

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2534/2014-ICCIFD

ATA/434/2016

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 24 mai 2016

4^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Monsieur A _____

représenté par Me Xavier Oberson, avocat,

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
17 février 2015 (JTAPI/205/2015)**

EN FAIT

1. Monsieur A_____ (ci-après : le contribuable), né en 1959, a été domicilié en Suisse durant de nombreuses années. Il a travaillé à Genève, au sein de la B_____ SA (ci-après : B_____) jusqu'au 30 septembre 2012, date de son départ pour Israël.
2. Durant son activité professionnelle en Suisse, M. A_____ a cotisé à deux plans de prévoyance au sein de la Fondation de prévoyance B_____ (ci-après : la fondation de prévoyance B_____) : un plan ordinaire, dans lequel il avait accumulé CHF 1'647'819.45 et un plan supplémentaire, dans lequel il avait accumulé CHF 743'696,89.
3. Le 5 août 2013, M. A_____ a sollicité le versement de ses prestations de prévoyance, en capital, compte tenu de son départ à l'étranger.
4. Le 12 août 2013, lors du versement des prestations de prévoyance à M. A_____ un impôt à la source de CHF 142'399,30 a été prélevé sur le plan ordinaire et un impôt de CHF 61'158,10 sur le plan supplémentaire.

Ces prestations ont été versées sur un compte auprès de la Bank C_____ (ci-après : Bank C_____) à Tel Aviv.
5. Le 18 août 2013, M. A_____ a rempli deux formulaires en vue d'obtenir le remboursement de l'impôt à la source prélevé sur ses prestations de prévoyance.

Ces deux documents ont été tamponnés par l'autorité fiscale israélienne le 27 janvier 2014 et la rubrique « effectively transferred and taxed in Israel » était cochée dans chaque formulaire.

Ces demandes de remboursement ont été adressés le 14 mai 2014 à l'administration fiscale cantonale genevoise (ci-après : AFC-GE).
6. Le 13 juin 2014, M. A_____ a remis à l'AFC-GE un document en anglais daté du 6 mars 2014, selon lequel il était exonéré d'impôt pendant dix ans en Israël. En tant que nouvel immigrant dans ce pays, il bénéficiait de plusieurs avantages fiscaux, dont l'exonération pour dix ans sur les revenus de ses avoirs détenus avant son immigration en Israël.
7. Par décision du 4 août 2014, l'AFC-GE a rejeté la demande de remboursement de M. A_____.

En vertu du Protocole de la Convention entre la Confédération suisse et l'État d'Israël en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le

revenu et sur la fortune du 2 juillet 2003 (ci-après : le Protocole ; CDI-IL - RS 0.672.944.91) et faute d'avoir démontré une imposition effective des prestations en capital provenant d'institutions de prévoyance en Israël, il ne pouvait pas bénéficier de l'exonération de l'impôt suisse sur la base de la CDI-IL.

8. Par acte du 27 août 2014, M. A_____ a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision précitée, concluant à son annulation et au renvoi du dossier à l'AFC-GE pour nouvelle décision acceptant la demande le remboursement de l'impôt à la source prélevé sur ses prestations en capital, « sous suite de frais et dépens ».

Il n'était pas contesté que les versements qu'il avait reçus constituaient des pensions, versées sous la forme de prestations en capital. Compte tenu de son domicile en Israël, cet État disposait d'un droit exclusif à les imposer. L'AFC-GE était autorisée à prélever un impôt à la source sur ces prestations en capital, mais en raison de la compétence exclusive en faveur d'Israël, elle devait rembourser cet impôt au contribuable, sans intérêt, dès l'instant où celui-ci déposait sa demande dans les trois ans en y joignant une attestation de l'autorité fiscale certifiant qu'elle avait connaissance du versement de ce capital.

Or, vu les deux formulaires qu'il avait remplis le 18 août 2013 et que l'autorité fiscale israélienne avait complétés le 27 janvier 2014, ces conditions étaient remplies en l'espèce.

Il n'appartenait pas à l'AFC-GE de déterminer si les prestations avaient été effectivement soumises à l'impôt en Israël. Le ch. 5 du Protocole de la CDI-IL ne s'appliquait pas, dès lors qu'Israël disposait d'un droit exclusif d'imposition sur les pensions. L'absence d'imposition dans cet État ne constituait pas un motif pour permettre à la Suisse d'imposer ces pensions.

9. Le 28 novembre 2014, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Selon la loi, les revenus de source suisse d'un résident d'Israël pouvaient bénéficier de l'application des dispositions de la CDI-IL uniquement dans le cas où ils avaient fait l'objet d'une imposition effective en Israël, étant précisé que seule la version anglaise du ch. 5 du Protocole de la CDI-IL faisait foi ; la traduction française était quant à elle rédigée d'une façon peu claire.

Or, M. A_____ n'avait pas démontré que tel était le cas, puisqu'il avait bénéficié d'une exonération d'impôt dans cet État pendant dix ans sur les revenus de ses avoir détenus avant son immigration.

10. Le 1^{er} décembre 2014, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a conclu au rejet du recours, se ralliant à la position de l'AFC-GE.

11. Par jugement du 17 février 2015, le TAPI a admis le recours de M. A_____.

Ce dernier avait perçu en 2013 des prestations de la part de la fondation de prévoyance B_____ à la suite de son départ pour Israël à la fin du mois de septembre 2012. Ces prestations étaient imposables en Israël, en application de la CDI-IL. Conformément au ch. 5 du Protocole de la CDI-IL, l'exonération de l'impôt suisse prévue par la CDI-IL ne s'appliquait qu'à la part des pensions reçue ou soumise à l'impôt en Israël.

Les prestations de la fondation de prévoyance B_____, soit le plan ordinaire et le plan supplémentaire, avaient été versées le 12 août 2013 sur le compte détenu par M. A_____ auprès de la Bank C_____ à Tel Aviv. Ces revenus avaient ainsi été « reçus en Israël », au sens du ch. 5 du Protocole de la CDI-IL. L'intéressé avait déposé sa demande de remboursement le 18 août 2013 (recte : 14 mai 2014), soit dans les trois ans depuis l'échéance de la prestation. Il avait joint à sa requête une attestation du fisc israélien indiquant que ces prestations avaient été non seulement transférées, mais également imposées dans cet État. Bien que ce document comportât une erreur, il n'en demeurait pas moins qu'en sa qualité de nouvel immigré en Israël, M. A_____ était exonéré durant dix ans d'impôts sur le revenu de ses avoir détenus avant son immigration. Cette erreur ne portait toutefois pas à conséquence, dès lors que le Protocole de la CDI-IL autorisait la réduction du taux de l'impôt à la source à la part des revenus reçus en Israël (ce qui était le cas) *ou* (sic) soumis à l'impôt en Israël.

M. A_____ était ainsi fondé à réclamer le remboursement de l'impôt à la source.

12. Par acte du 25 mars 2015, l'AFC-GE a interjeté recours contre le jugement précité auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), concluant à son annulation et à la confirmation de sa propre décision du 4 août 2014.

L'interprétation du TAPI à propos du ch. 5 du Protocole de la CDI-IL n'était pas conforme à ce que prévoyait la CDI-IL, comme l'avait détaillé le Secrétariat d'État aux questions financières internationales SFI (ci-après : SFI) du département fédéral des finances dans sa lettre du 23 mars 2015 adressée à l'AFC-GE. Il ressortait du libellé clair des versions allemande et anglaise que les avantages de la CDI-IL ne s'appliquaient qu'à la part des revenus qui était reçue en Israël, ou qui d'une autre manière était imposée en Israël. C'était ce qui ressortait de la précision en allemand « oder in anderer Weise des Besteuerung in Israel unterlieg » ou en anglais « or otherwise subject to tax in Israel ». En réalité, il ne s'agissait aucunement d'une clause alternative entre des revenus reçus ou des revenus imposés en Israël, comme aurait pu le laisser entendre la traduction française imprécise : « qui est reçue en Israël ou bien soumise à l'impôt en

Israël ». Cependant, cette imprécision ne portait pas à conséquence, dans la mesure où c'était le texte allemand ou le texte anglais qui faisaient foi. En français, une traduction plus précise aurait été « ou qui d'une autre manière est soumise à un impôt en Israël ». Dans ce document, le SFI avait rappelé que le but du ch. 5 du Protocole de la CDI-IL était d'éviter les doubles non-impositions en demandant une imposition effective en Israël pour renoncer en totalité ou partiellement à une imposition en Suisse. Enfin, dans sa lettre du 23 mars 2015, le SFI avait précisé que le ch. 5 du Protocole de la CDI-IL était « activé » dès que le droit national israélien connaissait des exonérations de n'importe quelle sorte.

Ainsi, les revenus de source suisse d'un résident d'Israël pouvaient bénéficier de l'application des dispositions de la CDI-IL uniquement dans le cas où ils avaient fait l'objet d'une imposition effective en Israël.

Cette position était d'ailleurs reprise dans l'annexe intitulée « Aperçu des conventions de double imposition » de la lettre circulaire du 7 février 2014 de l'AFC-CH qui indiquait que, concernant Israël, un justificatif d'imposition était exigé.

De plus, le formulaire de « Demande de remboursement de l'impôt à la source prélevé sur les prestations en capital provenant d'institutions de prévoyance ayant leur siège en Suisse » avait repris la condition posée au ch. 5 du Protocole de la CDI-IL en ajoutant des indications supplémentaires s'agissant d'Israël. Il y avait en effet une rubrique spécifique qui indiquait : « dont Fr... effectivement transférés et imposés en Israël ».

Faute d'avoir démontré une imposition effective de ses prestations en capital de prévoyance par Israël, M. A_____ ne pouvait pas bénéficier de l'exemption de l'impôt suisse sur la base de la CDI-IL et de son Protocole. Ainsi, l'imposition suisse n'était pas contraire à la CDI-IL, le remboursement ne pouvait pas être accordé à l'intéressé en vertu de la loi.

L'AFC-GE a produit notamment la lettre circulaire de l'AFC-CH du 7 février 2014, ainsi 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 1^{er} janvier 2014), le formulaire vierge de « Demande de remboursement de l'impôt à la source prélevé sur les prestations en capital provenant d'institutions de prévoyance ayant leur siège en Suisse », ainsi que le courrier du SFI du 23 mars 2015.

13. Le 31 mars 2015, le TAPI a produit son dossier sans formuler d'observations.

14. Le 24 avril 2015, l'AFC-CH a informé la chambre administrative qu'elle partageait l'avis du SFI et de l'AFC-GE à propos de l'interprétation du ch. 5 du Protocole de la CDI-IL. Le ch. 5 du Protocole de la CDI-IL avait pour but d'éviter les doubles non-impositions, de sorte que les revenus de source suisse qu'un résident d'Israël percevait n'étaient exonérés en Suisse conformément à la CDI-IL et à son Protocole que si ces revenus avaient fait l'objet d'une imposition effective en Israël. Cette imposition n'ayant pas été démontrée, l'impôt à la source prélevé ne devait pas être remboursé.

15. Le 29 avril 2015, M. A_____ a conclu au rejet du recours « sous suite de frais et dépens ».

Il a repris ses précédents arguments formulés dans son recours du 27 août 2014.

16. Le 7 mai 2015, le juge délégué a informé les parties que la cause apparaissait être en état d'être jugée mais dans l'hypothèse où les parties estimaient pertinent de compléter leurs écritures sur des éléments ressortant des déterminations qui leur étaient transmises en annexe, elles disposaient d'un délai au 5 juin 2015 pour ce faire.

17. Les parties n'ont produit aucune écriture dans le délai accordé.

EN DROIT

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).

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, 4^{ème} 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, 3^{ème} 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).

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

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*, 2^{ème} 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).

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.

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

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 1^{er} 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 1^{er} janvier 2014, état au 1^{er} mars 2015, état au 1^{er} 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

familière, 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).

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)

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

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 1^{er} 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.

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.

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).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 25 mars 2015 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 17 février 2015 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 17 février 2015 ;

rétablit la décision de l'administration fiscale cantonale du 4 août 2014 ;

met à la charge de Monsieur A_____ un émolument de CHF 2'000.- ;

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

dit que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté 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. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Me Xavier Oberson, avocat de Monsieur A_____, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Junod, présidente, MM. Dumartheray et Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :