Traduction non officielle, le texte en anglais étant seul faisant autorité

TRIBUNAL DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF DES NATIONS UNIES

Affaire nº : UNDT/NBI/2022/057
Jugement nº : UNDT/2023/021
Date : 28 mars 2023
Original : anglais

Juge : Mme Rachel Sophie Sikwese

Greffe : Nairobi

Greffière : Mme Abena Kwakye-Berko

JACKSON

contre

LE SECRÉTAIRE GÉNÉRAL DE
L'ORGANISATION DES NATIONS UNIES

JUGEMENT

Conseil du requérant :
M. Edwin Nhliziyo

Conseils du défendeur :
Mme Nicole Wynn, Section des recours et de la responsabilité de la Division du droit administratif du Bureau des ressources humaines (du Secrétariat de l'ONU)
Mme Maureen Munyolo, Section des recours et de la responsabilité de la Division du droit administratif du Bureau des ressources humaines (du Secrétariat de l'ONU)

Introduction et rappel de la procédure

1. Le 1er juillet 2022, le requérant, ancien spécialiste des finances et du budget (P-4) au sein de la Mission multidimensionnelle intégrée des Nations Unies pour la stabilisation en République centrafricaine (MINUSCA) à Bangui, a formé une requête devant le Tribunal du contentieux administratif des Nations Unies pour contester la décision prise le 26 janvier 2022 par la Sous-Secrétaire générale à la gestion des ressources humaines. Les détails de la décision contestée sont résumés ci-dessous [traduction non officielle] :

> […] le rappel de la charge fiscale pour : a) les impôts étatiques s'élevant à 70 131 dollars pour la période 2015-2020 ; et b) le solde de 7 868 dollars d'impôt fédéral restant à payer en raison d'une déclaration de revenus inexacte fournie par l'administration fiscale.

2. Le défendeur a déposé une réponse à la requête le 5 août 2022, niant toute violation des pouvoirs discrétionnaires et demandant au Tribunal du contentieux administratif de rejeter la demande. En outre, le défendeur a fait valoir qu'une partie de la demande était sans objet, car l'Administration avait rempli ses obligations concernant le remboursement au requérant de l'impôt étatique dû pour 2019 et 2020.

3. Le Tribunal a examiné l'affaire le 2 mars 2023, lors d'une audience au cours de laquelle le requérant et le Chef du Groupe de l'impôt sur le revenu, M. Quazi Islam, ont été auditionnés.

4. Les parties ont déposé leurs conclusions finales le 9 mars 2023.

Faits

5. Le requérant est un citoyen des États-Unis d'Amérique pour lequel l'Organisation rembourse des impôts. Il est domicilié dans l'État de Caroline du Nord depuis 2015. Il a pris sa retraite de l'Organisation le 1er octobre 2021[1].

Impôt étatique

6. À l'époque où il travaillait au Siège de l'ONU, le requérant résidait dans l'État du New Jersey et payait ses impôts à cet État. Lorsqu'il a déménagé pour travailler au Timor oriental et après avoir payé ses impôts pendant deux ans, le Groupe de l'impôt sur le revenu l'a informé qu'il n'était pas tenu de payer l'impôt étatique parce que ses revenus provenaient de l'étranger. Cette information a été confirmée par le témoin cité par le défendeur[2]. En 2015, il a fait déménager sa famille en Caroline du Nord en se fondant sur l'avis préalable du Groupe de l'impôt sur le revenu, selon lequel il n'était pas tenu de payer l'impôt étatique[3], jusqu'en 2019, date à laquelle il a reçu une lettre de l'administration fiscale de la Caroline du Nord s'enquérant du versement de ses impôts[4].

7. Le 20 novembre 2019, le requérant a informé le Groupe de l'impôt sur le revenu qu'il avait été contacté par les autorités fiscales de la Caroline du Nord, qui lui demandaient de payer l'impôt pour l'exercice fiscal 2015. Il a souligné que ses revenus ne provenaient pas de l'État et qu'il ne devait donc pas payer d'impôt étatique. Il a demandé au Groupe de l'impôt sur le revenu son avis sur la question[5].

Impôt fédéral

8. Le 26 janvier 2018, le Groupe de l'impôt sur le revenu a envoyé au requérant une déclaration de ses revenus imposables pour 2017 afin qu'il puisse remplir sa déclaration de revenus pour cette même année. Cette déclaration demandait au

[1] Réponse, par. 5.
[2] Transcription d'audience, pages 6 et 73.
[3] Transcription d'audience, pages 36.
[4] Transcription d'audience, pages 8 et 9.
[5] Requête, annexe A/11.

requérant de prendre immédiatement contact avec le Groupe s'il pensait que les informations sur ses revenus étaient inexactes[6].

9. Le 2 février 2018, le Groupe de l'impôt sur le revenu a envoyé au requérant une déclaration corrigée pour 2017 après avoir découvert que le décompte de janvier était inexact[7].

10. Le 24 février 2020, l'Administration fiscale américaine (Internal Revenue Service, IRS) a informé le requérant qu'il était redevable d'un impôt fédéral de 7 868 dollars des États-Unis au motif qu'il avait établi des déclarations inexactes en se fondant sur une déclaration erronée de ses revenus imposables pour 2017[8]. Le 26 mars 2020, le requérant a communiqué la lettre de l'IRS au Groupe de l'impôt sur le revenu pour lui demander le remboursement de l'impôt fédéral s'élevant à 7 868,10 dollars des États-Unis[9].

11. Le 27 août 2021, le requérant a pris contact avec le Chef du Service de l'appui aux clients au Siège pour lui demander d'intervenir au sujet des remboursements d'impôts en souffrance. Il a indiqué ce qui suit au Chef du Service [traduction non officielle] :

> a. D'après la déclaration de l'administration fiscale de la Caroline du Nord, le solde d'impôt dû au 27 août 2021 s'élevait à 41 744,85 dollars des États-Unis, pénalités et intérêts compris ;
>
> b. Ce montant avait été établi après déduction de la somme de 28 462 dollars des États-Unis qu'il avait payée au titre d'un privilège sur sa propriété, et du montant de 17 125 dollars des États-Unis payé par l'ONU ;
>
> c. Après analyse, le montant réel dû par l'ONU s'élevait à 70 131,61 dollars des États-Unis, soit 41 744,85 dollars des États-Unis selon le relevé de

[6] Ibid., par. 6 et annexe R/2.
[7] Ibid., par. 7 et annexe R/3.
[8] Réponse, par. 9 ; requête, annexe A/6.
[9] Réponse, par. 9 ; requête, annexe A/5, p. 4.

l'administration fiscale de la Caroline du Nord, plus le remboursement des 28 462,76 dollars des États-Unis qu'il avait lui-même acquitté ;

d. En ce qui concerne l'impôt fédéral, il avait reçu des lettres de l'IRS concernant le solde de l'impôt en attente de paiement pour les exercices fiscaux 2017 et 2019, qu'il avait transmises au Groupe de l'impôt sur le revenu.

12. Le 23 décembre 2021, le requérant a demandé à la Sous-Secrétaire générale à la gestion des ressources humaines d'accepter de déroger à l'alinéa ii) de la disposition 3.17 du Règlement du personnel alors en vigueur afin d'autoriser le remboursement rétroactif de l'impôt réclamé[10].

13. Le 26 janvier 2022, la Sous-Secrétaire générale à la gestion des ressources humaines a rejeté la demande du requérant[11].

14. Le 8 mars 2022, le requérant a demandé le contrôle hiérarchique de la décision de la Sous-Secrétaire générale à la gestion des ressources humaines de rejeter sa demande visant à obtenir à titre exceptionnel le remboursement rétroactif de l'impôt réclamé par les États-Unis.

15. Le 13 janvier 2023, le Groupe du contrôle hiérarchique a informé le requérant qu'il avait décidé de confirmer la décision contestée.

Moyens du requérant

16. Les arguments du requérant sont les suivants :

a. Sa demande concerne deux questions, à savoir : a) le solde de 7 868 dollars d'impôt fédéral restant à payer en raison d'une déclaration de revenus inexacte fournie par le Groupe de l'impôt sur le revenu ; et b) le paiement rétroactif des impôts étatiques pour la période 2015-2020, dont le montant s'élève à 70 131 dollars des États-Unis ;

[10] Requête, annexe A/15.
[11] Ibid., annexe A/2.

b. Sa demande de remboursement des impôts étatiques est fondée sur l'article 3.3 du Statut du personnel, qui lui donne droit au remboursement de l'impôt national payé ;

c. Le Groupe de l'impôt sur le revenu sait pertinemment que l'IRS et l'administration fiscale de la Caroline du Nord, ainsi que d'autres autorités fiscales, accusent généralement un retard de trois à quatre ans dans l'examen des impôts. La règle des douze mois, prévue à la disposition 3.17 du Règlement du personnel, rend impossible tout recours de la part du fonctionnaire, ce qui va clairement à l'encontre de l'intention du Secrétaire général d'instaurer la parité entre toutes les nationalités des Nations Unies. L'Organisation ne peut pas pénaliser un fonctionnaire simplement parce que l'organisme gouvernemental concerné a retardé son examen et que le Groupe de l'impôt sur le revenu a encore retardé son action de deux ans après avoir été contacté pour la première fois.

d. Les paiements prévus à la disposition 3.17 du Règlement du personnel concernent tous les fonctionnaires et toutes les nationalités des Nations Unies et ne sont pas limités aux seuls citoyens américains comme c'est le cas pour le remboursement de l'impôt sur le revenu. Étant donné que les Nations Unies ne tolèrent pas la discrimination, il est inconcevable que le Secrétaire général incorpore dans les Statut et Règlement du personnel une politique préjudiciable aux seuls citoyens américains.

e. L'Organisation des Nations Unies a rejeté sa demande en invoquant la disposition 3.17 du Règlement du personnel, qui couvre des indemnités et des droits tels que l'indemnité pour frais d'études, le congé dans les foyers, les indemnités d'affectation, etc. Or la dette encourue est couverte par la disposition 3.18 qui vise les dettes contractées envers des tiers. L'Organisation a donc commis une erreur en invoquant une disposition du Règlement du personnel qui ne s'applique pas au règlement des dettes envers des tiers.

f. Le paiement rétroactif d'impôts n'est pas une nouveauté. Des fonctionnaires ont été remboursés dans le passé par le Groupe de l'impôt sur le revenu, ce que pourrait confirmer le logiciel du système Umoja.

17. Le requérant demande le remboursement du montant payé à l'administration fiscale de la Caroline du Nord, soit 70 131 dollars des États-Unis pour la période 2015-2020, et du solde de 7 868 dollars de l'impôt fédéral pour l'exercice fiscal 2017.

Moyens du défendeur

18. Le défendeur fait valoir que la requête est en partie sans objet.

a. Le requérant conteste la décision de la Sous-Secrétaire générale à la gestion des ressources humaines de ne pas accepter de déroger à l'alinéa ii) de la disposition 3.17 du Règlement du personnel pour lui permettre de demander le remboursement rétroactif de sa charge fiscale auprès de l'État fédéral des États-Unis pour 2017 et de ses impôts étatiques pour la période 2015-2020.

b. Le 6 juillet 2020, le 12 novembre 2021 et le 25 juin 2021, le Groupe de l'impôt sur le revenu a remboursé au requérant 31 272 dollars des États-Unis au titre de ses obligations fiscales pour 2019 et 2020.

c. Lorsqu'il a été soumis à un contre-interrogatoire, le requérant a admis avoir reçu le remboursement des impôts étatiques pour 2019 et 2020. Par conséquent, aucune question ne relève de la compétence du Tribunal du contentieux administratif en ce qui concerne la demande du requérant tendant au remboursement de ses impôts étatiques pour 2019 et 2020.

19. Sur le fond, le défendeur avance les arguments suivants :

a. La décision contestée est régulière. En consultation avec le Groupe de l'impôt sur le revenu, la Sous-Secrétaire générale à la gestion des ressources humaines a légalement exercé son pouvoir discrétionnaire de ne pas accepter de déroger à l'alinéa ii) de la disposition 3.17 du Règlement du personnel pour permettre au requérant de demander le remboursement rétroactif de sa charge

fiscale auprès de l'État fédéral des États-Unis pour 2017, d'un montant de 6 020 dollars des États-Unis, et de ses impôts étatiques pour la période 2015-2018, d'un montant de 36 484 dollars des États-Unis ;

b. La Sous-Secrétaire générale a examiné tous les faits pertinents et les raisons fournies par le requérant et déterminé que : a) le requérant ne satisfaisait pas aux critères de l'alinéa ii) de la disposition 3.17 du Règlement du personnel ; b) le requérant aurait dû être conscient de ses obligations juridiques privées ; et c) une décision de dérogation porterait préjudice aux intérêts d'autres fonctionnaires ou groupes de fonctionnaires, comme indiqué au paragraphe b) de la disposition 12.3 du Règlement du personnel.

c. Lorsqu'il a été soumis à un contre-interrogatoire, le requérant a reconnu qu'il n'avait pas présenté sa demande de remboursement dans les délais. Conformément à l'alinéa ii) de la disposition 3.17 du Règlement du personnel, à l'Instruction administrative ST/AI/1998/1 (Paiement d'impôts sur le revenu à l'administration fiscale des États-Unis) et aux circulaires relatives au paiement de l'impôt sur le revenu publiées entre 2016 et 2018, les dates limites pour la présentation des demandes de remboursement étaient le 15 août 2017, le 15 août 2018 et le 15 août 2019, respectivement. Or, le requérant n'a présenté sa demande que le 18 mai 2021, soit avec quatre ans, trois ans, deux ans et un an de retard, selon le cas.

d. Le requérant n'a pas apporté la preuve de circonstances atténuantes qui l'auraient empêché de remplir ses déclarations de revenus dans les délais. Lorsqu'il a été soumis à un contre-interrogatoire, le requérant a reconnu qu'il avait décidé de son propre chef de ne pas déclarer ses impôts en Caroline du Nord. Il avait pris cette décision en partant du principe qu'il n'était pas tenu de remplir les déclarations de l'État de Caroline du Nord pour les années 2015 à 2018, car il pensait que cet État n'imposait pas les revenus gagnés en dehors de sa juridiction, à l'instar de l'État du New Jersey et de l'État de New York, où il résidait auparavant. Le Chef du Groupe de l'impôt sur le revenu a affirmé que

la décision du requérant de ne pas remplir les déclarations en question n'était pas fondée sur l'avis du Groupe, qui n'avait pas conseillé au requérant de ne pas déclarer ses impôts étatiques en Caroline du Nord. Conformément à la section 2 de l'Instruction administrative ST/AI/1998/1, le requérant était personnellement tenu de s'enquérir et de s'acquitter de ses obligations en vertu de la législation applicable à l'impôt sur le revenu aux États-Unis, au niveau fédéral, à celui des États ou au niveau municipal.

e. Le requérant porte seul la responsabilité de la présentation tardive de sa demande de remboursement de l'impôt fédéral pour 2017. Soumis à un contre-interrogatoire, le requérant a reconnu que le 2 février 2018, soit sept jours après que l'erreur a été relevée, le Groupe de l'impôt sur le revenu avait envoyé une version corrigée de sa déclaration des revenus imposables à sa bonne adresse électronique. Cette déclaration, datée du 2 février 2018, conseillait au requérant de ne pas tenir compte de la déclaration erronée du 26 janvier 2018. Pourtant, celui-ci n'avait pas soumis de déclaration modifiée dans le délai de douze mois, prévu à l'alinéa ii) de la disposition 3.17 du Règlement du personnel.

f. Contrairement à ce que laisse entendre le requérant, le délai prévu à l'alinéa ii) de la disposition 3.17 du Règlement du personnel n'est pas en contradiction avec l'article 3.3 du Statut du personnel. L'article 3.3 du Statut du personnel autorise le Secrétaire général à rembourser à un fonctionnaire soit le montant de la retenue au titre des contributions du personnel, soit l'impôt sur le revenu payé ou dû lorsque le fonctionnaire est assujetti à la fois à une retenue au titre des contributions du personnel et à l'impôt national sur le revenu en ce qui concerne son traitement et les autres émoluments que lui verse l'ONU. L'alinéa ii) de la disposition 3.17 du Règlement du personnel détermine les délais applicables au remboursement des impôts sur le revenu payés ou dus. Cette disposition s'applique notamment à un paiement versé à un fonctionnaire en remboursement de l'impôt national sur le revenu en ce qui concerne le traitement et les émoluments que lui verse l'ONU. Le Secrétaire général a également prescrit l'Instruction administrative ST/AI/1998/1 pour l'application

de l'article 3.3 du Statut du personnel et de l'alinéa ii) de la disposition 3.17 du Règlement du personnel. La section 3 de l'Instruction administrative ST/AI/1998/1 indique que les procédures de remboursement d'impôts sont annoncées chaque année par le Contrôleur dans une circulaire. En l'espèce, les circulaires publiées entre 2016 et 2019 prévoient les procédures de demande de remboursement d'impôts, y compris les délais applicables à de telles demandes.

g. La législation fiscale des États-Unis ne s'applique pas en l'espèce. Les règles applicables sont les dispositions des Statut et Règlement du personnel de l'ONU, l'Instruction administrative ST/AI/1998/1, et les circulaires relatives au paiement de l'impôt sur le revenu, publiées entre 2016 et 2019.

20. Compte tenu de ce qui précède, le défendeur demande au Tribunal de rejeter la requête.

Examen

21. La question soumise au Tribunal concerne l'interprétation du paragraphe f) de l'article 3.3 du Statut du personnel et de l'alinéa ii) de la disposition 3.17 du Règlement du personnel. Il a été rappelé au Tribunal que l'une des règles cardinales de l'interprétation des lois interdit aux juridictions administratives d'interpréter les règles de manière incompatible avec le régime statutaire ; au contraire, les règles doivent être interprétées afin d'être conformes aux statuts qui les autorisent[12]. En outre, le Tribunal est tenu d'évaluer objectivement le fondement, le but et les répercussions de toute décision administrative[13].

[12] Arrêt *Cooke* (2012-UNAT-275), par. 34.
[13] Arrêt *Samandarov* (2018-UNAT-859), par. 24.

Cadre juridique relatif au remboursement des impôts (étatiques et fédéraux)

22. Le Tribunal rappelle, en y insistant, que le cadre juridique régissant le remboursement des impôts figure au paragraphe f) de l'article 3.3 du Statut du personnel. Les dispositions applicables prévoient ce qui suit :

> f) Lorsque le traitement et les autres émoluments que l'Organisation verse à tout fonctionnaire sont assujettis à la fois à une retenue au titre des contributions du personnel et à l'impôt national sur le revenu, le Secrétaire général est autorisé à rembourser à l'intéressé le montant de ladite retenue, étant entendu que :
>
> i) ...
>
> ii) ...
>
> iii) Les versements effectués en application du présent article sont portés au débit du Fonds de péréquation des impôts ;

23. Il s'agit d'une disposition précise dont l'historique législatif et l'intention ont été décrits comme suit dans le jugement *Johnson*[14] rendu par le présent Tribunal et confirmé par le Tribunal d'appel en 2012[15] :

> 31. La section 18 (article V) de la Convention sur les privilèges et immunités des Nations Unies approuvée par l'Assemblée générale des Nations Unies le 13 février 1946 stipule : « Les fonctionnaires de l'Organisation des Nations Unies [...] b) seront exonérés de tout impôt sur les traitements et émoluments versés par l'Organisation des Nations Unies ». Toutefois, lorsque, en 1970, les États-Unis d'Amérique ont accédé à la Convention, ils l'ont fait sous réserve que l'exonération d'impôt ne soit pas applicable aux ressortissants des États-Unis et aux étrangers admis à titre permanent.
>
> 32. Dans son jugement nº 237 *Powell*, l'ancien Tribunal administratif des Nations Unies a longuement examiné la question de l'exonération d'impôt au regard d'éventuelles réserves portant sur la section 18 b) de la Convention sur les privilèges et immunités des Nations Unies à l'origine du système que l'Assemblée générale a défini pour régler cette difficulté. Il a noté que la résolution 973 (X) de l'Assemblée générale avait institué un Fonds de péréquation des impôts alimenté par les recettes provenant des contributions du personnel qui sont retenues sur leur traitements et émoluments en lieu et place d'un impôt national sur le revenu. Les sommes ainsi perçues par le Fonds sont créditées sur le

[14] UNDT/2011/144.
[15] 2012-UNAT-240.

> compte afférent à la cotisation de chaque État membre. À l'inverse, lorsqu'un fonctionnaire rémunéré sur le budget de l'Organisation est soumis à la fois à une retenue au titre des contributions du personnel et à une imposition nationale sur le revenu à raison des traitements et émoluments perçus des Nations Unies, la retenue lui est remboursée à hauteur de l'impôt national payé sur ces traitements et émoluments afin de supprimer l'effet de double taxation. Le remboursement est porté au débit du compte de l'État qui perçoit l'imposition.
>
> 33. Les objectifs des résolutions de l'Assemblée générale, qui ont été rappelés dans le jugement nº 237, étaient d'assurer tant l'égalité de traitement des fonctionnaires qu'une forme d'équité entre États Membres quelle que soit leur décision d'accorder, ou de ne pas accorder, une exonération d'impôt sur le revenu à leurs ressortissants.

24. Dans le jugement *Johnson*[16], la requérante contestait la légalité de la décision de l'Administration, qui avait rejeté sa demande de remboursement d'impôts au motif qu'elle avait utilisé ses crédits d'impôt pour payer ses impôts. Elle avait fait valoir que la décision était contraire au principe d'égalité de traitement des fonctionnaires. Après avoir défini le cadre juridique, le Tribunal a estimé que le Statut du personnel, qui avait été adopté par l'Assemblée générale, avait pour but d'assurer une égalité de traitement entre les fonctionnaires qui, en vertu de leur législation nationale, n'étaient pas assujettis à l'impôt national sur leurs revenus provenant des Nations Unies et ceux qui, comme M[me] Johnson, de nationalité américaine, y étaient assujettis[17].

25. De l'avis du présent Tribunal, l'objectif du remboursement de l'impôt aux citoyens américains ressort clairement de la résolution 13(I) adoptée par l'Assemblée générale le 13 février 1946, dans laquelle l'Assemblée :

> [...] se rallie à la conclusion [...] que la seule solution qui soit équitable pour tous les Membres de l'Organisation et réalise l'égalité parmi le personnel consiste à exonérer d'impôts nationaux les traitements et allocations versés par l'Organisation.
>
> En conséquence, l'Assemblée générale décide :
>
> 12. Que jusqu'au moment où les Membres de l'Organisation auront pris les mesures nécessaires pour exonérer des impôts nationaux les traitements et allocations provenant du budget de l'Organisation, le Secrétaire général est autorisé à rembourser aux membres du personnel

[16] UNDT/2011/144.
[17] Par. 23.

> les sommes qu'ils ont versées au titre des impôts sur les traitements et salaires payés par l'Organisation.

26. Le Tribunal a ensuite estimé que pour statuer sur la légalité de la décision de l'Administration de refuser le remboursement de l'impôt à un fonctionnaire, il devait examiner si le principe d'égalité de traitement des fonctionnaires, tel que recherché par l'Assemblée générale, avait été respecté[18]. Telle est également la position du Tribunal d'appel dans l'arrêt *Reilly*, dans lequel il a affirmé [traduction non officielle] :

> Pour interpréter une disposition législative telle qu'une résolution de l'Assemblée générale, le principe à respecter veut que les termes d'une disposition législative soient lus dans leur contexte global, dans leur sens grammatical et ordinaire, en harmonie avec le projet de la législation, l'objet de la législation et l'intention du corps législatif[19].

27. Bien que l'affaire *Johnson* ne traite pas d'un remboursement rétroactif de l'impôt, les principes énoncés par le Tribunal ont une portée générale et s'appliquent au cas d'espèce. Le Tribunal est guidé par le principe selon lequel il lui incombe, pour régler cette question, de déterminer si, dans l'exercice de son pouvoir discrétionnaire de ne pas accorder une dérogation en vue du remboursement rétroactif de l'impôt, qui est une question de droit régie par le paragraphe f) de l'article 3.3 du Statut du personnel issu de la résolution de l'Assemblée générale, l'Administration a favorisé l'intention du corps législatif d'assurer l'égalité entre les fonctionnaires en matière de traitements et d'indemnités nets. Si la réponse est négative, le refus d'exercer le pouvoir discrétionnaire en faveur du requérant est illégal.

28. Il convient de noter que le Tribunal a à l'esprit la décision la plus récente qu'il a rendue sur une question liée au remboursement de l'impôt. Le jugement *LL* n'est pas basé sur le paragraphe f) de l'article 3.3 du Statut du personnel et se distingue donc de la requête à l'examen[20].

[18] Par. 25.
[19] 2019-UNAT-975, par. 33.
[20] Jugement *LL* (UNDT/2023/015).

29. L'Administration a rejeté la demande du requérant tendant au remboursement rétroactif des impôts payés pour les raisons suivantes : a) le requérant ne satisfaisait pas aux critères de l'alinéa ii) de la disposition 3.17 du Règlement du personnel ; b) le requérant aurait dû être conscient de ses obligations juridiques privées ; et c) une décision de dérogation [et de remboursement] porterait préjudice aux intérêts d'autres fonctionnaires ou groupes de fonctionnaires, comme indiqué au paragraphe b) de la disposition 12.3 du Règlement du personnel[21].

30. Le Tribunal a examiné l'alinéa ii) de la disposition 3.17 du Règlement du personnel et souscrit à l'avis du requérant selon lequel il ne s'applique pas au remboursement de l'impôt et que, par conséquent, l'Administration a tenu compte d'un facteur inutile. Aux termes de l'alinéa ii) de la disposition 3.17 du Règlement du personnel :

> 3. Le fonctionnaire qui n'a pas reçu telle indemnité, prime ou autre prestation à laquelle il a droit ne peut en obtenir le rappel que s'il fait valoir ses droits, par écrit, dans les délais ci-après :
>
> i) ...
>
> ii) Dans tout autre cas, dans les douze mois qui suivent la date à laquelle le fonctionnaire pouvait prétendre au premier versement.

31. Il ressort clairement d'une interprétation évidente et ordinaire, et de l'intention sous-tendant la législation relative au remboursement d'impôts, que la disposition du Règlement du personnel n'a jamais eu pour objet d'usurper le pouvoir législatif régissant l'égalité entre les fonctionnaires en matière de traitements et d'indemnités. Si la disposition du Règlement du personnel était censée s'appliquer au remboursement d'impôts, elle l'aurait expressément indiqué compte tenu de la nature du sujet.

32. Le remboursement de l'impôt est régi par un régime juridique précis et unique, mûrement réfléchi par l'Assemblée générale. Le paragraphe f) de l'article 3.3 du Statut du personnel ne peut pas être interprété comme applicable aux « autres prestations » visées à l'alinéa ii) de la disposition 3.17 du Règlement du personnel.

[21] Réponse, par. 25.

33. Le Tribunal partage l'avis du requérant selon lequel les paiements effectués au titre de l'alinéa ii) de la disposition 3.17 du Règlement du personnel concernent l'ensemble du personnel et toutes les nationalités des Nations Unies et ne sont pas limités aux seuls citoyens américains, comme c'est le cas pour le remboursement de l'impôt sur le revenu au titre du paragraphe f) de l'article 3.3 du Statut du personnel. De ce fait, les deux ne peuvent pas être lus conjointement ou avoir la même application. Par conséquent, l'arrêt *Franco*[22] cité par le défendeur est à distinguer, car l'affaire concernait le paiement rétroactif d'une indemnité de fonctions qui est expressément couverte par les indemnités et autres prestations visées à l'alinéa ii) de la disposition 3.17 du Règlement du personnel[23].

34. Il convient d'opérer une autre distinction, à savoir que la source du remboursement des impôts est le Fonds de péréquation des impôts[24] prévu au paragraphe f) de l'article 3.3 du Statut du personnel, alors que la source des indemnités et paiements visés à l'alinéa ii) de la disposition 3.17 du Règlement du personnel est autre, de sorte que les deux dispositions ne peuvent pas s'appliquer *mutatis mutandis* à tous les fonctionnaires.

35. En outre, le Tribunal partage l'avis du requérant selon lequel, contrairement aux indemnités et aux paiements visés à l'alinéa ii) de la disposition 3.17 du Règlement du personnel, qui sont versés et perçus par un fonctionnaire à titre de prestations, le remboursement de l'impôt est versé à un tiers, à savoir l'État ou le gouvernement fédéral des États-Unis. Il ne s'agit pas d'une prestation à laquelle un fonctionnaire a droit[25]. Au contraire, il s'agit d'une charge pour le fonctionnaire, car elle provient des contributions du personnel[26]. Le défendeur n'a pas avancé de proposition contraire.

36. L'argument du défendeur selon lequel cette disposition s'applique notamment à un paiement versé à un fonctionnaire en remboursement de l'impôt national sur le

[22] 2022-UNAT-1238.
[23] Page 53 du dossier de procédure, par. 3.
[24] Page 119 du dossier de procédure, par. 9.
[25] Transcription d'audience, page 19.
[26] Transcription d'audience, page 20, et dossier de procédure, page 119, par. 9.

revenu en ce qui concerne le traitement et les émoluments que lui verse l'ONU est dénué de fondement juridique.

37. L'argument du défendeur selon lequel, d'une part, le Secrétaire général a prescrit l'Instruction administrative ST/AI/1998/1 pour l'application de l'article 3.3 du Statut du personnel et de l'alinéa ii) de la disposition 3.17 du Règlement du personnel et, d'autre part, la section 3 de l'Instruction administrative ST/AI/1998/1 prévoit que les procédures de remboursement d'impôts sont annoncées chaque année par le Contrôleur dans une circulaire est redondant, car le Tribunal a déjà statué sur l'effet desdites circulaires[27]. En outre, en ce qui concerne les normes régissant l'Organisation, les circulaires se situent au bas de l'échelle juridique et ne peuvent être utilisées pour contourner le dessin de la législation[28].

38. L'Instruction administrative ST/AI/1998/1 renvoie à la circulaire seulement pour ce qui concerne la procédure. Elle n'habilite pas le Contrôleur à ajouter des dispositions de fond à l'Instruction administrative ou, a fortiori, à l'article 3.3 du Statut du personnel[29]. Aux termes des parties applicables de l'Instruction administrative ST/AI/1998/1 :

> Les procédures énonçant les règles à observer par les fonctionnaires qui introduisent des demandes de remboursement d'impôts ou d'avances équivalant au montant estimatif des impôts à acquitter sont annoncées chaque année par le Contrôleur dans une circulaire.

39. Les procédures prévues dans les circulaires précitées sont destinées à faciliter la mise en œuvre du paragraphe f) de l'article 3.3 du Statut du personnel. Le renvoi à l'alinéa ii) de la disposition 3.17 du Règlement du personnel dans la circulaire pertinente vise à réglementer le remboursement de l'impôt et va au-delà de la mise en œuvre des procédures. Le Contrôleur n'est pas habilité à ajouter des dispositions de fond à l'Instruction administrative ou, a fortiori, à l'article 3.3 du Statut du personnel[30]. Une circulaire n'a pas de force légale et le défendeur n'a pas indiqué la législation que

[27] Jugement *Johnson* (UNDT/2011/144) confirmé par le Tribunal d'appel des Nations Unies.
[28] Jugement *Villamoran* (UNDT/2011/126) [confirmé par l'arrêt *Villamoran* (2011-UNAT-160)].
[29] Arrêt *Johnson*, op. cit., par. 44.
[30] Arrêt *Johnson*, op. cit., par. 44.

le requérant ignorait lorsqu'il a déposé sa demande de remboursement. Les affaires citées par le défendeur concernant l'ignorance du droit n'aident pas le requérant et sont à distinguer du cas d'espèce[31].

40. Le raisonnement de l'Administration selon lequel le requérant est censé connaître ses obligations juridiques privées n'est pas pertinent, car les circonstances de l'affaire montrent que l'Administration avait déjà déduit du traitement du requérant des contributions du personnel dans le seul but de satisfaire aux obligations fiscales du requérant. Après avoir privé le requérant d'une somme d'argent sous la forme de contributions du personnel en partant du principe qu'elle serait utilisée pour satisfaire à ses obligations fiscales personnelles, l'Administration ne peut pas prétendre que le requérant aurait dû connaître ses obligations juridiques privées. En tout état de cause, la demande du requérant ne porte pas sur ses obligations personnelles, mais plutôt sur ses conditions d'emploi, qui doivent faire l'objet d'un traitement équitable. L'Administration a fondé sa décision sur un facteur inutile qui était contraire à l'intention claire du corps législatif.

41. L'Administration a également déclaré qu'elle avait refusé d'effectuer le paiement rétroactif parce que le fait d'accorder une dérogation [pour payer le requérant] porterait préjudice aux intérêts d'autres fonctionnaires ou groupes de fonctionnaires, comme indiqué au paragraphe b) de la disposition 12.3 du Règlement du personnel. Le défendeur n'a produit aucune preuve établissant un préjudice à l'égard d'un fonctionnaire ou d'un groupe de fonctionnaires en particulier. Il s'agit d'une simple hypothèse. Au contraire, en refusant de rembourser le requérant, l'Administration a enfreint le paragraphe b) de la disposition 12.3 du Règlement du personnel, aux termes duquel :

> b) Le Secrétaire général peut décider de dérogations au Règlement du personnel ; toutefois, aucune dérogation ne doit être incompatible avec un article quelconque du Statut du personnel ni toute autre décision de l'Assemblée générale ; la dérogation doit être acceptée par le fonctionnaire directement intéressé et ne doit pas, de l'avis du Secrétaire

[31] Arrêt *Rahman* (2012-UNAT-260), arrêt *El-Khatib* (2010-UNAT-066) et arrêt *Diagne et consorts* (2010-UNAT-067).

> général, porter préjudice aux intérêts de tout autre fonctionnaire ou groupe de fonctionnaires.

42. La dérogation qui donnerait à l'Administration le pouvoir discrétionnaire de refuser à un fonctionnaire le remboursement rétroactif d'impôts est incompatible avec le paragraphe f) de l'article 3.3 du Statut du personnel et la résolution de l'Assemblée générale, et elle est donc illégale.

43. La disposition susvisée du Statut du personnel ne prévoit pas que, comme le fait valoir le défendeur, le requérant doit établir l'existence de circonstances atténuantes pour demander le remboursement rétroactif d'impôts. Une telle obligation ne figure pas non plus dans l'Instruction administrative. Il s'agit d'une exigence imposée par l'Administration sans aucun fondement juridique.

44. Enfin, la raison pour laquelle le remboursement des impôts a été refusé au requérant était qu'il avait tardé à soumettre ses déclarations de revenus. Ce motif est incompatible avec le principe de rationalité.

45. Le défendeur n'avait aucun motif rationnel pour refuser au requérant le paiement rétroactif de ses impôts étatiques. Conformément à l'arrêt *Sanwidi*[32], la décision n'est pas valable en ce sens que pour apprécier si le Secrétaire général a régulièrement exercé son pouvoir discrétionnaire en matière administrative, le Tribunal du contentieux administratif détermine si la décision est assise sur une base légale, rationnelle, régulière en la forme et proportionnée, pouvant rechercher si le Secrétaire général a méconnu des éléments pertinents et retenu des éléments non pertinents et également si la décision est absurde ou inique. En l'espèce, la décision est irrationnelle et a des conséquences absurdes. En ce qui concerne le critère de rationalité, le Tribunal d'appel des Nations Unies a indiqué ce qui suit [traduction non officielle] :

> Les questions de rationalité et de proportionnalité relèvent de la rubrique générale du caractère raisonnable en tant que motif de contrôle, bien qu'elles introduisent davantage une évaluation dialectique qu'une norme permettant d'établir concrètement le caractère raisonnable. La

[32] 2010-UNAT-084, par. 40 à 42 ; *Associated Provincial Picture Houses Ltd v. Wednesbury Corporations*, [1947] 2 All ER 680 (CA).

> rationalité en tant que motif de contrôle exige seulement qu'une décision soit rationnellement liée à l'objectif qu'elle poursuivait et qu'elle soit étayée par des preuves. La décision doit également servir l'objectif pour lequel le pouvoir législatif a été confié à l'administrateur. Bien que variable, le caractère raisonnable est généralement un critère exigeant qui impose un examen plus attentif de la mesure administrative, portant dans certains cas sur le bien-fondé de la décision. Le critère du fondement rationnel impose la déférence, car il exige de la rationalité et une justification plutôt que de substituer l'avis du tribunal par celui du fonctionnaire au motif qu'il juge la décision dénuée de fondement. Le critère est satisfait s'il y a rationalité dans la relation entre la méthode décisionnelle et le résultat de la prise de décision[33].

46. Le fait de ne pas avoir exercé son pouvoir discrétionnaire pour effectuer un remboursement rétroactif d'impôt était déraisonnable étant donné que le traitement du requérant avait déjà été réduit d'un montant correspondant aux contributions du personnel déposé dans le Fonds de péréquation des impôts qui n'avait pas encore été utilisé pour satisfaire à ses obligations fiscales. La sanction rationnelle pour une demande tardive qui ne porte pas atteinte au principe d'égalité entre les fonctionnaires est la pénalité appliquée et les intérêts prélevés par le gouvernement fédéral et l'administration de l'État, que le requérant doit prendre à sa charge.

47. Le requérant obtient gain de cause en ce qui concerne :

Impôts étatiques 2015-2018

La décision de refuser au requérant le remboursement rétroactif des impôts étatiques pour la période 2015-2018 au motif qu'il a déposé sa demande tardivement est annulée. La requête est accueillie.

48. La requête est rejetée en ce qui concerne :

a) *Impôts étatiques 2019 et 2020*

Pendant l'audience, le requérant a admis avoir reçu le remboursement des impôts étatiques pour 2019 et 2020[34]. Aucun remboursement n'est ordonné pour les impôts de

[33] Arrêt *Kallon* (2017-UNAT-742), par. 19.
[34] Transcription d'audience, page 41.

2019 et 2020.

b) Impôt fédéral 2017

49. Selon le requérant, il doit encore 7 868 dollars d'impôt fédéral en raison d'une déclaration de revenus inexacte fournie par le Groupe de l'impôt sur le revenu. En réponse, le défendeur a établi au cours de l'audience que le requérant avait reconnu en 2018 qu'une erreur avait été relevée et que le Groupe de l'impôt sur le revenu avait envoyé une déclaration corrigée de ses revenus imposables à sa bonne adresse électronique. Cette déclaration corrigée, datée du 2 février 2018, conseillait au requérant de ne pas tenir compte de la déclaration erronée du 26 janvier 2018[35]. Le requérant n'a pas expliqué pourquoi il n'avait pas utilisé la version révisée de sa déclaration de revenus telle que communiquée par le Groupe de l'impôt sur le revenu en 2018 pour demander le remboursement de l'impôt. Il s'agit d'une responsabilité qui incombe automatiquement au requérant, qui était chargé de veiller à ce que ses déclarations fiscales soient exactes. L'excuse selon laquelle le courrier électronique du Groupe de l'impôt sur le revenu contenant sa déclaration de revenus révisée avait dû « passer à travers les mailles du filet » est indéfendable[36]. Cette demande est rejetée.

Intérêts et pénalités 2015-2018

50. Le requérant a contribué au retard dans le dépôt de sa déclaration et sa demande de remboursement de l'impôt. Il doit supporter les intérêts et les pénalités découlant du retard de paiement jusqu'au 26 janvier 2022, date à laquelle l'Administration a rejeté sa demande de remboursement rétroactif.

51. L'ensemble des pénalités et intérêts en lien avec l'impôt impayé pour la période 2015-2018 qui se sont accumulés à compter du 27 janvier 2022 sont à la charge du défendeur. La cause du retard est attribuée au fait que le défendeur n'a pas exercé son pouvoir discrétionnaire de manière légale.

[35] Dossier de procédure, pages 68 à 71.
[36] Transcription d'audience, page 41.

Dispositif

52. Par ces motifs, le Tribunal DÉCIDE :

a. Le défendeur remboursera au requérant ses impôts étatiques pour la période 2015-2018 ;

b. Le défendeur remboursera également au requérant l'ensemble des pénalités et intérêts en lien avec les impôts impayés pour la période 2015-2018 qui se sont accumulés à compter du 27 janvier 2022 ;

c. Toutes les autres demandes sont rejetées.

(Signé)
Rachel Sophie Sikwese, juge
Ainsi jugé le 28 mars 2023

Enregistré au Greffe le 28 mars 2023

(Signé)
Éric Muli, juriste, au nom de
Abena Kwakye-Berko, greffière, Nairobi