

## **GE\_GERICHTE ATA/928/2003 vom 16. Dezember 2003**

GE Cour de justice, 2003-12-16, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_928\\_2003](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_928_2003)

FR: GE\_GERICHTE ATA/928/2003 du 16 décembre 2003

IT: GE\_GERICHTE ATA/928/2003 del 16 dicembre 2003

### **Regeste**

Résumé: La pension de veuve d'un fonctionnaire retraité de l'OIT est imposable alors même que la bénéficiaire travaille dans une organisation internationale et qu'à ce titre son salaire n'est pas imposé. Interprétation des accords de siège conclus avec l'OIT, l'OMS et l'OMPI. Non application des *modus vivendi* conclus avec la SDN en 1921 et 1926. Non application de la clause de l'organisation la plus favorisée.

### **Erwägungen**

#### **E. 31**

août 2000 - D 3 12 ; ATA F. du 21 janvier 2003 consid. 2).

Le présent litige est donc soumis à la LCP dans sa teneur antérieure au 1er janvier 2001 (ci-après : aLCP).

b. L'article 7 alinéa 1 lettre b aLCP stipule que sont exonérés des impôts sur le revenu et la fortune, dans la mesure où le prévoient les conventions, accords et arrangements avec les organisations internationales publiques, les fonctionnaires de ces organisations.

Ainsi que l'a confirmé la jurisprudence, en agissant de la sorte le législateur a soumis le régime fiscal de ces contribuables, directement ou indirectement intéressés par l'immunité fiscale instaurée par un accord de siège, aux normes de cet accord et à l'interprétation qui en est faite par les parties (ATA M. du 12 octobre 1988).

c. En vertu du principe de la légalité de l'impôt, la loi fixe les exceptions à la règle générale de l'assujettissement, notamment les conditions de l'exonération (ATA T. et C. du 14 décembre 1993 et les références citées). Il s'ensuit que les privilèges fiscaux des fonctionnaires internationaux doivent ressortir de règles de droit écrit (G. MENETREY, Les privilèges fiscaux des fonctionnaires internationaux, in RDAF 1973, p. 231).

d. Ainsi qu'il sera exposé ci-après, aucune des conventions internationales réglant le statut des fonctionnaires internationaux, dont se prévalent les parties, ne mentionne expressément le sort qui est réservé aux pensions versées sous forme de rente à des fonctionnaires internationaux à la retraite ni aux rentes versées aux survivants de fonctionnaires internationaux. En revanche, tous prévoient en toutes lettres que les prestations en capital versées par les caisses de pensions ou autres institutions de prévoyance bénéficient d'une exemption d'impôts (RDAF 1991 p. 61, consid. 2c).

- 11 -

Prima facie, on peut en déduire, a contrario, que les pensions de retraite versées à des fonctionnaires internationaux ou à leurs survivants ne sont pas exonérées d'impôts puisque une telle exonération n'est pas prévue par les conventions internationales.

e. Cette conclusion est corroborée tant par la doctrine que par la jurisprudence selon lesquelles l'existence d'un usage international portant sur l'exonération des pensions versées aux anciens fonctionnaires internationaux n'a pas pu être établie (RDAF 1991 p. 61, consid. 2c p. 63 et les références citées).

5. L'interprétation d'une convention internationale doit se fonder en premier lieu sur le texte même de cette convention. Si ce texte semble clair et que sa signification, telle qu'elle résulte du langage courant ainsi que de l'objet et du but de la convention, n'apparaît pas comme manifestement absurde, une interprétation extensive ou restrictive s'écartant du texte même n'entre en ligne de compte que si l'on peut déduire avec certitude du contexte ou de la genèse de cette disposition que l'expression de la volonté des parties à la convention est inexacte (ATF 112 V 149; ATF 113 V 103).

En conséquence, pour infirmer définitivement l'argumentation de la recourante, il convient de se référer au texte de chaque convention invoquée afin de voir l'interprétation qui en a été donnée ainsi que la manière dont elle a été appliquée.

6. a. L'article V section 15 lettre b de l'accord de siège dispose que les fonctionnaires de l'organisation seront exonérés de tout impôt sur les traitements et émoluments versés par l'ONU; de même que sur 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'ONU; ainsi que toutes les prestations en capital qui pourraient être versées à des agents, fonctionnaires ou employés de l'ONU à titre d'indemnité à la suite de maladie, accident, etc.

L'article V section 17 précise que les privilèges et immunités sont accordés aux fonctionnaires uniquement dans l'intérêt de l'ONU et non à leur avantage personnel.

b. Interpellé par plusieurs organisations internatio-

- 12 -

nales sur le sens qu'il attribuait aux termes "traitements", "indemnités" etc., le Conseil fédéral a, dans une décision non publiée du 28 janvier 1952, confirmé qu'il considérait 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 rendu; ces termes ne s'appliquent pas aux prestations dues par une caisse de pensions ou toute autre institution de prévoyance (G. MENETREY, op. cit. p. 245; ATA T. et C. du 14 décembre 1993; référence à la note publiée in RS 0.192.120.1 ad article VIII).

c. Dans le message du Conseil fédéral à l'Assemblée fédérale concernant le statut juridique en Suisse de l'ONU, d'institutions spécialisées des Nations Unies et d'autres organisations internationales du 28 juillet 1955 (ci-après : le message du Conseil fédéral), le Conseil fédéral a expliqué que le statut juridique de ces différentes organisations n'était pas uniforme puisqu'il s'agissait de conventions négociées à des moments différents mais que, en accord avec les organisations internationales, des mesures d'exécution avaient été arrêtées par le Conseil fédéral et que c'était ainsi que les notions de traitements de fonctionnaires et d'émoluments contenues dans les accords avaient été définies (FF 1955 II 389, § 6 p. 395).

Toujours dans le même texte, le Conseil fédéral a encore précisé qu'en matière d'exonération fiscale des fonctionnaires, seuls étaient visés les impôts sur les traitements versés par l'organisation (FF 1955 II 389, p. 398).

Au vu de ce qui précède, dès 1952, le Conseil fédéral a expressément exclu que l'exonération fiscale puisse être appliquée aux rentes versées à d'anciens fonctionnaires internationaux.

7. a. Le premier accord de siège conclu entre la Suisse et une organisation intergouvernementale rattachée à l'ONU est l'accord entre le Conseil fédéral suisse et l'Organisation internationale du travail pour régler le statut juridique de cette organisation en Suisse du 11 mars 1946 (ci-après : accord OIT - RS 0.192.120.282) ainsi que son arrangement d'exécution (ci-après : arrangement OIT - RS 0.192.120.282.1). Les accords de siège qui ont été conclus par la suite avec d'autres organisations spécialisées affiliées à l'ONU, notamment

- 13 -

avec l'organisation mondiale de la santé (ci-après: accord OMS - RS 0.192.120.281) ont été calqués sur ce premier accord. En matière d'exonération d'impôts il faut citer les dispositions suivantes :

Article 17 de l'accord OIT :

Tous les fonctionnaires du Bureau international du travail, quelle que soit leur nationalité, sont au bénéfice des immunités et facilités suivantes:[...]

let b) Exonération de tous impôts fédéraux, cantonaux et communaux sur les traitements, émoluments et indemnités qui leur sont versés par l'Organisation internationale du travail.

Article 21 de l'accord OIT :

1. Les immunités prévues par le présent accord ne sont pas établies en vue d'accorder aux fonctionnaires de l'Organisation internationale du travail des avantages et des commodités personnels. Elles sont instituées uniquement afin d'assurer, en toute circonstance, le libre fonctionnement de l'Organisation internationale du travail et la complète indépendance de ses agents.

Article 9 de l'arrangement OIT :

Les fonctionnaires du Bureau international du travail qui n'ont pas la nationalité suisse bénéficient des exemptions et facilités suivantes: [...]

let d) Exonération des impôts fédéraux, cantonaux et communaux conformément aux usages établis pour le personnel non suisse des institutions internationales à Genève.

Article 12 de l'arrangement OIT :

chiffre 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'OIT en quelque circonstance que ce soit - échéance des services, interruptions des services, suspension - seront, au moment de leur versement, exemptes en Suisse de tous impôts quelconques sur le capital et le revenu.

chiffre 2. Il en sera de même à l'égard de toutes

- 14 -

les prestations qui pourraient être versées à des agents, fonctionnaires ou employés de l'OIT à titre d'indemnités à la suite de maladies, accidents, etc.

b. Dans un arrêt vaudois du 31 août 1990, la commission cantonale de recours a jugé que la pension de retraite versée à un ancien fonctionnaire international employé par l'OIT était imposable. Elle s'était fondée sur l'absence d'un usage international exonérant l'imposition des rentes des fonctionnaires internationaux, sur une décision du Tribunal fédéral interprétant une disposition analogue de l'accord de siège conclu avec la Banque des règlements internationaux (ATF 87 I 376), ainsi que sur la pratique restrictive admise en la matière par les autorités administratives tant cantonales que fédérales du fait du silence des textes conventionnels en matière d'exonération des rentes (RDAF 1991 p. 61 consid. 2).

c. Le tribunal de céans a également admis l'imposition de la rente de vieillesse d'un fonctionnaire retraité du BIT au motif d'une part, qu'étant retraité le recourant n'était plus un fonctionnaire international et d'autre part, que le Conseil fédéral n'incluait pas les pensions de retraites dans les termes indemnités, traitements et salaires qui donnent droit à une exonération fiscale (ATA T. C. du 14 décembre 1993 confirmé par ATA C. du 19 novembre 1996 et ATF n. p. du 19 juin 1997 2P.31/1997 consid. 6).

8. a. L'accord entre le Conseil fédéral suisse et l'Organisation mondiale de la propriété intellectuelle pour déterminer le statut juridique en Suisse de cette organisation du 9 décembre 1970 (ci-après : accord OMPI - RS 0.192.122.23) régit de la manière suivante l'exonération fiscale des fonctionnaires:

Article 16 de l'accord OMPI :

les fonctionnaires de l'organisation qui n'ont pas la nationalité suisse:[...]

let f) jouissent de l'exemption de tous impôts fédéraux, cantonaux et communaux sur les traitements, émoluments et indemnités qui leur sont versés par l'organisation. Sont également exemptées 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

- 15 -

pensions ou une institution de prévoyance au sens de l'article 18 du présent accord; il en sera de même à l'égard de toutes les prestations qui pourraient être versées à des agents, fonctionnaires ou employés de l'organisation à titre d'indemnité à la suite de maladie, accident, etc.

Article 20 de l'accord OMPI :

Les privilèges et immunités prévus par le présent accord ne sont pas établis en vue d'accorder aux fonctionnaires de l'organisation des avantages et des commodités personnels. Ils sont institués uniquement afin d'assurer, en toute circonstance, le libre fonctionnement de l'organisation et la complète indépendance de ses agents.

Article 3 de de l'arrangement OMPI :

chiffre 1 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.

b. Le contenu de l'accord OMPI est identique à celui des accords conclus précédemment avec des organismes spécialisés de l'ONU. Il se réfère à l'exemption fiscale des traitements émoluments et indemnités. Il ne mentionne que l'exemption des prestations en capital

versées par une caisse de pensions, ce qui permet de déduire, a contrario, que les rentes sont, elles, imposables. Il est bien précisé de surcroît que ces avantages ne sont pas accordés pour la commodité personnelle des fonctionnaires mais bien pour assurer le bon fonctionnement de l'organisation internationale. Dans ces conditions, l'article 3 de l'arrangement OMPI qui est une norme d'exécution de l'accord international, donc de rang inférieur d'un point de vue normatif, ne peut pas autoriser des exonérations plus importantes que celles qui sont prévues dans la convention internationale.

Au vu de ce qui précède, il n'y a pas lieu de s'écarter de la solution retenue par la jurisprudence qui conclut à l'imposition des rentes dans des affaires d'ailleurs postérieures à la signature de l'accord OMPI. Il s'ensuit que la clause de l'organisation internationale la plus favorisée ne trouve pas application en l'espèce puisque aucune organisation internationale ne bénéficie en Suisse de l'exonération

- 16 -

des rentes et pensions versées à ses fonctionnaires.

Il convient d'en déduire que la rente de veuve versée à la contribuable en sa qualité d'épouse d'un fonctionnaire international retraité de l'ONU et non en sa qualité de fonctionnaire internationale ne bénéficie d'aucun privilège fiscal ou exonération en vertu des dispositions conventionnelles de l'accord de siège. Ces rentes relèvent donc de la loi genevoise, conformément à l'article 7 aLCP a contrario. L'article 12 alinéa 3 aLCP est applicable à l'imposition de la contribuable, partant la décision dont est recours n'est entachée d'aucune erreur de droit et ne viole en rien le principe de la légalité.

9. La recourante s'est également plainte d'une interprétation arbitraire des *modus vivendi*.

a. Une décision viole l'interdiction de l'arbitraire lorsqu'elle est manifestement insoutenable, est en contradiction évidente avec la situation de fait, viole gravement une norme légale ou un principe juridique incontesté ou heurte de façon choquante le sentiment de la justice (ATF 116 Ia 330 consid. 3, JdT 1992 I 449).

b. A teneur de l'article VIII, des *modus vivendi* de 1921 et 1926 conclus entre la Confédération suisse et la Société des nations (ci-après: SDN), le personnel de 2e catégorie est exonéré de l'impôt - dit taxe - sur le revenu professionnel (traitement) (1°); de l'impôt - dit taxe - sur la fortune ou le revenu (2°); et de l'impôt fédéral de guerre extraordinaire (3°).

c. L'article 20 de l'accord OIT et de l'accord OMS stipulent que, dans la mesure où ils ne sont pas modifiés par le présent accord, les *modus vivendi* de 1921 et de 1926 et les arrangements conclus entre le Département politique fédéral et la Société des Nations, sont applicables *mutatis mutandis* respectivement à l'OIT et à l'OMS.

Le contribuable était retraité de l'OIT.

Il résulte d'une interprétation littérale de l'article 20 des accords susmentionnés que les *modus vivendi* de 1921 et 1926 ne sont applicables que dans la mesure où ils ne sont pas modifiés par les accords précités qui leur sont postérieurs. Il s'ensuit que les dispositions des accords OIT et OMS prennent le pas sur

- 17 -

les dispositions des *modus vivendi* même si elles sont plus restrictives.

Les deux jurisprudences citées ci-dessus (RDAF 1991 p. 61 consid. 2 et ATA T. C. du 14 décembre 1993) ayant trait dans les deux cas à un fonctionnaire retraité de l'OIT, ont conclu à l'imposition de la pension de retraite versée et les *modus vivendi* n'ont pas trouvé application alors même que l'article 20 de l'accord OIT y renvoyait.

L'interprétation des *modus vivendi* opérée par le DFAE et répercutée par la mission permanente dans son courrier du 23 novembre 2001 selon laquelle le terme "impôt-dit taxe sur le revenu" ne vise que les revenus de la fortune mobilière à l'exclusion de tout autre est ainsi parfaitement conforme à la jurisprudence et à l'interprétation constante donnée par le Conseil fédéral en matière d'exonération fiscale depuis 1952.

Le rapport du Conseil d'Etat au Grand Conseil concernant l'imposition du personnel des organisations internationales cité par la recourante (Mémorial des séances du Grand Conseil 1985 I p 230 et ss) ne saurait contredire cette conclusion. En effet, d'une part il ne s'agit pas d'un avis officiel de la Confédération et d'autre part ce texte, très général, ne traite aucunement du point qui fait l'objet du litige.

Le grief d'arbitraire dans l'interprétation des *modus vivendi* est donc infondé et doit être rejeté.

10. Enfin, la recourante allègue la violation du principe de l'égalité de traitement.

a. Selon la jurisprudence, un justiciable ne saurait en principe se prétendre victime d'une inégalité de traitement au sens de l'article 8 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse (Cst - RS 101) ancien article 4 Cst, lorsque la loi est correctement appliquée à son cas, alors même que dans d'autres cas, elle aurait reçu une fausse application ou n'aurait pas été appliquée du tout (ATF 115 Ia 83; 113 Ib 313; 113 Ia 456; 112 Ib 387 et jurisprudences citées; Revue fiscale 1987 p. 91; ATA M.-M. du 5 juin 1991; W.-S du 24 janvier 1990; T. du 13 avril 1988; E. du 23 mars 1988; B. du 24 juin 1987; A. AUER, L'égalité dans l'illégalité, ZBl. 1978, pp. 281 ss, 290 ss).

- 18 -

Cependant, cela présuppose de la part de l'autorité dont la décision est attaquée la volonté d'appliquer correctement à l'avenir les dispositions légales en question et de les faire appliquer par les services qui lui sont subordonnés (A. AUER, op. cit. p. 292 note 23).

En revanche, si l'autorité persiste à maintenir une pratique reconnue illégale ou s'il y a de sérieuses raisons de penser qu'elle va persister dans celle-ci (Revue fiscale 1987, p. 91), le citoyen peut demander que la faveur accordée illégalement à des tiers le soit aussi à lui-même (ATF 105 V 192; 104 Ib 373; 103 Ia 244; 99 Ib 383; 99 Ib 291; 98 Ia 658; 98 Ia 161; 90 I 167; A. AUER, op. cit. pp. 292, 293), cette faveur prenant fin lorsque l'autorité modifie sa pratique illégale (ATF 99 Ib 291, 384).

Encore faut-il qu'il n'existe pas un intérêt public prépondérant au respect de la légalité qui conduise à donner la préférence à celle-ci au détriment de l'égalité de traitement (ATF 99 Ib 384), ni d'ailleurs qu'aucun intérêt privé de tiers prépondérant ne s'y oppose (ATF 108 Ia 213, 214; B. KNAPP, Précis de droit administratif, 4<sup>ème</sup> éd. 1991, ch. 491 p. 104; B. KNAPP, Cours de droit administratif, 1994, ch. 491 pp. 42, 43).

Toutefois, si l'illégalité d'une pratique est constatée à l'occasion d'un recours contre le refus d'un traitement illégal, le Tribunal fédéral n'admettra pas le recours, s'"il ne peut pas être exclu que l'administration changera sa politique" (ATF 112 Ib 387). Il présumera, dans le

silence de l'autorité, que celle-ci se conformera au jugement qu'il aura rendu quant à l'interprétation correcte de la règle en cause (ATF 115 Ia 83).

b. Selon une pratique constante l'AFC exonère d'impôts la retraite d'un fonctionnaire dont le conjoint est encore actif dans une organisation internationale et titulaire d'une carte de légitimation. L'AFC considère en effet que le conjoint retraité est couvert par la carte de légitimation du conjoint actif. En revanche, le retraité qui a sollicité la délivrance d'un permis d'établissement C voit sa retraite imposée normalement.

Or, ainsi qu'on l'a vu ci-dessus, selon le texte des conventions internationales et l'interprétation constante de ces conventions fournies par le Conseil

- 19 -

fédéral, les pensions de retraite des fonctionnaires internationaux sont imposables en Suisse, quel que soit le statut du conjoint de l'ancien fonctionnaire ou encore le titre de résidence de ce dernier en Suisse. Il s'ensuit que la pratique de l'AFC est illégale.

Certes, cette pratique se poursuit en tout cas depuis près de dix ans puisqu'il en est fait état dans un jugement rendu par le tribunal de céans en 1993 (ATA T. C. du 14 décembre 1993), cependant rien ne permet d'affirmer que l'AFC ne se conformera pas à la présente décision du Tribunal administratif et n'abandonnera pas la pratique illégale.

En conséquence, la recourante ne peut bénéficier de la pratique illégale consacrée par l'AFC. Le recours doit donc être rejeté.

11. Un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe.

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