

QUATRE-VINGT-QUINZIÈME SESSION

Jugement n° 2255

Le Tribunal administratif,

Vu la requête dirigée contre l'Organisation des Nations Unies pour l'éducation, la science et la culture (UNESCO), formée par M. J. B. D. B. R. (ci-après «le principal requérant») le 19 juin 2002, la réponse de l'Organisation du 10 septembre, la réplique du requérant du 12 novembre 2002 et la duplique de l'UNESCO du 19 février 2003;

Vu la requête dirigée contre l'UNESCO, formée par M. A. J. R. le 10 mai 2002, la réponse de l'Organisation du 2 août, la réplique du requérant du 22 octobre 2002 et la duplique de l'UNESCO du 13 janvier 2003;

Vu la requête dirigée contre l'UNESCO, formée par M. P. W. le 15 mai 2002 et régularisée le 11 juin, la réponse de l'Organisation du 9 septembre, la réplique du requérant du 29 octobre 2002 et la duplique de l'UNESCO du 10 février 2003;

Vu les articles II, paragraphe 5, et VII du Statut du Tribunal;

Après avoir examiné les dossiers, la procédure orale n'ayant été ni sollicitée par les parties ni ordonnée par le Tribunal;

Vu les pièces des dossiers, d'où ressortent les faits et les allégations suivants :

A. Les requérants sont des ressortissants des Etats-Unis d'Amérique qui, au moment des faits, résidaient dans ce pays et étaient employés par le bureau de l'UNESCO à New York.

Par circulaire administrative datée du 5 juillet 1999, le personnel de l'UNESCO a été informé que le Directeur général avait décidé de modifier l'alinéa b) de la disposition 103.18 du Règlement du personnel. Il en résultait un changement, prenant effet à partir de l'année fiscale 1999, du système utilisé par l'Organisation pour le remboursement de l'impôt sur le revenu. Alors qu'auparavant celui-ci était basé sur le principe dit du dernier revenu à prendre en considération (*last-income*), il était désormais basé sur le principe du premier revenu à prendre en considération (*first-income*). Les fonctionnaires ressortissants des Etats-Unis ou résidant dans ce pays ont été spécifiquement informés de ce changement par une lettre-circulaire, portant la référence BOC/XC/5, datée du 25 janvier 2000.

En juin et juillet 2000, l'Organisation a fait savoir aux requérants que leurs demandes de remboursement d'impôt pour 1999, calculées selon la méthode du dernier revenu à prendre en considération, avaient été surestimées et que, de ce fait, deux d'entre eux avaient perçu des sommes trop élevées.

Les 3 et 5 juillet 2000, deux des requérants ont écrit au Sous-directeur général chargé de la gestion et de l'administration, contestant la légitimité de la modification de l'alinéa b) de la disposition 103.18. Dans un mémorandum daté du 30 novembre 2000, le contrôleur financier de l'Organisation a demandé instamment au directeur par intérim du bureau de New York de prendre les mesures nécessaires au recouvrement des sommes indûment versées. Le même jour, deux des requérants ont adressé des réclamations écrites au Directeur général, demandant l'annulation de la modification susmentionnée, au motif qu'elle violait le principe de l'exonération fiscale des revenus tirés de l'exercice d'une activité professionnelle dans un organisme des Nations Unies et qu'elle était discriminatoire à l'encontre des ressortissants des Etats-Unis. Le 4 décembre 2000, ils ont présenté des réclamations écrites contre la décision du contrôleur de recouvrer les sommes indûment versées. Le 9 décembre

2000, le principal requérant a déposé une réclamation, dans laquelle il contestait la manière dont avait été calculé son remboursement d'impôt pour 1999. Il demandait lui aussi l'annulation de la disposition modifiée. N'ayant pas reçu de réponse à ces réclamations dans le délai prescrit par les Statuts du Conseil d'appel, les requérants ont soumis des avis d'appel les 8 et 9 février 2001, puis des requêtes détaillées les 2 et 7 mars 2001. Le Conseil a joint leurs appels et estimé, dans son avis et sa recommandation datés du 21 décembre 2001, qu'ils devaient être accueillis. Le Directeur général a toutefois décidé de ne pas suivre ces avis et recommandation et l'a fait savoir aux requérants par lettres des 20 et 21 mars 2001, qui constituent les décisions attaquées.

B. Les requérants font valoir que le nouvel alinéa b) de la disposition 103.18 viole le principe fondamental, appliqué dans l'ensemble du système des Nations Unies, de péréquation fiscale des salaires. Du fait qu'elle entraîne le transfert de la charge de taux marginaux plus élevés sur les revenus autres que les traitements et émoluments versés par l'UNESCO et une répartition au prorata des exemptions et des déductions entre les traitements et émoluments versés par l'UNESCO et les autres revenus, la nouvelle règle, contrairement à la précédente, défavorise les fonctionnaires soumis à l'impôt sur le revenu aux Etats-Unis par rapport à ceux dont les traitements et émoluments versés par l'UNESCO ne sont pas assujettis à l'impôt.

De plus, cette nouvelle règle viole le principe selon lequel les revenus tirés de l'exercice d'une activité professionnelle dans un organisme des Nations Unies doivent être exonérés d'impôt, car le principe du premier revenu à prendre en considération a pour effet une imposition plus importante des revenus des fonctionnaires. A l'appui de leur argument, les requérants renvoient au jugement 2032 du Tribunal, ainsi qu'aux conclusions, sur cette question, du Comité de haut niveau chargé des questions de gestion du Conseil de coordination des chefs de secrétariat des organismes des Nations Unies, publiées le 15 février 2002 sous la référence CEB/2002/HLCM/R.6.

Ils prétendent également que la nouvelle règle viole leurs droits contractuels et leurs droits acquis, et que son application est injuste, car elle crée des inégalités entre des fonctionnaires qui se trouvent dans des situations similaires.

Ils demandent au Tribunal d'ordonner à l'Organisation de rétablir la version précédente de l'alinéa b) de la disposition 103.18 qui prescrivait l'application du principe du dernier revenu à prendre en considération pour les remboursements d'impôts; d'ordonner à l'UNESCO de leur verser la différence -- dont ils indiquent le montant -- entre les remboursements qu'ils auraient reçus pour 1999, 2000 et 2001, si le principe du dernier revenu à prendre en considération avait été appliqué, et ceux qu'ils ont effectivement reçus pour ces années-là en application de la disposition modifiée ou, à défaut, de recalculer leurs remboursements d'impôt pour 1999, 2000 et 2001 en appliquant le principe du dernier revenu à prendre en considération, c'est-à-dire celui prescrit dans l'ancienne version remise en vigueur de l'alinéa b) de la disposition 103.18 et de leur payer toute somme due en fonction des résultats de ces nouveaux calculs. Ils demandent également au Tribunal d'ordonner à l'UNESCO de calculer désormais leurs remboursements d'impôt en appliquant la méthode prescrite dans cette même version de la disposition, et de leur verser les sommes demandées dans un délai de quatre-vingt-dix jours après le prononcé du jugement. Deux des requérants sollicitent également des intérêts sur ces sommes, et l'un d'eux réclame le remboursement de certains frais de procédure ainsi que la conversion de deux jours de congé annuel, pris pour les besoins de ladite procédure, en congé spécial avec traitement.

C. L'Organisation répond que les requêtes ont été formées hors délai, puisque les contestations initiales des intéressés ont été soumises longtemps après que le nouvel alinéa b) de la disposition 103.18 fut entré en vigueur. Elle dénonce la soumission d'une seconde contestation le 4 décembre 2000, estimant qu'il s'agit là d'une tentative pour échapper à la règle du délai à respecter pour les appels internes, la question du recouvrement des trop-versés étant inextricablement liée à celle de la légalité de la disposition susmentionnée.

Sur le fond, l'Organisation se réfère au jugement 1224 du Tribunal et affirme qu'il n'existe pas de méthode uniforme de remboursement des impôts dans le système des Nations Unies. L'argument selon lequel la disposition modifiée viole le principe fondamental de l'exonération fiscale n'est par conséquent pas fondé. L'UNESCO considère que c'est aux Etats qu'il appartient de décider d'exonérer d'impôt les traitements et émoluments versés par les organismes des Nations Unies, sa responsabilité se limitant à rembourser l'impôt. Elle a rempli son obligation à cet égard en remboursant les fonctionnaires soumis à l'impôt.

L'UNESCO considère que la question de la méthode de remboursement de l'impôt relève du choix discrétionnaire de chaque organisation internationale et que le Tribunal ne devrait pas interférer en la matière. Se référant à la jurisprudence, l'Organisation nie que la nouvelle disposition soit discriminatoire, puisque le même système de

remboursement est appliqué à l'ensemble des fonctionnaires soumis à l'impôt. Elle réfute également l'allégation de violation des droits contractuels et des droits acquis, puisque les contrats respectifs des requérants ne contiennent aucune clause leur donnant droit à se voir appliquer une méthode particulière de remboursement de l'impôt et puisque les conditions dans lesquelles, selon la jurisprudence, il y a violation d'un droit acquis ne sont pas remplies.

Enfin, l'Organisation renvoie à des jugements des tribunaux administratifs de l'Organisation des Etats américains et de la Banque mondiale, à l'appui de l'argument selon lequel il convient d'établir une distinction entre le principe du remboursement et la méthode utilisée à cet effet, cette dernière ne constituant pas un droit acquis.

D. Dans leurs répliques, les intéressés réaffirment que leurs requêtes sont recevables, puisqu'ils ne pouvaient pas contester la modification de la disposition avant que n'aient été prises les décisions individuelles leur appliquant la disposition modifiée et qu'ils sachent avec précision comment cette disposition leur serait appliquée. Ils réitèrent leurs arguments sur le fond, soulignant que la nouvelle règle viole une condition d'emploi essentielle de la fonction publique internationale, en créant deux classes de fonctionnaires au sein du système des Nations Unies : ceux dont le revenu est effectivement réduit par l'impôt et les autres.

E. Dans ses dupliques, l'Organisation maintient intégralement sa position.

CONSIDÈRE :

1. Le principal requérant, ressortissant des Etats-Unis et fonctionnaire de l'UNESCO depuis 1974, conteste la modification de l'alinéa b) de la disposition 103.18 du Règlement du personnel entré en vigueur le 5 juillet 1999, portant sur la méthode de remboursement par l'UNESCO de l'impôt sur le revenu, qui a introduit le principe dit du premier revenu à prendre en considération (*first-income*) au lieu du principe dit du dernier revenu à prendre en considération (*last-income*); l'intéressé considère que, dans son cas, l'application de cette nouvelle méthode est discriminatoire et injuste.

2. A part certaines différences mineures dans les faits et les montants précis des remboursements d'impôt auxquels chaque requérant considère avoir droit, les questions soulevées dans leurs requêtes respectives sont identiques. Le Tribunal ordonne leur jonction.

3. Avant d'être modifié, l'alinéa b) de la disposition 103.18 se lisait comme suit :

«Le montant du remboursement est égal à la différence entre l'impôt exigible sur le revenu global du membre du personnel, y compris les traitements et émoluments versés par l'Organisation, et l'impôt qui serait exigible sur ce revenu déduction faite des traitements et émoluments versés par l'Organisation.»

4. Cette méthode est celle dite du «dernier revenu à prendre en considération».

5. Dans la version modifiée de l'alinéa b) de la disposition 103.18, cette méthode a été remplacée par la méthode dite du «premier revenu à prendre en considération». La nouvelle disposition se lit comme suit :

«Le montant du remboursement prend en compte l'ensemble des abattements, déductions et exonérations auxquels a droit le membre du personnel en vertu de la législation fiscale applicable. Si le membre du personnel perçoit d'autres revenus qui sont assujettis à l'impôt dans le pays susmentionné, le montant du remboursement est égal à l'impôt qui serait exigible si son revenu global se composait exclusivement des traitements et émoluments versés par l'UNESCO. Dans ce cas, tous les abattements, déductions ou exonérations sont pris en compte, le cas échéant, selon le principe du prorata ; cependant, s'ils concernent une catégorie particulière de revenu, ils ne sont pas appliqués au prorata aux revenus autres que les traitements et émoluments versés par l'UNESCO.»

6. Le 5 juillet 1999, le personnel de l'UNESCO a été informé de cette modification par la circulaire administrative n° 2083. Par lettre-circulaire portant la référence BOC/XC/5, datée du 25 janvier 2000, les fonctionnaires ressortissants des Etats-Unis ou résidant dans ce pays en ont été spécifiquement avisés.

7. Le 12 juin 2000, le principal requérant a soumis au Bureau du contrôleur financier une demande de remboursement de l'impôt fédéral américain sur son revenu de l'année 1999. Il avait utilisé la méthode antérieure du dernier revenu à prendre en considération et calculé que l'Organisation devait lui rembourser 5 773,66 dollars

des Etats-Unis d'impôt. Le 16 juin 2000, le Bureau du contrôleur financier lui a envoyé un document présentant le «calcul du remboursement de l'impôt» dans lequel il était indiqué qu'en application de la nouvelle méthode retenue, à savoir celle du premier revenu à prendre en considération, le montant du remboursement qui lui était dû ne s'élevait qu'à 1 811 dollars.

8. Dans un mémorandum daté du 5 juillet 2000, le principal requérant a protesté auprès du Sous-directeur général chargé de la gestion et de l'administration. Ce dernier ne lui a pas répondu directement, mais le Bureau du contrôleur financier lui a notifié le montant du remboursement recalculé, soit 2 629 dollars. Le document n'était ni signé ni daté.

Le 30 novembre 2000, l'administration a fait savoir aux deux autres requérants, qui avaient chacun reçu un remboursement calculé en fonction de l'ancienne disposition du Règlement, qu'il leur fallait rembourser tous les montants qui, selon elle, leur avaient été versés en excès. Les intéressés ont présenté une réclamation au Directeur général le 4 décembre, mais n'ont pas obtenu de réponse.

Le 9 décembre 2000, le principal requérant a déposé une réclamation auprès du Directeur général, maintenant sa position initiale selon laquelle le remboursement devait être calculé en fonction de la méthode prescrite dans l'ancienne version de la disposition qui reposait sur le dernier revenu à prendre en considération. N'ayant pas reçu de réponse dans le délai prescrit par le Règlement du personnel, il a soumis le 9 février 2001 un avis d'appel au secrétaire du Conseil d'appel; les deux autres requérants en avaient fait de même le 8 février 2001.

9. Les appels des trois requérants ont été joints et examinés le 3 décembre 2001. Le 21 décembre 2001, le Conseil d'appel a fait une recommandation en faveur des requérants, concluant que l'appel était recevable, que l'alinéa b) de la disposition 103.18 tel que modifié violait le principe de la non-imposition des revenus tirés d'une activité professionnelle dans un organisme des Nations Unies et qu'elle avait pour conséquence un traitement inégal des fonctionnaires de l'UNESCO dont les revenus versés par l'Organisation sont soumis à l'impôt. Le Conseil a estimé que :

«La seule méthode valable consiste à rembourser la différence entre la somme effectivement payée et celle que le fonctionnaire aurait payée si l'Etat n'avait pas pris en considération les traitements et émoluments versés par l'UNESCO.»

10. Le Conseil d'appel a également conclu que la modification violait les droits acquis des requérants.

11. Par lettres datées des 20 et 21 mars 2002, le Directeur général a décidé de ne pas suivre les recommandations du Conseil d'appel. Telles sont les décisions attaquées.

Sur la recevabilité

12. L'Organisation, qui n'avait auparavant pas contesté que les appels auprès du Conseil d'appel étaient recevables et que les requêtes avaient été formées dans les délais prévus par le Statut du Tribunal, fait cependant valoir devant celui-ci que lesdits appels étaient irrecevables et que par conséquent les requêtes le sont aussi.

13. Dans son jugement 522, le Tribunal avait considéré, dans une situation identique, que :

«Il ne saurait faire de doute que le moment approprié -- sinon le seul -- de faire valoir l'argument, c'était lors de la procédure devant le Conseil d'appel, puisque c'est lui que l'on prétend avoir été saisi hors délai [...] et non pas le Tribunal de céans. Aussi le Tribunal doit-il maintenant décider si, en bonne justice, il convient d'accorder à l'Organisation une seconde possibilité de reprendre l'argument. Trois facteurs entrent en ligne de compte. Il s'agit de savoir : premièrement, si l'argument est clair et contraignant; deuxièmement, si l'on peut expliquer de manière adéquate pourquoi l'Organisation ne l'a pas avancé; troisièmement, si le requérant peut avoir subi un préjudice du fait que l'Organisation ne l'a pas formulé.»

14. Il ne serait pas dans l'intérêt de la justice d'autoriser la défenderesse à avancer cet argument à ce stade. Outre le fait que l'UNESCO n'explique pas de manière crédible pourquoi elle n'a pas invoqué cet argument devant le Conseil d'appel, l'argument en question n'est ni clair ni décisif. Le principal requérant a protesté contre le calcul du montant qui lui avait été remboursé le 5 juillet 2000. Il semble qu'il y ait eu ultérieurement un certain nombre d'échanges entre les parties et l'UNESCO a en fait modifié son calcul en faveur du requérant. La seconde évaluation du remboursement n'est ni signée ni datée. Le 30 novembre 2000, l'Organisation a fait savoir, pour la

première fois, qu'elle avait l'intention de réclamer un remboursement à deux requérants qui, à son avis, avaient perçu des sommes trop élevées. La réclamation du principal requérant au sujet de la seconde évaluation du remboursement a été présentée le 9 décembre 2000, soit largement dans les délais prévus par la réglementation en vigueur. N'ayant pas reçu de réponse du Directeur général dans le délai prescrit, l'intéressé était fondé, aux termes de l'alinéa c) du paragraphe 7 des Statuts du Conseil d'appel, à considérer qu'il avait reçu une réponse négative. Il a ensuite fait appel de cette réponse négative implicite le 9 février 2001. Bien que l'Organisation fasse valoir que la mesure contestée a été prise le 5 juillet 1999, le requérant n'était pas en position de contester la circulaire administrative n° 2083 publiée à cette date avant qu'une décision individuelle constituant une application effective à son cas du nouvel alinéa b) de la disposition 103.18 n'ait été prise. Tout appel ou toute requête formé avant aurait indubitablement suscité une objection de la part de l'Organisation qui les aurait considérés comme prématurés. Loin d'être contraignante, la position de l'Organisation est dénuée de tout fondement.

15. Les requêtes sont recevables.

Sur le fond

16. Les requérants avancent plusieurs arguments au sujet desquels, compte tenu du point de vue qu'il adopte sur la question, le Tribunal ne juge pas nécessaire de faire des observations détaillées. Ainsi ne commentera-t-il pas les allégations selon lesquelles le nouveau libellé de l'alinéa b) de la disposition 103.18 est trop vague, est appliqué de manière injuste ou viole les droits acquis des intéressés.

17. L'autre argument des requérants selon lequel la disposition est discriminatoire, exigerait, s'il devait être pris en considération, que le Tribunal l'examine à la lumière de ce qu'il avait décidé dans son jugement 1224, dans une affaire mettant également en jeu le principe de la prise en considération du premier ou du dernier revenu :

«8. En réponse à son premier argument, le Tribunal estime que, dans ce domaine particulier, il n'y a pas de méthode du système commun que [la défenderesse] soit légalement tenue d'appliquer. Par conséquent, le principe de l'égalité de traitement n'implique pas nécessairement l'égalité de traitement des fonctionnaires des différentes organisations internationales, qui sont chacune autonomes et possèdent leurs propres règles et règlements applicables à leur personnel. [La défenderesse] n'est pas non plus obligée -- comme le Tribunal l'a déclaré dans le jugement No 1073 [...], au considérant 5 -- de "se conformer au Statut du personnel de l'Organisation des Nations Unies".»

18. Bien que les termes de ce considérant ne concernent qu'une allégation de discrimination par rapport à des fonctionnaires d'autres organisations, il est possible de faire valoir qu'ils s'appliquent également aux fonctionnaires d'une même organisation, lorsque leur différence de situation résulte de disparités dans les législations auxquelles ils sont soumis. Quoi qu'il en soit, le Tribunal ne juge pas nécessaire de trancher cette question compte tenu de ce qui suit.

19. Outre les arguments déjà mentionnés, les requérants font valoir que la disposition modifiée du Règlement du personnel viole un principe fondamental du droit de la fonction publique internationale selon lequel la rémunération des fonctionnaires internationaux doit être exonérée des impôts nationaux. Ils citent le jugement 2032, dans lequel le Tribunal avait considéré que :

«Le non-assujettissement à l'impôt national est une condition essentielle de l'emploi dans la fonction publique internationale et [il] constitue une garantie importante d'indépendance et d'objectivité. [II] ne saurait dépendre du bon vouloir des autorités fiscales nationales dont on comprend aisément qu'elles répugnent à accorder quelque dérogation que ce soit.»

20. L'Organisation ne conteste pas le principe fondamental du non-assujettissement; elle fait au contraire valoir que la nouvelle disposition le respecte et lui donne effet. Elle s'appuie de nouveau sur un passage du jugement 1224 :

«9. En ce qui concerne son second argument, le Tribunal note que les fonctionnaires ont droit, aux termes du Statut du personnel, au remboursement du montant des impôts sur le seul revenu versé par l'Agence, indépendamment du lieu d'affectation. C'est exactement ce montant que la requérante reçoit, comme le personnel à Vienne, de sorte qu'elle ne fait pas l'objet d'un traitement discriminatoire par rapport à eux. Le fait qu'elle n'a pas bénéficié de l'exclusion de 70 000 dollars parce qu'elle ne vit pas à l'étranger est dû aux lois fiscales des Etats-Unis et non à une discrimination de la part de l'Agence.

10. La requérante présente plusieurs objections subsidiaires.

a) La méthode du dernier revenu à prendre en considération est, à l'entendre, la seule qui place les fonctionnaires assujettis à l'impôt sur le revenu de leur activité internationale sur le même pied que si ce revenu était exonéré d'impôt.

La réponse du Tribunal est que, aux termes des dispositions applicables, les fonctionnaires n'ont droit qu'au remboursement de l'impôt sur les traitements versés par l'Agence.» [Souligné par le Greffe.]

21. Il convient de noter que ces passages, bien que traités par la défenderesse comme étant ce que le Tribunal a dit pour droit, sont en réalité fondés sur une constatation de fait implicite, à savoir que la méthode du premier revenu à prendre en considération consiste à ne rembourser que l'impôt sur «les traitements versés par l'Agence». Or, il semble évident que le Tribunal ne disposait d'aucune preuve pour étayer cette constatation, puisqu'il n'en est fait mention nulle part dans le jugement, y compris dans le résumé des arguments des deux parties (voir les sections B, C, D, E et F du jugement 1224). Cette constatation ne saurait aller de soi ni être axiomatique, comme le montre le jugement ultérieur du Tribunal cité ci-après.

22. En effet, la situation est tout à fait différente en ce qui concerne le jugement 2032. En l'espèce, le Tribunal avait des preuves, sur lesquelles il s'est fondé, montrant indiscutablement que la méthode du dernier revenu à prendre en considération avait pour conséquence que le requérant payait des impôts qu'il n'aurait pas payés du tout s'il n'avait pas perçu de revenu «exonéré» de l'organisation internationale qui l'employait (l'OIAC). Cela ne peut que vouloir dire que, malgré son exonération, ce revenu faisait l'objet d'une imposition. Le Tribunal a déclaré :

«Lorsqu'un Etat impose des fonctionnaires internationaux qui sont ses ressortissants, au titre de revenus dont une partie est exonérée d'impôt et l'autre ne l'est pas, la seule méthode valable pour déterminer le montant de l'impôt effectivement dû consiste à calculer le montant hypothétique qui serait prélevable si le revenu exonéré n'avait pas été perçu. C'est ce qu'a fait le requérant, et il a démontré que s'il n'avait pas reçu de revenu de l'[Organisation] il n'aurait pas été imposable, en Allemagne, sur le reste de ses revenus (et ceux de sa femme).»

23. Depuis la date du prononcé du jugement 2032, il y a eu une autre confirmation de la constatation de fait qu'il contenait. Dans un rapport (CEB/2002/HLCM/R.6) daté du 15 février 2002 et précisément consacré à ce sujet, établi par le Comité de haut niveau chargé des questions de gestion du Conseil de coordination des chefs de secrétariat des organismes des Nations Unies, il est indiqué ce qui suit :

«5. Les ressortissants des Etats-Unis ne sont pas traités de façon uniforme. La politique du gouvernement des Etats-Unis consiste non pas à considérer les traitements et émoluments versés par les organismes des Nations Unies comme étant non assujettis à l'impôt, mais à verser une compensation au moyen de systèmes de remboursement. Les systèmes de péréquation et de remboursement d'impôt remplacent donc, mais de façon plus complexe et lourde à gérer, l'exemption fiscale. Ces dispositifs conduisent à ce que les ressortissants des Etats-Unis employés par des organismes des Nations Unies soient traités de manière différente des ressortissants d'autres pays, car le gouvernement des Etats-Unis exige que les traitements et émoluments versés par ces organismes soient ajoutés, aux fins de la déclaration fiscale, aux revenus provenant d'autres sources perçus par [les] fonctionnaires américains. Pour calculer le remboursement de l'impôt, certaines organisations considèrent les traitements et émoluments versés par les organismes des Nations Unies comme le "dernier revenu à prendre en considération", alors que d'autres les traitent comme le "premier revenu à prendre en considération". Dans les organismes des Nations Unies qui appliquent des accords basés sur le principe du "premier revenu à prendre en considération", le revenu des ressortissants des Etats-Unis autre que les traitements et émoluments versés par ces organismes ne bénéficie pas pleinement des exemptions et des déductions forfaitaires ou opérées sur la base des dépenses effectives, et il est lui aussi imposé au taux marginal le plus élevé. [Souligné par le Greffe.]

6. L'annexe I donne un exemple simple des deux méthodes de remboursement de l'impôt. Dans l'hypothèse où un fonctionnaire reçoit à la fois des traitements et émoluments d'un organisme des Nations Unies et dispose d'une source privée de revenus, s'il travaille pour un organisme qui applique une méthode basée sur le principe du "premier revenu à prendre en considération", il paie 9 475 dollars (15 749 - 6 274) de plus d'impôt qu'un fonctionnaire travaillant dans un organisme appliquant le principe du "dernier revenu à prendre en considération". De plus, le revenu du fonctionnaire ressortissant des Etats-Unis est calculé sur un montant brut, ce qui a les répercussions suivantes eu égard aux autres dispositions fiscales :

- le report de pertes en amont (par exemple sur l'immobilier ou d'autres investissements) est limité du fait du montant du revenu brut ajusté;
- le fonctionnaire risque de perdre ses droits aux allocations pour frais d'études, par exemple pour des études supérieures, en raison du montant de son revenu brut ajusté;
- le fonctionnaire risque de ne plus être en mesure de souscrire à des plans épargne-retraite de type Roth IRA. Les fonctionnaires américains qui travaillent dans des organismes appliquant le principe du "dernier revenu à prendre en considération" se trouvent dans une situation semblable à celle des fonctionnaires d'organismes des Nations Unies non ressortissants des Etats-Unis, puisque le revenu de ces derniers est non assujéti et n'a pas à être déclaré aux autorités fiscales.

7. Le "non-assujettissement" à l'impôt sur le revenu est l'une des caractéristiques fondamentales de la rémunération versée par les organismes des Nations Unies. Ce facteur est pris en considération lorsque l'on compare les émoluments offerts aux fonctionnaires du système des Nations Unies avec ceux offerts par d'autres organisations similaires et c'est un élément incitatif qui permet de recruter plus facilement du personnel. Alors que le dispositif de remboursement de l'impôt a pour but de "placer dans une situation d'égalité" les fonctionnaires ressortissants des Etats-Unis en ce qui concerne l'imposition des traitements et émoluments versés par des organismes des Nations Unies, ce n'est pas ce qui se produit dans les organismes qui appliquent le principe du "premier revenu à prendre en considération".»

L'annexe I du rapport donne l'exemple suivant :

«Supposons qu'un fonctionnaire ressortissant des Etats-Unis dispose du revenu imposable suivant :

	\$
Total des traitements et émoluments versés par un organisme des Nations Unies	150 000
Revenu provenant de sources autres que les traitements et émoluments versés par un organisme des Nations Unies	60 000
	- 74
Moins : exclusion du revenu étranger	000
Moins : déductions forfaitaires et exemptions personnelles	<u>- 18 200</u>
	117
Revenu imposable	800

1) Si le fonctionnaire ressortissant des Etats-Unis travaille dans un organisme des Nations Unies qui applique la politique selon laquelle les traitements et émoluments qu'il verse constituent le dernier revenu à prendre en considération, son impôt, après remboursement de 21 526 dollars d'impôt par l'organisme, s'élèverait à environ 6 274 dollars, calculés comme suit :

Impôt payé sur le revenu imposable total de \$ 117 800	
(sur la base du barème d'imposition 1999, avec déclaration conjointe)	\$ 27 800
Impôt sur les traitements et émoluments versés par un organisme des Nations Unies remboursé au fonctionnaire	<u>21 526</u>
Impôt net payé par le fonctionnaire sur ses revenus autres que les traitements et émoluments versés par un organisme des Nations Unies, d'un montant de \$ 42 800 (60 000 - 18 200 de déductions/exemptions)	6 274

L'impôt payé par le fonctionnaire, dans ce cas, est le même que celui qu'il aurait payé s'il n'avait reçu ni traitement ni émolument d'un organisme des Nations Unies.

2) Si le fonctionnaire ressortissant des Etats-Unis travaille dans un organisme des Nations Unies appliquant le principe selon lequel les traitements et émoluments qu'il verse sont le premier revenu à prendre en considération, l'impôt de ce fonctionnaire, après remboursement par l'organisme de 12 051 dollars, s'élèverait à environ 15 749 dollars, montant calculé comme suit :

	\$ 27
Impôt sur le revenu total imposable de \$ 117 800	800
Traitements et émoluments versés par un organisme des Nations Unies	150 000
	- 74 000
Moins : exclusion du revenu étranger	000
Moins la part, au prorata, de la déduction forfaitaire et des exclusions (150 000/210 000 x 18 200)	- 13 000
	63 000
Sous-total imposable	000
Impôt sur les traitements et émoluments versés par un organisme des Nations Unies, d'un montant de \$ 63 000, remboursé au fonctionnaire	12 051
	15 749
Impôt net payé par le fonctionnaire	749

L'impôt net payé par le fonctionnaire est dans ce cas supérieur de 9 475 dollars par rapport au cas où ses revenus autres que les traitements et émoluments versés par un organisme des Nations Unies constitueraient son seul revenu. Ce montant s'apparente ainsi, dans les faits, à une imposition supplémentaire des traitements et émoluments versés au fonctionnaire par un organisme des Nations Unies.» [Souligné par le Greffe.]

24. Au vu de ces conclusions et des preuves sur lesquelles était fondé le jugement 2032, le Tribunal considère que le jugement 1224 reposait sur la constatation d'un fait, à savoir que la méthode du premier revenu à prendre en considération permettait de n'exempter d'impôt que les traitements et émoluments versés par les organismes des Nations Unies. Il est clair que les parties n'avaient pas apporté de preuves permettant d'étayer cette constatation, alors que les pièces dont dispose aujourd'hui le Tribunal démontrent de façon décisive, du moins en ce qui concerne les présents requérants et le requérant dans le jugement 2032, qu'une telle constatation ne serait pas exacte. Il convient également de se référer au jugement 2256 de ce jour.

25. Le Tribunal conclut que l'alinéa b) de la disposition 103.18 du Règlement du personnel, tel que modifié, viole le principe fondamental selon lequel la rémunération des fonctionnaires internationaux ne doit pas être assujettie à l'impôt national. Il considère que cette disposition sous sa forme modifiée ne saurait donc être appliquée aux intéressés dans la présente affaire. Les requêtes doivent être accueillies et l'Organisation devra rembourser aux intéressés tout impôt payé en sus de celui qu'ils auraient dû verser si la méthode basée sur le principe du dernier revenu à prendre en considération avait été appliquée. Les requérants ont chacun droit à 2 000 euros à titre de dépens.

Par ces motifs,

DÉCIDE :

1. Les décisions attaquées sont annulées.

2. L'Organisation devra recalculer les remboursements d'impôt auxquels ont droit les requérants sur la base du principe du dernier revenu à prendre en considération et leur restituer toute somme qu'elle leur devrait conformément à ce nouveau calcul.

3. Elle versera à chaque requérant 2 000 euros à titre de dépens.

4. Toutes les autres conclusions sont rejetées.

Ainsi jugé, le 15 mai 2003, par M. James K. Hugessen, Vice-Président du Tribunal, M^{me} Flerida Ruth P. Romero, Juge, et M^{me} Mary G. Gaudron, juge, lesquels ont apposé leur signature au bas des présentes, ainsi que nous, Catherine Comtet, Greffière.

Prononcé à Genève, en audience publique, le 16 juillet 2003.

(Signé)

James K. Hugessen

Flerida Ruth P. Romero

Mary G. Gaudron

Catherine Comtet