribuable a saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts - remplacée dès le 1^{er} janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative - (ci-après : la commission) d'un recours par acte du 28 avril 2006.

L'instruction n° 126 de mars 1979 avait été édictée sous l'empire de l'ancienne loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) qui prévoyait une taxation intermédiaire en cas de cessation d'activité, ce qui n'était plus le cas depuis l'entrée en vigueur de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 1^{er} janvier 2001 (LIPP-I - D 3 11).

Elle conclut à l'annulation de la décision du 31 mars 2006 ainsi qu'à celle des deux bordereaux du 10 octobre 2005.

8. L'administration s'est déterminée le 9 février 2007. La validité de l'instruction n° 126 de mars 1979 avait été confirmée à plusieurs reprises par le Tribunal administratif, en dernier lieu le 6 mars 1991 en la cause McG.

Conformément à l'art. 17 de l'accord du 11 juin 1955 entre le Conseil fédéral suisse et le CERN déterminant le statut juridique de cette organisation en Suisse (ci-après : l'accord de siège RS 0.192.122.42) ainsi qu'à l'échange de lettres du 11 juin 1955 entre la Suisse et le CERN sur l'interprétation de l'accord de siège (ci-après : l'échange de lettres du 11 juin 1955 RS 0.192.122.421) - point 2 -, les rentes et pensions versées par le CERN n'étaient pas exonérées, au contraire des traitements et émoluments. En l'espèce, l'exonération fiscale de la contribuable avait pris fin le 31 octobre 2004 et à partir du 1^{er} novembre suivant, elle devait être considérée comme nouvellement assujettie à l'impôt cantonal et communal conformément à l'art. 7 LIPP I. La pension de retraite versée par le CERN était imposable en vertu de l'art. 9 let. a de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) (LIPP-IV - D 3 14). Par ailleurs, lorsque l'assujettissement d'un contribuable intervenait dans le courant de l'année, l'impôt était prélevé sur les revenus obtenus durant cette période conformément à l'art. 2 al. 4 LIPP-II. Pour les revenus à caractère périodique, le taux de l'impôt se calculait sur un revenu calculé sur douze mois. Le principe de l'annualisation permettait en particulier d'appréhender un revenu annuel normal.

Les taxations litigieuses étaient correctes et devaient être confirmées.

9. Par décision du 3 novembre 2008, la commission a rejeté le recours.

A compter du 1^{er} novembre 2004, la contribuable était assujettie de manière illimitée, en raison de son changement de statut et cela quand bien même elle avait été domiciliée dans le canton durant l'année fiscale 2004.

10. Mme G _____ a recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision précitée le 17 décembre 2008.

Elle a persisté dans son argumentation antérieure.

Si le Tribunal administratif rejetait son recours, il devrait alors tenir compte du fait qu'elle était assujettie de façon illimitée dès le 1^{er} janvier 2004. En effet, jusqu'à son départ à la retraite, elle était au bénéfice d'une carte de légitimation « S » en tant que ressortissante suisse travaillant pour une organisation internationale. Elle avait toujours été imposée sur la totalité de ses revenus et de sa fortune (mobiliers et immobiliers) à l'exception de son salaire. L'impôt anticipé sur ses avoirs mobiliers lui avait toujours été remboursé en déclarant ses rendements, non pas au moyen de la formule 25 de l'administration fédérale destinée aux fonctionnaires ayant des privilèges diplomatiques mais sur l'état des titres qui faisait partie intégrante de la déclaration d'impôts du canton de Genève. De plus, elle avait toujours été considérée comme domiciliée en Suisse, donc assujettie de façon illimitée en Suisse, en matière d'impôt fédéral direct sur le revenu (ci-après : IFD). Il ne pouvait pas en aller autrement sur le plan de l'ICC.

Elle conclut à l'annulation de la décision de la commission et à celle des bordereaux ICC 2004 du 10 octobre 2005.

11. Dans sa réponse du 10 février 2009, l'administration s'est opposée au recours en persistant dans ses précédentes explications et conclusions, notamment eu égard à l'application de l'instruction n° 126 de mars 1979.

Le fait que la contribuable, de nationalité suisse, ait pu obtenir les remboursements de l'impôt anticipé prélevé sur ses revenus mobiliers n'était pas de nature à modifier la condition de l'administration. En effet, la formule 25 était réservée aux fonctionnaires internationaux de nationalité étrangère pouvant solliciter le remboursement de l'impôt anticipé. En tant que fonctionnaire internationale de nationalité suisse, elle bénéficiait de privilèges fiscaux qui ne s'étendaient pas à sa fortune mobilière ni aux revenus en découlant. Son assujettissement était donc partiel. Les décisions de remboursement de l'impôt anticipé, prises en application de la loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 (LIA - RS - 642.21) n'étaient pas pertinentes pour la solution du cas d'espèce et n'emportaient pas la conclusion que l'assujettissement de la contribuable ait été illimité.

12. Par courrier du 16 février 2009, le Tribunal administratif a informé les parties que sauf demande de mesure d'instruction complémentaire, la cause serait gardée à juger, en l'état du dossier, le 15 mars 2009.
13. Aucune demande n'est parvenue au juge délégué dans ce délai.

EN DROIT

1. Le 18 septembre 2008, le Grand Conseil de la République et canton de Genève a modifié la loi d'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 (LOJ-- E 2 05), notamment en créant une commission de recours en matière administrative compétente (56X LOJ) pour connaître, en première instance, des décisions sur réclamation prises par l'administration fiscale cantonale, en application de l'art. 7 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17). Ces dispositions sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2009. Toutefois selon la disposition transitoire adoptée par le législateur (art. 162 al. 4 LOJ), le Tribunal administratif reste compétent pour trancher les recours dont il a été saisi contre les décisions rendues par la commission cantonale de recours en matière d'impôts avant le 1^{er} janvier 2009.

Dès lors, interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 53 al. 1 LPFisc).

2. Aux termes de l'art. 16 al. 1 let. a *in fine* LIPP-I , les fonctionnaires des organisations internationales 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.

Conformément à cette disposition, l'accord de siège énonce à son art. 17 let. a l'exonération de tout impôt sur les traitements et émoluments versés par l'organisation aux fonctionnaires qui n'ont pas la nationalité suisse.

L'arrangement intervenu en 1973 entre les organisations internationales, le département politique fédéral et le canton de Genève étend l'immunité fiscale de l'accord du siège aux fonctionnaires de nationalité suisse et cette pratique n'a depuis jamais été contestée (ATA S. du 18 mars 1987 consid. 6).

Dès lors, pour la période s'étendant du 1^{er} janvier au 31 octobre 2004, la recourante, employée auprès du CERN, était exonérée de tout impôt sur le revenu et la fortune, ce qui n'est pas contesté par les parties.

3. La recourante allègue qu'étant domiciliée pendant cette période dans le canton de Genève, elle y était assujettie de façon illimitée.

a. Selon la jurisprudence du tribunal de céans, l'assujettissement en Suisse implique l'obligation "d'accomplir tous les actes nécessaires à la détermination du montant de l'impôt et celle de payer cet impôt" (ATA en la cause SI D R du 19 octobre 1983 ; J-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, Neuchâtel 1980, p.69).

Dans la cause susmentionnée, le Tribunal administratif genevois a estimé qu'au vu du statut de fonctionnaire d'une organisation internationale du recourant, ce dernier ne payait pas ses impôts correspondant à sa situation financière et qu'ainsi le fait qu'il soit domicilié en Suisse ou non était sans pertinence. Seul importait, pour être considéré comme contribuable en Suisse, le fait de payer les impôts généraux (ATA précité consid. 5).

Bien que cet arrêt ait été rendu sous l'égide de la LCP dont la plupart des dispositions ont aujourd'hui été abrogées, la référence à ce dernier reste pertinente en ce sens que tant les principes que les exceptions à l'assujettissement ont été repris dans le LIPP-I.

b. Selon l'art. 15 al. 1 *in fine* de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) dans sa teneur au 1^{er} janvier 2007, lequel comportait des termes analogues à ceux de l'art. 16 al. 1 LIPP-I, les fonctionnaires des organisations internationales établies en Suisse sont exemptés des impôts dans la mesure où le prévoit le droit fédéral.

c. Le commentaire romand sur l'impôt fédéral direct précise qu'en l'absence d'une telle exemption, ces personnes seraient assujetties à l'impôt suisse puisqu'elles sont domiciliées ou en séjour en Suisse et y travaillent. Lorsqu'ils ne sont pas imposés sur certains de leurs revenus (...) les fonctionnaires des organisations internationales ne sont pas considérés comme résidents en Suisse. (Y. NOËL, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008 p.183 n. 1).

Au vu de ce qui précède, le domicile des fonctionnaires des organisations internationales ne suffit pas à conclure à l'assujettissement illimité.

4. L'art. 3 al. 1 let. e LIPP - I énonce le principe de l'assujettissement limité, aux termes duquel les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées, ni en séjour dans le canton sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique lorsqu'elles exercent une activité lucrative dans le canton.

En l'espèce, la recourante ayant exercé une activité lucrative dépendante auprès du CERN du 1^{er} janvier 2004 au 31 octobre 2004, et le critère du domicile n'étant pas suffisant comme mentionné ci-dessus, la commission a considéré à juste titre que l'intéressée était assujettie de manière limitée pour cette période, car elle n'était pas imposée sur l'ensemble de ses revenus.

5. Suite à sa cessation d'activité, la recourante a perçu une rente de retraite du 2^{ème} pilier du 1^{er} novembre au 31 décembre 2004.

Selon le point 2 de l'échange de lettre du 11 juin 1955, seules les prestations en capital dues par les caisses de pension et les indemnités versées à la suite de maladies et d'accidents bénéficient de l'exemption fiscale. Les revenus des capitaux versés, les rentes et pensions doivent, en revanche, être imposés.

Conformément à l'art. 9 let a LIPP-IV, tout revenu acquis en lieu et place du revenu d'une activité lucrative étant imposable, la rente de retraite versée à la recourante dès le 1^{er} novembre 2004 est soumise à l'impôt.

Ainsi, dès le 1^{er} novembre 2004, la recourante doit être assujettie de façon illimitée, car elle n'était plus au bénéfice de l'exonération fiscale de l'art. 16 al. 1 let. a LIPP-I et payer de ce fait les impôts généraux dans le canton de son domicile, soit Genève.

6. Selon l'art. 7 al. 1 LIPP-I, l'assujettissement débute le jour où le contribuable prend domicile dans le canton ou y commence son séjour au sens de l'art. 2 ou encore le jour où il acquiert un élément imposable au sens de l'art. 3.

En l'espèce, la recourante a été assujettie de façon limitée du 1^{er} janvier au 31 octobre 2004, puis illimitée du 1^{er} novembre au 31 décembre 2004. L'art. 2 al. 4 LIPP-II est applicable. Il dispose que si les conditions d'assujettissement ne sont réalisées que durant une période fiscale, l'impôt est prélevé sur les revenus obtenus durant cette période. Pour les revenus à caractère périodique, le taux de l'impôt se détermine compte tenu d'un revenu calculé sur douze mois.

7. La recourante prétend que l'impôt anticipé sur ses avoirs mobiliers lui ayant toujours été remboursé sur la base de l'art. 22 al. 1 LIA, son assujettissement illimité, découlant de son domicile en Suisse, ne peut être contesté. Selon cette disposition, les personnes physiques ont droit au remboursement de l'impôt anticipé si elles étaient domiciliées en Suisse à l'échéance de la prestation imposable.

Le domicile en Suisse de la recourante n'est pas contesté par les parties. Toutefois, comme mentionné au consid. 3 *supra*, il ne suffit pas pour conclure à l'assujettissement illimité en Suisse des fonctionnaires d'organisations internationales.

Ainsi, l'analyse de la LIA ne saurait conduire à une autre conclusion, à savoir que la recourante était assujettie de façon limitée du 1^{er} janvier au 31 octobre et illimitée du 1^{er} novembre au 31 décembre 2004.

8. L'instruction n° 126 de mars 1979 consacre un arrangement issu de discussions menées sous l'égide du département fédéral des affaires étrangères à la

suite d'une contestation des organisation internationales quant au mode de taxation des contribuables domiciliés à Genève et a été adaptée aux dispositions des nouvelles réglementations LIPP en collaboration avec la Mission permanente de la Suisse auprès de l'Office des Nations Unies et des autres organisations internationales à Genève.

Cette instruction prévoit notamment que, si dans une même année fiscale, le contribuable passe d'un statut de fonctionnaire international à une situation ordinaire ou inversement, la période annuelle de taxation doit être scindée en deux parts proportionnellement égales à la durée respective de ces situations de la manière suivante :

- Du 1^{er} janvier au jour qui précède la fin d'activité au sein de l'organisation internationale, soit en l'espèce le 31 octobre 2004 (taxation fonctionnaire international) : imposition sur la base des revenus du 1^{er} janvier à la date de fin d'activité (sans les revenus exonérés) avec annualisation, pour fixer le taux de l'impôt des revenus à caractère périodique ;
- Du jour de la cessation d'activité, soit en l'espèce le 1er novembre 2004, au 31 décembre (taxation normale) : imposition sur la base des revenus acquis depuis la fin d'activité jusqu'au 31 décembre avec annualisation, pour fixer le taux de l'impôt des revenus à caractère périodique.

Il résulte de ce qui précède que la taxation intermédiaire de l'administration pour l'année d'assujettissement 2004 est justifiée par le passage d'un assujettissement limité à un assujettissement illimité. L'administration ayant scindé l'année d'assujettissement 2004 en deux parts proportionnellement égales à la situation de la recourante, la taxation litigieuse est correcte et doit être confirmée.

9. Partant, le recours sera rejeté. Un émoulement de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante qui succombe. Aucune indemnité ne lui sera allouée (art. 87 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 18 décembre 2008 par Madame G_____ contre la décision du 3 novembre 2008 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de la recourante un émolument de CHF 1'000.- ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité ;

dit que, conformément aux art. 82 et ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), la présente décision peut être portée dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. La présente décision et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Madame G_____, à la commission cantonale de recours en matière administrative ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni, M. Dumartheray, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :