

SOCIÉTÉ CIVILE PROFESSIONNELLE
DE CHAISEMARTIN, DOUMIC-SEILLER
Avocat au Conseil d'Etat et à la Cour de Cassation

ARNAUD DE CHAISEMARTIN

Docteur en Droit

MARIE-AMÉLIE DOUMIC-SEILLER

Avocats Associés

28, RUE RIEUX - 92100 BOULOGNE

TÉLÉPHONE 01 46 05 39 99 - TÉLÉCOPIE 01 46 05 47 45

Le 17 avril 2018

CONSULTATION

POUR : l'Association des anciens fonctionnaires de l'UNESCO
(A.A.F.U.)

SUR : le régime fiscal des pensions de retraite versées par la
Caisse Commune des Pensions du Personnel des
Nations Unies aux fonctionnaires retraités de
l'UNESCO résidant en France : état du droit et
perspectives d'évolution.

ELEMENTS DE DISCUSSION

I.- Jusqu'à une date relativement récente (vers 1980), les pensions de retraite, versées par la Caisse commune des pensions du personnel des Nations Unies, aux fonctionnaires retraités de l'UNESCO résidant en France, n'étaient pas assujetties à l'impôt sur le revenu.

L'administration fiscale s'abstenait en effet en règle générale, de réintégrer lesdites pensions dans les revenus imposables des intéressés.

Toutefois cette pratique, qui n'était ni officialisée, ni unanimement appliquée, a été remise en cause et il a été décidé de recourir à une procédure d'arbitrage entre l'Etat français et l'UNESCO.

Selon une sentence du 14 janvier 2003, il a été « dit que l'article 22 b) de l'Accord de siège de 1954 n'est pas applicable aux anciens fonctionnaires de l'UNESCO résidant en France et percevant après la cessation de leur activité, une prestation de retraite versée par la Caisse commune des pensions du personnel des Nations Unies ».

Depuis lors, les pensions de retraite des fonctionnaires retraités de l'UNESCO ayant leur résidence fiscale en France, sont systématiquement soumises par les services fiscaux, à l'impôt sur le revenu (cf. BOI 14 I-1-03 n°55 du 24 mars 2003), alors même que dans d'autres pays de résidence des fonctionnaires retraités, ceux-ci bénéficient d'une immunité fiscale totale ou partielle (cf. tableau fourni par l'association).

L'association des anciens fonctionnaires de l'UNESCO (A.A.F.U.), s'interroge en conséquence, sur les éléments qui pourraient être invoqués devant le juge fiscal français de nature à remettre en cause les règles du droit national quant à l'imposition des pensions des retraités résidant en France.

DISCUSSION

Seront successivement examinés d'une part le régime fiscal actuel des pensions de retraite versées aux fonctionnaires retraités de l'UNESCO résidant en France (A), d'autre part les perspectives d'évolution envisageables (B) s'agissant, dans le prolongement de la réunion qui s'est tenue le 6 novembre 2017 avec l'avocat soussigné, de la question de l'assujettissement des pensions à l'IR.

A) Le régime fiscal actuel des pensions de retraite versées aux fonctionnaires retraités de l'UNESCO résidant en France.

II.- Les dispositions fiscales nationales sur lesquelles se fondent les services fiscaux, pour assujettir à l'impôt sur le revenu les pensions litigieuses, sont les suivantes.

D'une part l'article 4A du Code général des impôts (CGI) selon lequel « *Les personnes qui ont en France leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus...* »

D'autre part, l'article 4B du même code qui dispose que :

« 1. *Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4 A :*

a. Les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal... »

Enfin, l'article 79 du CGI selon lequel : « *Les traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères concourent à la formation du revenu global servant de base à l'impôt sur le revenu* »

Selon ces dispositions, les pensions de retraite versées à un contribuable fiscalement domicilié en France, sont passibles de l'impôt sur le revenu.

Aucune disposition fiscale nationale ne vise spécifiquement et *a fortiori* n'exonère, les pensions de retraite versées aux anciens fonctionnaires internationaux, résidant en France.

III.- On sait que selon l'article 55 de la Constitution du 4 octobre 1958 : « *Les traités ou accords régulièrement ratifiés ou approuvés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve, pour chaque accord ou traité, de son application par l'autre partie* ».

En l'espèce, la situation fiscale des fonctionnaires de l'UNESCO, est régie par l'Accord signé le 2 juillet 1954 entre la République française et l'UNESCO, relatif au siège de l'Organisation.

L'article 22 de cet accord prévoit en effet que: « *Les fonctionnaires régis par les dispositions du Statut du personnel de l'Organisation (...) b) Seront exonérés de tout impôt direct sur les traitements et émoluments qui leur seront versés par l'Organisation* ».

On précisera qu'en application de la « *Disposition 103-16* » du Statut et Règlement du personnel de l'UNESCO : les traitements des membres du personnel sont soumis à retenue d'après un barème d'imposition propre à l'Organisation, qui « *déduit mensuellement des traitements le montant des retenues au titre du régime d'imposition* ».

La question se pose donc de savoir si les dispositions de l'article 22 b) précité de l'Accord du 2 juillet 1954, doivent être interprétées comme instaurant une immunité fiscale au bénéfice des seuls fonctionnaires de l'UNESCO en activité, ou si cette immunité s'étend aux fonctionnaires retraités pour les pensions qu'ils perçoivent de l'Organisation. Dans ce dernier cas, l'article 55 de la Constitution conduirait, au bénéfice d'une application exclusive de l'accord, à écarter l'application des règles nationales d'imposition des pensions de retraite.

IV.- Depuis l'arrêt « *GISTI* » du 29 juin 1990 (C.E., Ass., req. n° 78519, rec. p. 171), le juge administratif se reconnaît compétent pour interpréter un traité sauf à ce que celui-ci instaure une obligation de renvoi.

En l'espèce, l'article 29 de l'Accord du 2 juillet 1954 prévoit que : « *1. Tout différend entre l'Organisation et le gouvernement de la République française au sujet de l'interprétation ou de l'application du présent accord... sera, s'il n'est pas réglé par voie de négociation ou par tout autre mode de règlement agréé par les parties, soumis, aux fins de décision définitive,*

à un tribunal composé de trois arbitres dont l'un sera désigné par le Directeur général de l'Organisation, l'autre par le ministre des affaires étrangères du gouvernement de la République française, et le troisième choisi par les deux autres ou, à défaut d'accord entre eux sur ce choix, par le Président de la Cour internationale de Justice. ... ».

Aux termes d'un arrêt du 17 décembre 2003 (n°239677, Heskes, Rec. p. 514 ; DF 2005, n° 17, com. 395, concl. Vallée), le Conseil d'Etat a jugé que cet article ne s'appliquait qu'aux différends « *entre les parties à l'accord relatif au siège de l'UNESCO* » et qu'il « *ne saurait par suite concerner un litige opposant devant la juridiction administrative française un ancien fonctionnaire de l'UNESCO à l'administration* ».

Le Conseil d'Etat a considéré dans ce même arrêt que ni l'article 29 précité « *ni aucune autre disposition de l'accord relatif au siège de l'UNESCO ne prévoient de procédure de renvoi préjudiciel* » et qu'il était par suite compétent pour interpréter les stipulations dudit accord.

V.- On rappellera à cet égard que selon une règle de droit coutumier qui guide la démarche du juge en la matière, consacrée par les articles 31 à 33 de la Convention de Vienne du 25 septembre 1969 sur le droit des traités, un traité doit être interprété de bonne foi suivant le « *sens ordinaire* » à attribuer à ses termes « *dans leur contexte* » et « *à la lumière de son objet et de son but* ».

En l'espèce, la jurisprudence administrative témoigne d'une interprétation très restrictive de l'Accord de siège précité du 2 juillet 1954.

Le Conseil d'Etat juge en effet qu' :

« en l'absence de toute définition fixée par l'accord lui-même, il ne ressort pas du sens ordinaire à attribuer aux termes « traitement » et « émolument », rapprochés du champ d'application de l'article 22 qui concerne les fonctionnaires de l'UNESCO, que les pensions de retraite versées aux anciens fonctionnaires de l'UNESCO bénéficient de l'exonération fiscale définie au b) de l'article 22 » et « que la circonstance que d'autres accords de siège... incluent les pensions de retraite dans le champ de l'exonération fiscale d'impôt direct est sans incidence sur l'interprétation de l'accord applicable en l'espèce ; qu'ainsi la cour administrative d'appel n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que les pensions de retraite ne sont pas comprises parmi les

traitements et émoluments exemptés d'impôt direct au sens des dispositions du b) de l'article 22 de l'accord relatif au siège de l'UNESCO » (C.E., 17 décembre 2003 précité).

Comme l'indiquait le rapporteur public, cette interprétation stricte s'explique par le fait que « le b) de l'article 22 de l'accord relatif au siège de l'UNESCO institue un privilège fiscal que nous ne sauriez interpréter de manière extensive ».

Il est à noter que cette jurisprudence s'inscrit dans la lignée de précédents arrêts par lesquels le Conseil d'Etat, interprétant dans un sens identique les conventions en cause, avait déjà considéré que les pensions de retraite versées à un ancien greffier de la Cour de justice (C.E., Ass., 6 juin 1997, n°148683, « *Aquarone* », Rec. p. 206, concl. Bachelier) ou à un ancien fonctionnaire du bureau international du travail (C.E., 28 juillet 2000, n°178834, « *Paulin* », DF 2001, n° 8, com. 163), ne bénéficiaient d'aucune immunité fiscale.

Le raisonnement du Conseil d'Etat tel qu'explicité par les conclusions de ses rapporteurs publics, repose pour partie sur l'idée que l'immunité fiscale consentie aux fonctionnaires internationaux par les traités conclus entre la France et les organisations internationales concernées, l'est « dans l'intérêt des organisations internationales dans le cadre de la réalisation de leurs buts organiques et compte tenu des contraintes imposées à leurs membres. Elle ne vise pas à procurer un avantage personnel aux fonctionnaires internationaux » (cf., conclusions Bachelier sous C.E., Ass., 6 juin 1997 précité, rec. p.212).

VI.- Vainement tenterait-on d'invoquer, soit la coutume selon laquelle les pensions de retraite des fonctionnaires internationaux seraient dans la majorité des pays membres de l'UNESCO et plus généralement d'une organisation dépendant des Nations Unies, exonérées d'impôts, soit encore les principes généraux du droit international comme le principe dit « *Noblemaire* ».

Dans son arrêt du 28 juillet 2000, « *Paulin* » précité, le Conseil d'Etat a en effet confirmé sa jurisprudence « *Aquarone* » sur la non prévalence des règles coutumières et consacré la même solution pour les principes du droit international, en considérant que : « *ni cet article (art. 55 de la Constitution) ni aucune autre disposition de valeur constitutionnelle ne prescrit ni n'implique que le juge administratif fasse*

prévaloir la coutume internationale ou même un principe général de droit international sur la loi en cas de conflit entre d'une part, ces normes internationales et d'autre part, la norme législative interne" (CE, 28 juill. 2000, req. n° 178834, Paulin préc.)

Vainement également, tenterait-on d'invoquer la ratification par la France de la Convention sur les privilèges et immunités des institutions spécialisées, approuvée par l'assemblée générale de l'ONU du 21 novembre 1947.

Dans l'arrêt précité du 17 décembre 2003 (n°239677), concernant spécifiquement la question de la fiscalisation des pensions de retraite versées à un ancien fonctionnaire de l'UNESCO, le Conseil d'Etat a rejeté le moyen tiré de la méconnaissance des stipulations de cette Convention, au motif « *en tout état de cause* », que ladite convention récemment ratifiée par la France, avait été publiée « *postérieurement à la date de l'arrêt attaqué* ».

Depuis, la Convention a été publiée par décret du 10 octobre 2001.

Pour autant il n'apparaît pas que cette entrée en vigueur soit de nature à modifier l'état du droit.

Dans son Rapport n°1958 enregistré à l'Assemblée nationale au nom de la Commission des Affaires étrangères le 24 novembre 1999 (11^{ème} législature) sur le projet de loi « *autorisant l'adhésion de la République française à la convention sur les privilèges et immunités des institutions spécialisées approuvée par l'assemblée générale des Nations Unies le 21 novembre 1947* » le Rapporteur Monsieur Xavier DENIAU, a souligné en effet, que si la France n'avait « *finalement pas maintenu de réserve fiscale* » et si « *les fonctionnaires internationaux seront bien exemptés d'impôt* », « *les retraites sont en revanche imposées selon le droit commun de l'Etat de résidence* ».

Par la suite, la doctrine fiscale (cf. BOI 5 B-16-05 N° 95 du 2 juin 2005) a rappelé que l'immunité fiscale des fonctionnaires des institutions spécialisées des Nations unies, quelle que soit leur nationalité, qui résident en France « *ne bénéficie qu'aux agents en exercice. Les pensions versées après cessation d'activité aux retraités sont imposables dans les conditions de droit commun* ».

Comme relevé par M. Bachelier (concl. sur C.E. 6 juin 1997, préc.), dès lors que les fonctionnaires internationaux « ne sont plus en activité, la nécessité d'une exonération des pensions ne se justifie pas. L'« *opinio juris* » fait donc tout autant défaut.

Cela est si vrai que, dans le cadre de la caisse commune du personnel de l'O.N.U., il a été décidé, en 1960, de modifier le mode de calcul des pensions précisément afin de tenir compte du fait qu'elles étaient en général frappées d'un impôt national. Le traitement de référence qui était à l'époque le traitement net, c'est-à-dire la rémunération brute amputée de la contribution visée à l'organisation et représentant l'équivalent de l'impôt, est désormais la rémunération brute ».

VII.- La jurisprudence interne défavorable évoquée ci-dessus, est malheureusement confortée par la « *sentence arbitrale* » rendue le 14 janvier 2003 par le tribunal arbitral constitué par le gouvernement de la République française et l'UNESCO « *sur la question du régime fiscal des pensions versées aux fonctionnaires retraités de l'UNESCO résidant en France* » qui a été suscitée par les litiges individuels opposant certains retraités de l'organisation avec les services fiscaux français.

L'UNESCO soutenait que l'exemption fiscale prévue par l'article 22 b) de l'Accord de siège, s'étendait aux fonctionnaires retraités résidant en France.

Le gouvernement français estimait quant à lui que cette disposition ne s'appliquait qu'aux fonctionnaires en activité.

Le Tribunal arbitral a considéré en premier lieu (cf. *sentence arbitrale n°51*), qu' « *en se référant au sens ordinaire des termes de l'Accord et de leur contexte* », « *le mot fonctionnaires ne vise pas les fonctionnaires admis à la retraite et que les mots « traitements et émoluments » n'englobent pas de leur côté les pensions de retraite* ».

En second lieu, selon le Tribunal (cf. *idem n°61*), « *les Parties n'ont pas entendu donner aux termes « fonctionnaires » et « traitements et émoluments », un sens particulier qui s'écarterait de celui qui résulte du sens ordinaire* » précité.

Le Tribunal en conclut donc que « *l'article 22 b) de l'Accord de siège de 1954, n'est pas applicable aux anciens fonctionnaires de l'UNESCO résidant en France et percevant après la cessation de leur activité, une pension de retraite versée par la Caisse commune des pensions du personnel des Nations Unies* ».

La doctrine fiscale a pris acte de cette sentence (cf. BOI 14 I-1-03 n°55 du 24 mars 2003) rappelant à cet égard qu'« *En application de l'article IX du compromis d'arbitrage, cette sentence est définitive et obligatoire et doit être mise en oeuvre dans le respect des règles de l'action en répétition de l'administration* ».

En l'état actuel du droit, la question de savoir si les pensions de retraites des anciens fonctionnaires de l'UNESCO résidant en France bénéficient d'une immunité fiscale, est donc tranchée de façon très nette par la négative.

Des perspectives d'évolutions pourraient-elles être envisagées sous l'influence croisée de l'évolution actuelle du droit des pensions et de l'interpénétration croissante du droit européen, qu'il s'agisse du droit de l'Union ou de celui de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme (CEDH) ?

B) Perspectives d'évolution.

VII.- Il est intéressant de relever comment la jurisprudence du Conseil d'Etat définit en droit la notion de pension de retraite.

Le Conseil d'Etat admet de longue date « *qu'une pension de retraite constitue le prolongement, après la cessation régulière d'activité, du traitement versé par un fonctionnaire en contrepartie du service par lui accompli* » (C.E., 19 mai 1944, FAURET, rec. p. 140).

Plus récemment le Conseil d'Etat a jugé que « *les pensions de retraite constituent, pour les agents publics, une rémunération différée destinée à leur assurer des conditions matérielles de vie en rapport avec la dignité de leurs fonctions passées* » (C.E., Ass., 30 novembre 2001, n° 212179).

Tel est le raisonnement tenu par le Tribunal administratif des Nations Unies, selon lequel la pension de retraite doit être regardée comme ayant la même nature juridique que le traitement, dont elle constitue un prolongement après la cessation du service (TANU 19-4-1974, Harpignies, 182, *Clunet* 1975, 911, *com. Ruzié* cité in « *Fonction Publique internationale* » Plantey et Lorient CNRS 2005).

Tel est également la position retenue par plusieurs juridictions espagnoles statuant à la suite de différends opposant les bénéficiaires de pensions servies par la Caisse commune des pensions du personnel des Nations Unies résidant en Espagne, aux services fiscaux, les pensions de retraite étant à cet égard assimilées aux « *émodements* » au sens de l'Accord de siège (cf. document en langue espagnole communiqué par l'AAFU).

En l'espèce, quand bien même la pension de retraite dont bénéficie un ancien fonctionnaire de l'UNESCO n'est pas expressément mentionnée par l'article 22 b) précité de l'Accord de siège du 2 juillet 1954, elle constitue sans aucun doute le « *prolongement* » du traitement, autrement dit de la rémunération que l'intéressé percevait lorsqu'il était en activité.

Dès lors, si l'article 22 b) de l'Accord de siège prévoit une immunité fiscale des rémunérations perçues par les fonctionnaires de l'UNESCO et que la pension de retraite est analysée comme une « *rémunération différée* », cette pension devrait de ce seul chef déjà, échapper elle-même à l'impôt (cf., en ce sens, consultation de P.M. Gaudemet du 15 avril 1991).

Mais on a vu que le Conseil d'Etat avait écarté cette interprétation dans l'arrêt déjà cité du 17 décembre 2003 (n° 239 677).

VIII.- Le mode de calcul du montant de la pension de retraite allouée aux fonctionnaires retraités de l'UNESCO pourrait également plaider en faveur de leur immunité fiscale.

La « *Disposition 106.4* » du statut et du Règlement du personnel de l'UNESCO, prévoit que « *Tout membre du personnel est affilié à la Caisse commune des pensions du personnel des Nations Unies s'il remplit les conditions prévues par les statuts de la Caisse et sous réserve que cette affiliation ne soit pas contraire aux clauses de son engagement* ».

Les pensions de retraite sont servies par ladite Caisse qui fonctionne suivant un système de capitalisation intégrale.

Les cotisations versées par les fonctionnaires en activité, sont calculées sur la « *rémunération considérée aux fins de la pension* ».

La « *Disposition 103.20* » du Statut et Règlement du personnel de l'UNESCO, précise à cet égard que cette rémunération « *est définie dans les Statuts de la Caisse commune des pensions du personnel des Nations Unies* ».

Celle-ci est dérivée d'un traitement brut égal au traitement net effectivement payé au fonctionnaire, augmenté du montant théorique de l'impôt sur le revenu, calculé suivant un barème propre au régime commun des Nations Unies. Cette « *surcotisation* » ou majoration de la cotisation correspond à un impôt interne autrement dit à un impôt prélevé à la source (cf. Annexes au Statut et Règlement du personnel).

Le montant de la pension serait quant à lui calculé en tenant compte du fait qu'elle ne sera plus soumise à aucun prélèvement étatique ultérieur: « *The rate of pension is calculated as a proportion of a salary the amount of which has been fixed on the assumption that tax will not be payable, the relationship between salary and pension is greatly modified where pension is subject to tax* » (cf. W. JENKS: "The law of international Institutions, International Immunities" cité par M. Gaudemet dans sa consultation susvisée, p. 8).

Il n'est pas certain cependant que cette affirmation reste exacte (cf. les conclusions du Président Bachelier sur C.E., Ass., 6 juin 1997 citées, supra § VI).

Dès lors, il ne saurait, semble-t-il, être soutenu que l'imposition dans son pays de résidence, de la pension perçue par un fonctionnaire international à la retraite, serait de nature à fausser le mécanisme particulier qui assure la détermination du montant de cette pension, ne permettant pas de garantir à l'intéressé qu'il jouira de « *conditions matérielles de vie en rapport avec la dignité de (ses) fonctions passées* » (cf. C.E., Ass., 30 novembre 2001, précité).

IX.- On sait (C.E., 10 avril 2015, n°377207), que « *les juridictions administratives et judiciaires, à qui incombe le contrôle de la compatibilité des lois avec le droit de l'Union européenne ou les engagements internationaux de la France, peuvent déclarer que des dispositions législatives incompatibles avec le droit de l'Union ou ces engagements sont inapplicables au litige qu'elles ont à trancher. Il appartient, par suite, au juge du litige, ... d'examiner, dans l'hypothèse où un moyen en ce sens est soulevé devant lui, s'il doit écarter la disposition législative en cause du fait de son incompatibilité avec une stipulation conventionnelle ou, le cas échéant, une règle du droit de l'Union européenne* » (application de la jurisprudence issue de C.E., Ass., 13 mai 2011, Mme M'Rida, n° 316 734, Rec. p. 211, concl. Geffray).

En vertu des stipulations de l'article 1^{er} du Premier protocole additionnel à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme : *"Toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international. Les dispositions précédentes ne portent pas atteinte au droit que possèdent les Etats de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes"*.

Selon la jurisprudence de la CEDH, La notion autonome de « bien » a un sens extensif et couvre notamment, l' « *espérance légitime* » de voir se concrétiser une créance

Les allocations de retraite des anciens fonctionnaires doivent ainsi être regardées comme des créances constituant des « biens », au sens de l'article 1^{er} précité, du premier protocole additionnel (C.E.D.H., 26 février 2003, n° 36541/97, Buchen c/ République Tchèque, § 46).

Le Conseil d'Etat adopte une position identique en jugeant que ces pensions « *constituent des créances qui doivent être regardées comme des biens au sens de l'article 1er, précité, du premier protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales* » (C.E., Ass., 30 novembre 2001, n° 212179 préc.).

En l'espèce, dans le cadre d'un litige individuel opposant un fonctionnaire retraité de l'UNESCO à l'administration fiscale, celui-ci pourrait tenter de soutenir, en invoquant l'article 1^{er} du Premier Protocole additionnel précité que, compte tenu de la spécificité de la pension de retraite servie par la Caisse commune des pensions du personnel des Nations Unies (et de son mode de calcul rappelé ci-dessus, à condition que celui-ci, tel qu'indiqué dans la consultation Gaudemet, reste exacte, cf. supra § VIII), son assujettissement à l'impôt sur le revenu, constitue une atteinte « *au droit au respect de ses biens* » lequel comporte pour lui le droit de disposer d'une pension dont le montant serait calculé en fonction d'une exemption de fiscalité nationale (ce qui n'est, en réalité, nullement évident, cf. supra § VIII).

Il est à noter que le Conseil d'Etat, lorsqu'il s'est prononcé dans l'arrêt précité du 17 décembre 2003 (n°239677), en faveur de la fiscalisation des pensions des retraités de l'UNESCO, n'a pas eu à statuer sur des moyens tirés de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme ni plus généralement du droit européen, qui n'étaient pas invoqués.

Mais, dans ses conclusions sur cet arrêt, le Rapporteur public relevait que le litige en cause, relatif à l'imposition de la retraite d'un ancien fonctionnaire de l'UNESCO ne constituait pas un « *litige de pension* » mais un « *litige fiscal* ».

Or, soulignait-il, « *en matière fiscale, les revenus d'activité sont traités distinctement des pensions. Il s'agit de catégories de revenus distinctes, notamment parce que leur fait générateur est lui-même distinct. La question qui vous est soumise est très éloignée du débat sur la non-discrimination qui a envahi les litiges de pensions* ».

On peut se demander sur le Rapporteur public n'a pas ainsi exclu par avance toute référence utile aux normes notamment issues de la Convention européenne s'agissant d'un « *litige fiscal* », le contentieux fiscal étant considéré comme hors champ de la Convention européenne des droits de l'homme.

Autrement dit, il convient de ne pas perdre de vue que la critique tirée de l'atteinte aux biens pourrait apparaître comme une vaine tentative de contourner les règles issues du droit fiscal.

X.- Selon l'article 14 de la C.E.D.H. : « *La jouissance des droits et libertés reconnus dans la présente convention doit être assurée, sans distinction aucune, fondée notamment sur le sexe, la race, la couleur, la langue, la religion, les opinions politiques ou toutes autres opinions, l'origine nationale ou sociale, l'appartenance à une minorité nationale, la fortune, la naissance ou toute autre situation* ».

Il en résulte qu'une distinction entre des personnes placées dans une situation analogue est discriminatoire, au sens de ces stipulations, si elle n'est pas assortie de justifications objectives et raisonnables, c'est-à-dire si elle ne poursuit pas un objectif d'utilité publique, ou si elle n'est pas fondée sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec les buts de la loi (C.E., 29 mars 2017, n°399506).

La Cour européenne des droits de l'homme considère que dès lors qu'un Etat décide de créer un régime de prestation ou de pensions, il doit le faire d'une manière compatible avec l'article 14 de la Convention (CEDH, *Stec et autres c. Royaume-Uni*, n° 65731/01, § 53).

La Cour considère à cet égard que « *le lieu de résidence d'une personne s'analyse en un aspect de sa situation personnelle et constitue par conséquent un motif de discrimination prohibé par l'article 14 de la Convention* » (CEDH, 16 mars 2010, *Carson c/ Royaume Uni*, n° 42184/05, § 71).

Par ailleurs, depuis l'avis d'Assemblée « *SA Financière Labeyrie* » du 12 avril 2002 (n° 239 693, Rec. p. 138), le Conseil d'Etat admet que la combinaison de l'article 14 de la Convention et de l'article 1^{er} du premier protocole peut être invoquée, à l'appui d'un moyen tiré d'une discrimination injustifiée entre contribuables.

Les pensions de retraite constituent on l'a vu pour les agents publics, une rémunération différée destinée à leur assurer des conditions matérielles de vie en rapport avec la dignité de leurs fonctions passées et le Conseil d'Etat a admis que la différence de situation existant entre d'anciens agents publics de la France, selon qu'ils ont la nationalité française ou sont ressortissants d'Etats devenus indépendants, ne justifie pas, eu égard à l'objet des pensions de retraite, une différence de traitement (C.E., Ass., 30 novembre 2001, n°212179, préc.).

En l'espèce, l'ensemble des fonctionnaires retraités de l'UNESCO sont placés dans une situation analogue au regard de leurs droits à pension.

Le tableau intitulé « *Exonération fiscale des pensions versées par les Nations Unies* », fourni par l'A.A.F.U., révèle que dans de nombreux pays, les pensions de retraites sont exonérées d'impôts nationaux par les pays de résidence des fonctionnaires retraités.

Sur la quarantaine de pays examinés, seuls quelques rares prévoient une imposition seulement partielle (l'Allemagne sur les 2/3 des pensions, le Danemark sur la partie des pensions qui correspond aux intérêts perçus, les Etats-Unis selon une formule excluant les cotisations versées, l'Argentine).

En Europe, les pensions versées par les Nations Unies seraient exonérées d'impôts en Autriche, en Espagne, en Grèce, en Hongrie, en Italie et au Portugal.

Pourrait-on donc tenter de soutenir que la loi fiscale française est à l'origine de discriminations injustifiées entre les anciens fonctionnaires de l'UNESCO selon un critère de résidence sans rapport avec l'objet des pensions ?

Tel ne paraît pas être le cas.

Le principe de non-discrimination édicté par l'article 14 n'ayant pas d'existence indépendante et ne concernant que « *la jouissance des droits et libertés reconnus par la convention* » et ses protocoles additionnels, il ne serait éventuellement envisageable d'invoquer en l'espèce, une violation de l'article 14 de la Convention, que combinée avec l'article 1^{er} du Premier protocole additionnel garantissant le droit au respect des biens.

Or, on retomberait ici dans la même difficulté que celle visée au paragraphe précédent, c'est-à-dire que les principes issus de la Convention n'ont pas vocation à régir un contentieux fiscal, ou dit autrement sont « *sans portée dans les rapports institués entre la puissance publique et un contribuable à l'occasion de l'établissement et du recouvrement de l'impôt* » (C.E., SA Financière Labeyrie, préc.)

Mais surtout, en l'occurrence, il s'agissait de comparer des régimes fiscaux nationaux et non de comparer les régimes fiscaux applicables à différents contribuables qui relèvent d'un même régime fiscal national.

XI.- Au regard du droit de l'Union européenne, on sait (CJCE, 14 février 1995, aff. C-279/93, point 21) qu'en principe « *la matière des impôts directs ne relève pas en tant que telle du domaine de la compétence de l'Union* ».

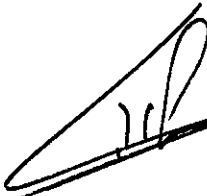
En l'espèce, s'agissant de l'assujettissement à l'impôt sur le revenu des pensions de retraite des anciens fonctionnaires de l'UNESCO résidents en FRANCE, il n'apparaît pas *a priori* que des perspectives d'évolution de la situation fiscale actuelle, puissent être recherchées dans le droit de l'Union.

EN CONCLUSION, en l'état actuel du droit résultant, tant de la sentence arbitrale du 14 janvier 2003, que de la jurisprudence du Conseil d'Etat, les pensions de retraite des fonctionnaires retraités de l'UNESCO résidant en France, ne paraissent pouvoir bénéficier d'aucune immunité fiscale.

L'influence croisée de l'évolution actuelle du droit des pensions et de l'interpénétration croissante du droit européen issu en particulier de la Convention européenne des droits de l'Homme et de son Protocole annexe n°1, pourrait éventuellement ouvrir certaines perspectives plus favorables.

Mais celles-ci demeurent très incertaines.

Pour la S.C.P. de CHAISEMARTIN, DOUMIC-SEILLER
Avocat au Conseil d'Etat
l'un des associés



A handwritten signature in black ink, appearing to be 'JCP', is written over a long, thin horizontal line that spans across the bottom of the page.