

BGer 2P.36/2004 vom 9. Mai 2005

Bundesgericht, 2005-05-09, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2P.36_2004

FR: TF 2P.36/2004 du 9 mai 2005

IT: TF 2P.36/2004 del 9 maggio 2005

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 129 II 225 consid. 1 p. 227 et les arrêts cités).

E. 1.1

Selon l' art. 88 OJ , le recours de droit public est ouvert uniquement à celui qui est atteint par l'acte attaqué dans ses intérêts personnels et juridiquement protégés (ATF 130 I 306 consid. 1 p. 309, 82 consid. 1.3 p. 85). Le recours formé pour sauvegarder l'intérêt général ou ne visant qu'à préserver des intérêts de fait est en revanche irrecevable (ATF 126 I 43 consid. 1a p. 44). Sont des intérêts personnels et juridiquement protégés ceux qui découlent d'une règle de droit fédéral ou cantonal ou directement d'une garantie constitutionnelle spécifique pour autant que les intérêts en cause relèvent du domaine que couvre ce droit fondamental (ATF 129 I 113 consid. 1.2 p. 117, 217 consid. 1 p. 219). La protection contre l'arbitraire inscrite à l' art. 9 Cst. - qui doit être respectée dans toute activité administrative de l'Etat - ne confère pas à elle seule la qualité pour agir au sens de l' art. 88 OJ (ATF 126 I 81 consid. 3b p. 85; 123 I 41 consid. 5b p. 42-43 et les références citées).

On peut se demander si l'hoirie, qui comprend l'épouse et la fille du défunt, a qualité pour recourir. La rente de veuve est versée à l'épouse du défunt qui y a en principe un droit direct. La rente ne tombe pas dans le patrimoine de la succession. Toute la procédure au plan cantonal a toutefois été conduite à l'encontre de l'hoirie, y compris celle menée par l'Administration fiscale cantonale. L'épouse (ci-après: la recourante) faisant partie de cette hoirie, il y a de toute façon lieu d'entrer en matière. La question de la qualité pour recourir de l'hoirie peut donc être laissée ouverte.

E. 1.2

La pièce produite hors délai par la recourante est irrecevable. Elle ne saurait donc en déduire des arguments.

E. 1.3

Pour le surplus, déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi, contre une décision finale prise en dernière instance cantonale, qui ne peut être attaquée que par la voie du recours de droit public, le présent recours est recevable au regard des art. 84 ss OJ .

E. 2

En vertu de l' art. 90 al. 1 let. b OJ , l'acte de recours doit, à peine d'irrecevabilité, contenir un exposé succinct des droits constitutionnels ou des principes juridiques violés et préciser en quoi consiste la violation. Lorsqu'il est saisi d'un recours de droit public, le Tribunal fédéral n'a donc pas à vérifier de lui-même si l'arrêt entrepris est en tous points conforme au droit et à l'équité. Il n'examine que les griefs d'ordre constitutionnel invoqués et

suffisamment motivés dans l'acte de recours (ATF 130 I 258 consid. 1.3 p. 261, 26 consid. 2.1 p. 31).

E. 3

La recourante invoque diverses violations du droit d'être entendue.

E. 3.1

Dans son recours devant l'autorité intimée, la recourante estimait que son droit à l'égalité de traitement avait été violé, la Commission cantonale de recours ne l'ayant pas invitée à se prononcer spontanément sur la réponse du 12 septembre 2001 de l'Administration fiscale cantonale déposée auprès de ladite Commission. Elle se plaignait d'avoir dû demander elle-même à pouvoir répliquer, ce qu'elle a fait le 31 octobre 2001. L'intéressée déplorait également le fait qu'elle n'ait pas eu la possibilité de s'exprimer à la suite de la duplique de l'Administration fiscale cantonale du 27 novembre 2001.

Le Tribunal administratif a jugé que ce grief ne pouvait pas être retenu puisque la recourante et l'Administration fiscale cantonale avait toutes deux pu s'exprimer à deux reprises devant la Commission cantonale de recours. En outre, l'intéressée avait même disposé d'un délai pour déposer un mémoire complémentaire à la suite du dépôt de son recours.

Devant le Tribunal fédéral, la recourante reproche au Tribunal administratif d'avoir rejeté ce grief "pour un motif sans rapport avec la

demande présentée". Elle ne se plaignait pas du nombre d'interventions devant la Commission cantonale de recours mais de la différence de traitement entre les deux parties.

La recourante a eu la possibilité d'exercer effectivement son droit d'être entendue devant le Tribunal administratif avant que celui-ci ne rende son arrêt. Dès lors, la violation éventuelle du droit d'être entendu de la recourante devant la Commission cantonale de recours a été réparée devant ledit Tribunal, celui-ci ayant un pouvoir d'examen aussi étendu que la Commission cantonale de recours (cf. sur la réparation d'une violation du droit d'être entendu ATF 118 Ib 111 consid. 4b p. 120/121; 116 Ia 94 consid. 2 p. 95). Ce grief doit ainsi être rejeté.

E. 3.2

La recourante prétend que le Tribunal administratif ne se serait pas prononcé sur le véritable grief soulevé devant lui, soit l'absence au dossier d'une étude interne de la Direction du droit international public du Département fédéral des affaires étrangères de 1978, sur laquelle se serait fondée la Commission cantonale de recours pour refuser l'exemption de la rente de veuve de la recourante. De plus, ledit Tribunal se serait lui-même basé sur cette étude dans son arrêt.

L'autorité intimée ne s'est effectivement pas prononcée sur le fait qu'une étude interne de 1978 n'ait pas été versée au dossier. Cette étude interne mentionnerait que le terme "impôt - dit "taxe" - sur la fortune ou le revenu" contenu dans les Modus vivendi de 1921 et 1926 concernant le régime des immunités diplomatiques du personnel de la Société des Nations et du Bureau International du Travail ne concernerait que les revenus de la fortune mobilière, à l'exclusion de tout autre.

Le droit d'être entendu implique pour l'autorité l'obligation de motiver sa décision; elle peut toutefois limiter son argumentation aux points essentiels pour la décision à rendre (ATF

130 II 530 consid. 4.3 p. 540, 473 consid. 4.1 p. 477; 129 I 232 consid. 3.2 p. 236 et les arrêts cités). En l'occurrence, plusieurs documents arrivent à la même conclusion que l'étude interne de 1978, soit que le terme "impôt - dit "taxe" - sur la fortune ou le revenu" contenu dans les "modus vivendi" ne viserait que les revenus de la fortune mobilière. C'est le cas d'une lettre du Département du droit international public à l'Union Internationale des Télécommunications du 28 juin 1994, ainsi que des courriers de la Mission permanente de la Suisse près les organisations internationales à Genève (ci-après: la Mission suisse) du 20 mars 2001, du 5 juin 2001 et du 23 novembre 2001 relatifs à la présente affaire. Tous ont été versés à la procédure. Or, le Tribunal administratif, dans son arrêt, précise que tous les documents susmentionnés interprétaient les "modus vivendi" de façon identique à l'étude interne en cause. Il n'a donc pas jugé utile de faire produire une étude encore plus ancienne que les lettres de 1994 et 2001, à laquelle il ne fait qu'allusion et dont le contenu a été confirmé à plusieurs reprises par la suite. Cette étude n'apparaît pas déterminante dans la décision de l'autorité intimée. En outre, la recourante a pu s'exprimer comme elle l'entendait (elle a demandé un délai pour compléter son recours qui lui a été accordé). Au vu de ce qui précède, le droit d'être entendu de la recourante n'a pas été violé.

E. 4

La recourante estime, dans un grief confus, que le Tribunal administratif a arbitrairement déclaré illégale la pratique de l'Administration fiscale cantonale consistant à exonérer de l'impôt sur le revenu la retraite des fonctionnaires internationaux dont le conjoint est encore actif dans une organisation internationale et titulaire d'une carte de légitimation.

La situation de la recourante, qui est elle-même fonctionnaire internationale et cumule un salaire exonéré et une rente de veuve, est différente. En outre, dans sa motivation succincte, l'intéressée ne fait que citer des dispositions de droit international sans démontrer en quoi cela rendrait la décision dudit Tribunal arbitraire. De plus, une des dispositions citées et la lettre de la Mission suisse invoquée concernent uniquement les agents diplomatiques, statut que n'a pas la recourante. Ce grief ne remplit donc pas les conditions de motivation de l'art. 90 al. 1 let. b OJ (ATF 130 I 258 consid. 1.3 p. 261, 26 consid. 2.1 p. 31) et est irrecevable.

E. 5

La recourante ne conteste pas la taxation intervenue jusqu'au décès de son mari. Seule est litigieuse la taxation du décès du mari à la fin de l'année, soit du 15 juin au 31 décembre 1998. Sur le fond, il s'agit de déterminer si le Tribunal administratif pouvait confirmer l'imposition de la rente de veuve perçue par l'intéressée alors que celle-ci est elle-même fonctionnaire internationale. Il faut d'abord examiner ce point au regard des différentes dispositions de droit international applicables.

E. 5.1

Dans le cadre d'un recours de droit public pour violation de traités internationaux (art. 84 al. 1 let. c OJ), le Tribunal fédéral examine librement l'interprétation et l'application des dispositions des accords internationaux en cause (cf. ATF 118 Ia 118 consid. 1b p. 123).

E. 5.2

Il faut tout d'abord relever que la recourante n'a pas un statut diplomatique. Elle est fonctionnaire internationale de deuxième catégorie (actuellement cartes de légitimation C et D), de nationalité étrangère. Elle n'est ainsi au bénéfice que d'une exonération objective, c'est-à-dire en relation avec certains de ses revenus, et non d'une exonération subjective, à

savoir une exonération qui s'attacherait à sa personne (Gérard Ménétreay, Les privilèges fiscaux des fonctionnaires internationaux, in: RDAF 1973 p. 225 ss, p. 236).

Selon l'arrêté fédéral du 30 septembre 1955 concernant la conclusion ou la modification d'accords avec des organisations internationales en vue de déterminer leur statut juridique en Suisse (RS 192.12), le Conseil fédéral a la compétence de conclure des accords avec des organisations internationales (art. 2 et 3). Il en a fait usage en concluant nombre de traités avec des organisations internationales ayant leur siège en Suisse, en particulier avec l'ONU (le HCR, employeur de la recourante, étant une organisation rattachée à l'ONU).

E. 5.3

L'art. V section 15 let. b ch.1 de l'Accord du 11 juin/1er juillet 1946 sur les privilèges et immunités de l'Organisation des Nations Unies conclu entre le Conseil fédéral suisse et le Secrétaire général de l'Organisation des Nations Unies (RS 0.192.120.1; ci-après: Accord ONU) prévoit:

"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;

1. Toutes prestations en capital dues par la caisse des pensions ou toute autre institution de prévoyance sociale à des agents, fonctionnaires ou employés de l'Organisation des Nations Unies, en quelque circonstance que ce soit - échéance, interruption, suspension des services - seront, au moment de leur versement, exemptes en Suisse de tous impôts quelconques sur le capital et le revenu."

L'art. V section 17 précise:

"Les privilèges et immunités sont accordés aux fonctionnaires uniquement dans l'intérêt de l'Organisation des Nations Unies et non à leur avantage personnel. (...)"

E. 5.4

L'ONU est au bénéfice de la clause dite de l'organisation la plus favorisée. En effet, la Suisse s'est engagée à mettre l'ONU «au bénéfice d'un régime "au moins aussi favorable, à tous égards, que celui accordé à toute autre organisation internationale sur le territoire suisse". En d'autres termes, les Nations Unies peuvent demander d'être mises au bénéfice de tout avantage» accordé à une autre organisation internationale (Message du 28 juillet 1955 du Conseil fédéral à l'Assemblée fédérale concernant le statut juridique en Suisse de l'Organisation des Nations Unies, d'institutions spécialisées des Nations Unies et d'autres organisations internationales, in: FF 1955 II p. 389 ss, p. 393).

A cet égard, la recourante invoque différentes dispositions:

L'art. VIII al. 2 Modus vivendi de 1926 (Communication du Conseil fédéral suisse concernant les régimes des immunités diplomatiques du personnel de la Société des nations et du Bureau international du travail; ci-après: le Modus vivendi de 1926) qui dispose:

"Le personnel de deuxième catégorie est exonéré:

1° De l'impôt - dit "taxe"- sur le revenu professionnel (traitement);

2° De l'impôt - dit "taxe"- sur la fortune ou le revenu;

3° De l'impôt fédéral de guerre extraordinaire."

La recourante fait également référence aux art. 16 let . f de l'Accord du 9 décembre 1970 entre le Conseil fédéral suisse et l'Organisation Mondiale de la Propriété Intellectuelle pour déterminer le statut juridique en Suisse de cette organisation (RS 0.192.122.23; ci-après: Accord OMPI), 17 let. b de l'Accord du 11 mars 1946 entre le Conseil fédéral suisse et l'Organisation Internationale du Travail pour régler le statut juridique de cette organisation en Suisse (RS 0.192.120.282; ci-après: Accord OIT) et 12 ch. 1 de l'Arrangement d'exécution du 11 mars 1946 de l'Accord conclu entre le Conseil fédéral suisse et l'Organisation Internationale du Travail pour régler le statut juridique de cette organisation en Suisse (RS 0.192.120.282.1; ci-après: Arrangement d'exécution OIT) qui exonèrent les fonctionnaires de ces organisations de tous impôts fédéraux, cantonaux et communaux sur les traitements, émoluments et indemnités qui leur sont versés par l'organisation concernée. Selon ces dispositions, sont également exemptes en Suisse de tous impôts quelconques sur le capital et le revenu, au moment de leur versement, les prestations en capital dues en quelque circonstance que ce soit par une caisse de pension ou une institution de prévoyance.

La recourante met l'accent sur l'art. 3 de l'Arrangement d'exécution du 9 décembre 1970 de l'accord conclu entre le Conseil fédéral suisse et l'Organisation Mondiale de la Propriété Intellectuelle pour régler le statut juridique en Suisse de cette organisation (RS 0.192.122.231; ci-après: Arrangement d'exécution OMPI) qui prévoit que les fonctionnaires non suisses jouissent de l'exonération des impôts fédéraux, cantonaux et communaux sur leurs revenus provenant de sources extérieures au territoire de la Confédération suisse, ainsi que sur l'art. 9 let . d de l'Arrangement d'exécution OIT disposant que les fonctionnaires du Bureau International du Travail (ci-après: BIT) qui n'ont pas la nationalité suisse bénéficient de l'exonération des impôts fédéraux, cantonaux et communaux conformément aux usages établis pour le personnel non suisse des institutions internationales à Genève.

Les deux accords susmentionnés prescrivent également (art. 20 ch. 1 Accord OMPI et 21 ch. 1 Accord OIT) que les privilèges et immunités qu'ils prévoient ne sont pas établis en vue d'accorder aux fonctionnaires de l'organisation concernée des avantages et des commodités personnels, mais qu'ils sont institués uniquement afin d'assurer, en toute circonstance, le libre fonctionnement de l'Organisation et la complète indépendance de ses agents.

E. 5.5

Ainsi, si certains accords (non mentionnés ici mais cf. les exemples cités in Gérard Ménétrey, op. cit., note n. 59 p. 245 dont le point 3 de l'Echange de lettre du 10 mars 1955 entre la Suisse et l'Organisation Météorologique Mondiale concernant le statut juridique en Suisse de cette Organisation qui décrète que "les paiements périodiques (annuels, mensuels, etc.) effectués à une personne qui n'appartient plus à l'Organisation, au titre de pension ou en vertu de tout arrangement de prévoyance sociale ne bénéficient pas de l'exemption fiscale"; RS 0.192.120.242.2) conclus par la Suisse avec des organisations internationales mentionnent expressément que les exonérations fiscales en faveur des fonctionnaires internationaux ne s'appliquent pas à leurs pensions de retraite mais uniquement aux montants qui leur sont versés lors de leur départ à la retraite sous la forme d'un capital, d'autres conventions, telles celles concernant les fonctionnaires de l'ONU, ne prévoient pas expressément le régime fiscal des pensions de retraite ni celui des rentes de survivants; leur texte doit dès lors être interprété.

E. 5.6

Selon l'art. 31 ch. 1 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (RS 0.111; ci-après: la Convention), entrée en vigueur pour la Suisse le 6 juin 1990, un traité international doit être interprété de bonne foi selon le sens ordinaire à attribuer aux termes utilisés dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but (sur ces critères d'interprétation, cf. Mustafa Kamil Yasseen, L'interprétation des traités d'après la Convention de Vienne sur le droit des traités, in: Recueil des cours de l'Académie de droit international 1976 vol. III p. 20 ss). Même si elle n'est applicable qu'aux traités conclus entre Etats et non pas à ceux conclus avec des organisations internationales (art. 1 et 3 de la Convention; cf. également le Message du Conseil fédéral du 17 mai 1989 relatif à l'adhésion de la Suisse à la Convention de Vienne de 1969 sur le droit des traités et à la Convention de Vienne de 1986 sur le droit des traités entre Etats et organisations internationales ou entre organisations internationales in: FF 1989 II p. 697 ss, p. 705), cette disposition exprime des principes généraux du droit coutumier international et correspond aux règles posées par la jurisprudence (ATF 122 II 234 consid. 4c p. 238 et les références citées; cf. également FF 1989 II p. 714-715).

Les privilèges fiscaux octroyés aux fonctionnaires internationaux par les conventions conclues avec des organisations internationales sont notamment fondés sur le principe de l'égalité entre les Etats membres de l'organisation internationale en cause; selon ce principe, aucun Etat ne doit profiter des contributions financières versées par les autres Etats membres de l'organisation, ce qui serait indirectement le cas si l'Etat du siège de l'organisation imposait les salaires versés par celle-ci (cf. Gérard Ménétreay, op. cit., p. 228). Ces privilèges ont également pour but de préserver l'indépendance des fonctionnaires de l'organisation internationale en cause en les soustrayant à la souveraineté fiscale de l'Etat du siège qui disposerait sinon d'un moyen de pression à leur encontre (Ignaz Seidl-Hohenveldern/ Gerhard Loibl, Das Recht der Internationalen Organisationen einschliesslich der Supranationalen Gemeinschaften, 7e éd., 2000, n. 1927 p. 288).

E. 5.7

Dans une décision du 28 janvier 1952, le Conseil fédéral a expressément indiqué l'interprétation à donner à l'art. V section 15 let. b ch. 1 de l'Accord ONU en affirmant (cf. la note figurant dans le texte publié au Recueil systématique du droit fédéral):

"Sont considérés comme «traitements et émoluments» les montants versés par l'organisation à un fonctionnaire actif à titre de salaire, d'indemnité de voyage ou de rétribution pour un travail ou un service rendu. Les termes «traitements et émoluments» ne s'appliquent pas aux prestations dues par les caisses de pension ou toute autre institution de prévoyance".

Par ailleurs, le Tribunal fédéral a eu l'occasion de préciser, en rapport avec l'art. 6 let. e de la Charte constitutive de la Banque des règlements internationaux (RS 0.192.122.971) exonérant de tout impôt « les rémunérations et les salaires payés par la banque à ses administrateurs et à son personnel n'ayant pas la nationalité suisse », qu'il fallait s'en tenir à une interprétation littérale du texte selon laquelle l'immunité fiscale ne s'étendait pas aux pensions de retraite servies par la banque (ATF 87 I 376 consid. 1c p. 380). De même, dans l'arrêt 2A.233/1996 (RDAF 1998 II 73), le Tribunal fédéral a été appelé à se prononcer sur l'imposition des pensions de retraite versées à un ancien fonctionnaire du BIT. Dans ce cadre, il a interprété les différentes normes relevantes de l'Accord OIT et de l'Arrangement d'exécution OIT susmentionnées pour en conclure que ces pensions ne bénéficiaient d'aucune exonération et étaient soumises à l'impôt sur le revenu.

E. 6.1

Il ressort de ce qui précède que les accords et arrangements susnommés avec l'ONU, l'OMPI et l'OIT prévoient tous, de manière identique, soit une exonération des traitements, émoluments et indemnités (à part l'accord avec l'ONU qui ne mentionne pas les indemnités) versés par l'organisation concernée ainsi que des prestations en capital dues par une caisse de pension ou une institution de prévoyance. Dans son sens ordinaire, le terme « traitement » désigne en particulier la rémunération d'un fonctionnaire et, par extension, le gain attaché à un emploi régulier d'une certaine importance sociale; dans le même sens, les « émoluments » sont les rétributions des actes tarifés d'un officier ministériel et, par extension, la rétribution représentant un traitement fixe ou variable; les « indemnités » quant à elles désignent notamment ce qui est attribué à quelqu'un en réparation d'un dommage, d'un préjudice ou de la perte d'un droit ou bien ce qui est attribué en compensation de certains frais (cf. Le Nouveau Petit Robert, Dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française, 2004). Il ne ressort ainsi pas du sens ordinaire des termes employés dans les dispositions précitées des différents accords et des arrangements d'exécution qu'elles concernent également les retraites et rentes de veuve. En outre, les seules prestations versées en cas de départ à la retraite d'un fonctionnaire qui sont expressément exonérées sont celles faites sous forme de capital (art. V section 15 let. b ch. 1 Accord ONU, art. 16 let. f Accord OMPI et art. 12 ch. 1 Arrangement d'exécution OIT). On ne saurait interpréter ces textes de façon extensive afin d'y inclure les rentes. Ces textes sont clairs et ils ne mentionnent pas les rentes comme faisant partie des revenus exonérés, que leur bénéficiaire soit, ou non, lui-même fonctionnaire international. Par ailleurs, ainsi qu'on l'a vu (cf. consid. 5.3 et 5.4), les privilèges fiscaux prévus par ces textes ne sont pas établis en vue d'accorder aux fonctionnaires concernés des avantages et commodités personnels.

La formule "impôt - dit "taxe" - sur la fortune ou le revenu" contenue dans le Modus vivendi de 1926 ne peut non plus signifier que les fonctionnaires de deuxième catégorie sont exonérés de façon générale des impôts sur le revenu et la fortune. En effet, une telle exonération n'est même pas octroyée aux agents diplomatiques qui bénéficient, contrairement aux fonctionnaires de deuxième catégorie, des privilèges et immunités plus étendus accordés par la Convention de Vienne du 18 avril 1961 sur les relations diplomatiques (RS 0.191.01). L'art. 34 let. b et d de cette Convention prescrit, notamment, que ces agents sont soumis aux impôts et taxes sur les biens immobiliers situés sur le territoire de l'Etat accréditaire ainsi que sur les revenus privés qui ont leur source dans cet Etat. Il en va de même de l'art. VIII al. 1 du Modus vivendi de 1926 qui exonère les fonctionnaires de première catégorie de tous les impôts directs à l'exception des charges réelles grevant les propriétés immobilières (impôt foncier). La Mission suisse et le Département du droit international public ont dès lors considéré à plusieurs reprises que le terme "impôt - dit "taxe" - sur la fortune ou le revenu" ne pouvait concerner que la fortune mobilière et les revenus de celle-ci, à l'exclusion de tout autre. Il n'y a pas lieu de s'écarter de cette interprétation.

E. 6.2

La recourante soutient que l'absence d'une règle spécifique dans l'Accord avec l'OMPI laisse entièrement ouverte la possibilité que l'art. 3 de l'Arrangement d'exécution OMPI, qui dispose que les fonctionnaires non suisses jouissent de l'exonération des impôts fédéraux, cantonaux et communaux sur leurs revenus provenant de sources extérieures au territoire de la Confédération helvétique, puisse englober l'exonération d'une rente de conjoint survivant

versée à un fonctionnaire actif. Le principe de la hiérarchie des normes veut qu'un arrangement d'exécution ne puisse pas octroyer plus de droits que ceux qui sont compris dans l'accord de base. Un tel arrangement ne fait qu'exécuter et concrétiser les dispositions de la convention, et il doit rester dans le cadre tracé par celle-ci. Or, comme on l'a vu ci-dessus, l'accord n'exonère pas les rentes de veuve.

L'intéressée met l'accent sur les "usages établis" de l'art. 9 let. d Arrangement d'exécution OIT. Elle ne démontre toutefois pas que l'usage consisterait à exonérer les rentes de veuf ou de veuve perçues par des fonctionnaires internationaux.

E. 6.3

La recourante invoque encore un rapport du Conseil d'Etat du canton de Genève au Grand Conseil sur la motion de Christian Grobet, ancien député, et Armand Magnin, député, concernant les exonérations fiscales (imposition du personnel des organisations internationales) (Mémorial des séances du Grand Conseil, 1985, no 2, p. 230 ss). Il n'y a toutefois pas lieu de se référer à ce rapport pour déterminer la portée des dispositions de droit international public en cause, le Conseil d'Etat n'ayant pas de compétence en matière d'interprétation d'accords internationaux conclus par la Confédération.

E. 7.1

Dans le cas particulier, selon les faits retenus par l'autorité intimée et non contestés dans le présent recours, la recourante était domiciliée à Genève durant l'année de taxation 1998. Au niveau cantonal, les personnes physiques domiciliées à Genève, même s'il s'agit de fonctionnaires internationaux (cf. Raoul Oberson, Le fonctionnaire international domicilié à Genève est-il «contribuable en Suisse»? in: RDAF 1985 p. 97 ss, p. 100), sont en principe astreintes au paiement des impôts cantonaux et communaux sur leur revenu et leur fortune (art. 2 al. 1 let. a LCP en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000). L'art. 7 al. 1 let. b LCP, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000, prévoyait toutefois que les fonctionnaires des organisations internationales étaient exonérés de ces impôts "dans la mesure où le prévoient les conventions, accords et arrangements avec les organisations internationales publiques".

Cette disposition renvoie aux textes internationaux. Comme on l'a vu, l'interprétation de ces textes ne conduit pas à l'exonération des rentes et pensions de la prévoyance professionnelle reçues par une fonctionnaire internationale (consid. 5 et 6). L'art. 7 al. 1 let. b LCP ne prévoit par ailleurs pas d'autre exonération.

La recourante invoque une "Instruction C.D. 239" du 13 février 1947 de l'Administration fiscale cantonale d'après laquelle le personnel étranger de seconde catégorie est exonéré de la "taxe sur le revenu professionnel (traitement)" et de la "taxe sur la fortune et le revenu" et doit donc uniquement "l'impôt foncier" et "les taxes accessoires ou somptuaires". Cette directive ne mentionne pas les rentes et pensions. Elle parle par contre de traitement. Ce qui a été dit ci-dessus (consid. 6.1) est donc également valable au niveau cantonal. L'instruction indique ensuite que les fonctionnaires sont exonérés de la taxe sur la fortune et sur le revenu. Les revenus dont il est ici question sont donc ceux provenant de la fortune (consid. 6.1). Le Tribunal administratif pouvait sans arbitraire écarter cette directive puisqu'elle n'exonère pas les rentes perçues par des fonctionnaires internationaux. Ce d'autant plus qu'elle n'est plus en vigueur.

E. 7.2

Il est exact que l'art. 12 al. 3 et 4 LCP en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000 imposait le défunt jusqu'à la fin de l'année au cours de laquelle le décès est intervenu, ce qui est pour le moins curieux si ce n'est arbitraire (sur cette notion cf. ATF 129 I 8 consid. 2.1 p. 9 et la jurisprudence citée). Dans le cas particulier, toutefois, le résultat de la taxation n'apparaît pas arbitraire, dans la mesure où seule la rente de la recourante a été imposée de la date du décès à la fin de l'année.

C'est dès lors sans arbitraire que l'autorité intimée a considéré que la rente de veuve reçue par la recourante ne bénéficiait d'aucune exonération au sens de l'art. 7 al. 1 let. b LCP et était soumise à l'impôt sur le revenu pour la période du 15 juin au 31 décembre 1998.

E. 8

Il résulte de ce qui précède que le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable. Succombant, la recourante doit supporter un émolument judiciaire (art. 156 al. 1 OJ). Elle n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Partt ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.