

# VD\_OMNI FI.2021.0091 vom 11. Juni 2024

VD Tribunal cantonal, 2024-06-11, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2021.0091](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2021.0091)

FR: VD\_OMNI FI.2021.0091 du 11 juin 2024

IT: VD\_OMNI FI.2021.0091 del 11 giugno 2024

## Regeste

A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Litige portant sur l'imposition des revenus retirés par un ressortissant suisse de rémunérations perçues d'organisations internationales (OI) en lien avec l'activité d'interprète "free lance" (mandats à court terme et rémunération fixée sur une base journalière). L'exonération de ces revenus dépend en premier lieu du contenu des accords conclus par la Suisse avec les diverses OI, qui réservent parfois cet avantage fiscal aux fonctionnaires non suisses. La notion de fonctionnaire est une notion autonome, qui doit être analysée à l'aune des divers accords conclus. La recourante revêt en l'occurrence la qualité de fonctionnaire internationale pour son activité pour le compte de l'OMS, de l'OIT, de l'OMM et de l'OMC, les accords conclus avec ces OI prévoyant également l'exonération des collaborateurs suisses. Tel n'est en revanche pas le cas s'agissant des revenus perçus de l'UIP, de l'OIM, de l'OIPM et de la FISCR, en l'absence d'exonération prévue pour le personnel suisse. La rémunération perçue par la recourante de ces OI doit, en vertu du droit interne, être qualifiée de revenu d'activité lucrative indépendante, compte tenu des modalités de son exercice. La recourante, qui n'a pas établi avoir supporté des charges en relation avec cette activité, ne peut revendiquer un abattement forfaitaire de 20%. Recours partiellement admis et renvoi de la cause à l'ACI pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

## Erwägungen

### E. 1

Interjeté en temps utile (cf. art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et 95 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36], applicable par renvoi de l'art. 199 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux [LI; BLV 642.11]), le recours satisfait par ailleurs aux autres conditions formelles de recevabilité (cf. en particulier art. 140 al. 2 LIFD et 79 al. 1 LPA-VD, applicable par analogie par renvoi de l'art. 99 LPA-VD), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le fond.

### E. 2

de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101) et 27 al. 2 de la Constitution du Canton de Vaud du 14 avril 2003 (Cst-VD; BLV 101.01) comprend notamment le droit pour l'intéressé de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou, à tout le moins, de s'exprimer sur son résultat lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre. A lui seul, l'art. 29 al. 2 Cst. ne confère pas le droit d'être entendu oralement, ni celui d'obtenir l'audition de témoins. Le droit d'être entendu n'empêche pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées

lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient pas l'amener à modifier son opinion (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1; 140 I 68 consid. 9.6.1; 131 I 153 consid. 3; CDAP PE.2020.0118 du 24 mars 2021 consid. 2a ). Les art. 29 al. 2 Cst. et 27 al. 2 Cst-VD n'accordent pas à la partie dans la procédure devant la juridiction administrative le droit d'obtenir l'audition de témoins ou la mise en œuvre d'une expertise (ATF 134 I 140 consid. 5.3; PE.2020.0118 du 24 mars 2021 consid. 2a ). b) En l'espèce, on ne discerne pas en quoi l'audition de membres des organisations internationales serait susceptible d'établir ce qui ne ressortirait pas déjà du dossier de la cause; les recourants ne donnent d'ailleurs aucune explication à ce sujet. Comme on le verra plus en détail dans les considérants qui suivent, par appréciation anticipée des moyens de preuve, le Tribunal s'estime suffisamment renseignée pour statuer en toute connaissance de cause sur les griefs soulevés, sans qu'il n'en résulte de violation du droit d'être entendu des recourants. Il n'y a donc pas lieu d'ordonner les auditions requises.

### **E. 3**

Selon l'art. 3 LIFD (cf. également art. 3 LHID et 3 LI), les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent en Suisse. A teneur de l'art. 6 LIFD (cf. également art. 6 LI), l'assujettissement fondé sur un rattachement personnel est en principe illimité. Les privilèges fiscaux accordés en vertu de l'art. 2 al. 2 de la loi fédérale du 22 juin 2007 sur l'État hôte (LEH; RS 192.12) sont réservés (cf. art. 15 LIFD; art. 4a LHID; art. 16 LI).

### **E. 4**

Selon l'art. 2 al. 2 let. a LEH, la Confédération peut accorder des privilèges, des immunités et des facilités aux bénéficiaires des institutions intergouvernementales, en particulier aux personnes physiques (personnes bénéficiaires) appelées, à titre permanent ou non, en qualité officielle auprès de l'un des bénéficiaires institutionnels mentionnés à l'al. 1. A teneur de l'art. 3 LEH, les privilèges et immunités comprennent notamment l'exemption des impôts directs (al. 1 let. c). L'art. 4 LEH précise l'étendue des privilèges et immunités comme suit (al. 1 et 2): 1 L'étendue personnelle et matérielle des privilèges, des immunités et des facilités est fixée au cas par cas en fonction: a. du droit international, des engagements internationaux de la Suisse et des usages internationaux; b. du statut juridique du bénéficiaire et de l'importance des fonctions que ce dernier assume dans les relations internationales. 2 L'exemption des impôts directs peut être accordée à tous les bénéficiaires visés à l'art. 2. L'exonération n'est toutefois accordée aux personnes bénéficiaires visées à l'art. 2, al. 2, de nationalité suisse qu'à condition que le bénéficiaire institutionnel auprès duquel elles sont appelées ait introduit un système d'imposition interne, dans la mesure où le droit international permet de poser une telle condition.

### **E. 5**

Le Conseil fédéral a conclu de nombreux traités avec des organisations internationales ayant leur siège en Suisse. Les accords de siège et les accords de nature fiscale ne présentent pas d'uniformité dans les clauses d'exonération. Il y a lieu dès lors de se référer à chaque accord respectif (Nicolas Urech, in: Noël /Aubry Girardin [éd.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2 e éd., 2017, n°23 ad art. 15 LIFD; Laure Baumann/Rébecca Dorasamy, Diplomates et fonctionnaires internationaux en Suisse, in: Forum für Steuerrecht 2023/4, p. 299ss, p. 310s.; Philippe Ehrenström, Fiscalité de la Genève internationale :

diplomates, représentations diplomatiques, organisations internationales et fonctionnaires internationaux, Jusletter 11 mars 2013). Les 11 juin et 1er juillet 1946, l'Accord sur les privilèges et immunités de l'Organisation des Nations Unies a été conclu entre le Conseil fédéral suisse et le Secrétaire général de l'Organisation des Nations Unies (RS 0.192.120.1; ci-après: Accord CH-ONU). Il est entré en vigueur le 1er juillet 1946 et est applicable uniquement aux entités de l'ONU sises en Suisse (cf. Echange de lettres des 22 octobre/4 novembre 1946 entre la Suisse et l'Organisation des Nations Unies sur les privilèges et immunités de cette Organisation en Suisse [RS 0.192.120.11; ci-après: l'Echange de lettres]). Selon l'art. V let. b de l'Accord CH-ONU, les fonctionnaires de l'Organisation des Nations Unies seront exonérés de tout impôt sur les traitements et émoluments versés par l'Organisation des Nations Unies. On extrait en outre ce qui suit des accords conclus spécifiquement avec les organisations internationales concernées. - Organisation mondiale de la santé (OMS): Les art. 17 et 18 de l'Accord conclu le 21 août 1948 entre le Conseil Fédéral Suisse et l'Organisation Mondiale de la Santé, pour régler le statut juridique de cette organisation en Suisse, approuvé par l'Assemblée fédérale le 29 septembre 1955 (RS 0.192.120.281) prévoient ce qui suit: " Art. 17 Immunités et facilités accordées à tous les fonctionnaires Tous les fonctionnaires de l'Organisation Mondiale de la Santé, quelle que soit leur nationalité, sont au bénéfice des immunités et facilités suivantes: a. Exemption de toute juridiction pour les actes accomplis dans l'exercice de leurs fonctions; b. Exonération de tous impôts fédéraux, cantonaux et communaux sur les traitements, émoluments et indemnités qui leur sont versés par l'Organisation Mondiale de la Santé. Art. 18 Exemptions et facilités accordées aux fonctionnaires non suisses Les fonctionnaires de l'Organisation Mondiale de la Santé qui n'ont pas la nationalité suisse bénéficient des exemptions et facilités énumérées dans l'arrangement d'exécution du présent accord ." - Organisation internationale du travail (OIT), dont le Bureau international du travail (BIT) est l'un des organes (cf. art. 2 lettre c de la Constitution de l'OIT): Les art. 17 et 18 de l'Accord conclu le 11 mars 1946 entre le Conseil fédéral suisse et l'Organisation Internationale du Travail pour régler le statut juridique de cette organisation en Suisse, approuvé par l'Assemblée fédérale le 29 septembre 1955 (RS 0.192.120.282), prévoient ce qui suit: " Art. 17 Immunités et facilités accordées à tous les fonctionnaires Tous les fonctionnaires du Bureau International du Travail, quelle que soit leur nationalité, sont au bénéfice des immunités et facilités suivantes: a. Exemption de toute juridiction pour les actes accomplis dans l'exercice de leurs fonctions, 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. Art. 18 Exemptions et facilités accordées aux fonctionnaires non suisses Les fonctionnaires du Bureau International du Travail qui n'ont pas la nationalité suisse bénéficient des exemptions et facilités énumérées dans l'arrangement d'exécution du présent accord." - Organisation météorologique mondiale (OMM): Les art. 17 et 18 de l'Accord conclu le 10 mars 1955 entre le Conseil Fédéral Suisse et l'Organisation Météorologique Mondiale pour régler le statut juridique de cette Organisation en Suisse, approuvé par l'Assemblée fédérale le 29 septembre 1955 (RS 0.192.120.242) prévoient ce qui suit: " Art. 17 Immunités et facilités accordées à tous les fonctionnaires Tous les fonctionnaires de l'Organisation Météorologique Mondiale, quelle que soit leur nationalité, sont au bénéfice des immunités et facilités suivantes: a. Exemption de toute juridiction pour les actes accomplis dans l'exercice de leurs fonctions; b. Exonération de tous impôts fédéraux, cantonaux et communaux sur les traitements, émoluments et indemnités qui leur sont versés par l'Organisation Météorologique

Mondiale. Art. 18 Exemption et facilités accordées aux fonctionnaires non suisses Les fonctionnaires de l'Organisation Météorologique Mondiale qui n'ont pas la nationalité suisse bénéficient des exemptions et facilités énumérées dans l'arrangement d'exécution du présent accord. Les privilèges et facilités en matière de douane sont accordés conformément au règlement douanier du Conseil Fédéral applicable aux organisations internationales." - Organisation mondiale de la propriété intellectuelle (OMPI): Les art. 15 et 16 de l'Accord conclu le 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) disposent ce qui suit: " Art. 15 Immunités et facilités accordées à tous les fonctionnaires Les fonctionnaires de l'Organisation, quelle que soit leur nationalité, sont au bénéfice de l'exemption de toute juridiction pour les actes accomplis dans l'exercice de leurs fonctions, y compris leurs paroles et leurs écrits, même après que ces personnes auront cessé d'être des fonctionnaires. Art. 16 Immunités et facilités accordées aux fonctionnaires non suisses Les fonctionnaires de l'Organisation qui n'ont pas la nationalité suisse: [...] 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 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 au sens de l'art. 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." - Organisation mondiale du commerce (OMC): L'art. 32 de l'Accord conclu le 2 juin 1995 entre la Confédération suisse et l'Organisation mondiale du commerce en vue de déterminer le statut juridique de l'Organisation en Suisse (RS 0.192.122.632), prévoit ce qui suit: " Art. 32 Privilèges et immunités accordés aux autres fonctionnaires Les autres fonctionnaires de l'Organisation, quelle que soit leur nationalité, jouissent: [...] e) de l'exemption de tous impôts fédéraux, cantonaux et communaux sur les traitements, émoluments et indemnités qui leur sont versés par l'Organisation; cette exemption s'étend aux fonctionnaires de nationalité suisse, à condition que l'Organisation prévoie une imposition interne. Les prestations en capital, dues en quelque circonstance que ce soit par l'Organisation, sont exonérées en Suisse au moment de leur versement; en revanche, les revenus des capitaux versés ne bénéficient pas de l'exemption." - Organisation internationale pour les migrations (OIM; auparavant le Comité intergouvernemental pour les migrations européennes): La Constitution de l'Organisation internationale pour les migrations (RS.0.142.01), acceptée par la Suisse le 19 octobre 1953 et amendée le 20 mai 1987, dispose, à son art. 23 chiffre 2, que " les représentants des États membres, le Directeur général, les directeurs généraux adjoints et le personnel de l'Administration jouiront également des privilèges et immunités nécessaires au libre exercice de leurs fonctions en rapport avec l'Organisation ". " Ces privilèges et immunités seront définis dans des accords entre l'Organisation et les États concernés ou par d'autres mesures prises par ces États " (chiffre 3). Avec cette organisation, la Suisse n'a pas conclu un accord, mais a convenu d'un régime spécifique, dans le cadre d'un échange de lettres des 7 avril/3 mai 1954 (RS 0.192.122.935), approuvé par l'assemblée fédérale le 29 septembre 1955. Il en ressort en substance que seul le personnel non suisse de l'OIM peut bénéficier de l'exonération des impôts. Un échange de lettres subséquent des 26 octobre/10 novembre 1994 (RS 0.192.122.936) prévoit que les fonctionnaires suisses ne sont, à compter du 1er janvier 1994, plus soumis à une affiliation obligatoire à l'AVS/AI/APG/AC. Cet échange de

lettres ne concerne toutefois pas les exonérations fiscales dont pourraient se prévaloir les fonctionnaires suisses de l'OIM. - Union interparlementaire (UIP) L'art. 8 de l'accord conclu le 28 septembre 1971 entre le Conseil fédéral suisse et l'Union interparlementaire pour régler le statut juridique de cette organisation en Suisse (RS 0.192.121.71) dispose ce qui suit: " Art. 8 Exemptions et facilités accordées aux membres de l'Union et aux fonctionnaires non suisses Les membres de l'Union et les fonctionnaires du Bureau de l'Union qui n'ont pas la nationalité suisse: a) sont exonérés de tous impôts fédéraux, cantonaux et communaux sur les traitements, émoluments et indemnités qui leur sont versés par l'Union. Sont également exemptes, 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; en revanche, les revenus des capitaux versés, ainsi que les rentes et pensions payées aux anciens fonctionnaires du Bureau de l'Union ne bénéficient pas de l'exemption fiscale; [...]". - Fédération internationale des Sociétés de la Croix-Rouge et du Croissant-Rouge (FISCR): Les art. 16 et 17 de l'Accord conclu le 29 novembre 1996 entre le Conseil fédéral suisse et la Fédération internationale des Sociétés de la Croix-Rouge et du Croissant-Rouge en vue de déterminer le statut juridique de la Fédération internationale en Suisse (RS 01.192.122.51) prévoyaient initialement ce qui suit: " Art. 16 Privilèges et immunités accordés à tous les collaborateurs de la Fédération internationale Les collaborateurs de la Fédération internationale, quelle que soit leur nationalité, bénéficient des privilèges et immunités suivants: a) immunité de juridiction pour les actes accomplis dans l'exercice de leurs fonctions, y compris leurs paroles et leurs écrits, même après que les personnes auront cessé leurs fonctions, sous réserve de l'art. 21 du présent Accord; b) inviolabilité de tous papiers, supports de données et documents officiels. Art. 17 Privilèges et immunités accordés aux collaborateurs non suisses de la Fédération internationale En sus des privilèges et immunités énumérés à l'art. 16, les collaborateurs de la Fédération internationale qui n'ont pas la nationalité suisse: [...] e) sont exempts de tous impôts fédéraux, cantonaux et communaux sur les traitements, émoluments et indemnités qui leur sont versés par la Fédération internationale. Sont également exemptes en Suisse, 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 au sens de l'art. 12 du présent Accord; il en sera de même à l'égard de toutes les prestations en capital qui pourraient être versées à des collaborateurs de la Fédération internationale à titre d'indemnité à la suite de maladie, accident, etc.; en revanche, les revenus des capitaux versés, ainsi que les rentes et pensions payées aux anciens collaborateurs de la Fédération internationale ne bénéficient pas de l'exemption. Il demeure au surplus entendu que la Suisse conserve la possibilité de tenir compte des salaires, traitements et autres éléments de revenu exonérés, pour déterminer le taux d'impôt applicable aux autres éléments, normalement imposables, du revenu des collaborateurs." L'art. 16 de l'Accord dispose ce qui suit depuis le 15 décembre 2022: " Art. 16 Privilèges et immunités accordés à tous les collaborateurs de la Fédération internationale Les collaborateurs de la Fédération internationale, quelle que soit leur nationalité, bénéficient des privilèges et immunités suivants: [...] c)

## **E. 5.2**

et les références citées). Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (ATF 147 II 338 consid. 3.2; arrêt TF 2C\_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 5.2 et les références citées). La justification

commerciale des dépenses revendiquées en déduction d'une recette doit, en conséquence de ces principes, être établie par le contribuable (cf. arrêt TF 2C\_1081/2013 et 2C\_1164/2013 du 2 juin 2014 consid. 5.5 et les références). En l'occurrence, la recourante n'a transmis à l'autorité intimée aucun justificatif relatif à des charges qu'elle aurait supportées au cours des périodes fiscales litigieuses. Elle n'a ainsi pas établi, alors qu'elle a la charge de cette preuve, que les revenus qu'elle a réalisés devraient être réduits de charges commerciales. Elle connaissait pourtant la position de l'autorité intimée et devait savoir qu'à défaut de preuve, la charge qu'elle invoquait serait refusée. Au surplus, il n'y a en particulier pas lieu de retenir que la recourante pourrait prétendre à un abattement forfaitaire de 20%.

## **E. 7**

Tant l'ACI que l'AFC reconnaissent que les conventions conclues par la Suisse avec l'OMS, l'OIT, l'OMM et l'OMC exonèrent notamment des impôts directs les employés suisses de ces organisations internationales. a) aa) Il convient, cela étant, de déterminer si la recourante, en sa qualité d'interprète de conférence "free lance", doit être qualifiée de fonctionnaire internationale au sens des accords précités. Selon l'art. 31 ch. 1 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (RS 0.111; CV), 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. 148 II 336 consid. 9.2). 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 CV; 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. 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 (arrêt TF 2P.36/2004 du 9 mai 2005 consid. 5.6 et les références citées). De manière générale, la notion de fonctionnaire international est une notion large, qui englobe également les membres du personnel temporaire travaillant de façon continue et exclusive (par opposition à un consultant) au service, notamment, d'une organisation internationale (voir sur la définition du «fonctionnaire international», Gérard Menétrey, Les privilèges fiscaux des fonctionnaires internationaux, in: RDAF 1973, p. 237 ss; cf. arrêt du Tribunal fédéral des assurances [TFA] C 88/06 du 25 août 2006 consid. 2). La qualité de fonctionnaire international ne dépend ainsi pas de la durée des rapports de service. bb) Selon la Section 18 let. b de la Convention sur les privilèges et immunités des Nations Unies conclue à New York le 13 février 1946, ratifiée par la Suisse le 25 septembre 2012, date de son entrée en vigueur (RS.0.192.110.02), les fonctionnaires de l'Organisation des Nations Unies seront exonérés de tout impôt sur les traitements et émoluments versés par l'Organisation des

Nations Unies. En ce qui concerne les institutions spécialisées de l'ONU, la convention conclue à New York le 21 novembre 1947 sur les privilèges et immunités des institutions spécialisées, à laquelle la Suisse a adhéré le 25 septembre 2012, date de son entrée en vigueur (cf. RS 0.192.110.03), dispose ce qui suit à ses Sections 18 et 19 (la Suisse s'est notamment engagée à les appliquer à l'OIT, l'OMS, l'OMM et l'OMPI): " Section 18 Chaque institution spécialisée déterminera les catégories de fonctionnaires auxquelles s'appliquent les dispositions du présent article ainsi que celles de l'art. VIII. Elle en donnera communication aux gouvernements de tous les États parties à la présente Convention en ce qui concerne ladite institution ainsi qu'au Secrétaire général des Nations Unies. Les noms des fonctionnaires compris dans ces catégories seront communiqués de temps à autre aux gouvernements précités. Section 19 Les fonctionnaires des institutions spécialisées: [...] b. jouiront, en ce qui concerne les traitements et émoluments qui leur sont versés par les institutions spécialisées, des mêmes exonérations d'impôt que celles dont jouissent les fonctionnaires de l'Organisation des Nations Unies et dans les mêmes conditions; [...]". Il résulte de la Section 18 de la convention du 21 novembre 1947 qu'il appartient à chaque institution spécialisée de l'ONU de déterminer quelles sont les personnes qui appartiennent à la catégorie de fonctionnaire international. cc) En l'occurrence, des accords ont été conclus entre l'Association Internationale des Interprètes de Conférence (AIIC), d'une part, et l'ONU et ses différentes institutions spécialisées (en particulier l'OIT, l'OMS, l'OMM et l'OMPI; cf. annexe F, respectivement C pour l'accord de 2007; il s'applique par ailleurs également à l'OMC; cf. annexe G, respectivement D pour l'accord de 2012), d'autre part, pour régler les conditions d'engagement des interprètes de conférence employés à court terme. A teneur de ces accords datés respectivement du 1<sup>er</sup> janvier 2007 (valable pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 2007 au 31 décembre 2011, qui a selon toute vraisemblance été prolongé jusqu'à l'entrée en vigueur du nouvel accord) et du 1<sup>er</sup> juillet 2012 (valable pour la période du 1<sup>er</sup> juillet 2012 au 30 juin 2017), les interprètes et les traducteurs ont le statut de fonctionnaire et ils bénéficient des privilèges et immunités correspondant à ce statut (cf. art. 10 de l'accord de 2012 et art. 7 de l'accord de 2007). L'autorité intimée avait en l'occurrence déjà reconnu dans sa décision attaquée que les revenus perçus par la recourante de l'OMC devaient être exonérés. Il n'y a pas lieu d'y revenir. En outre, sur le vu des dispositions qui précèdent, la recourante revêt la qualité de fonctionnaire internationale pour son activité en faveur de l'OIT, de l'OMS, et de l'OMM. On ne voit à cet égard pas pour quelle raison l'omission de son employeur d'effectuer l'annonce de cette activité auprès de la Mission suisse à Genève (MiGE), qui s'explique probablement par la nature irrégulière et limitée dans le temps des engagements de durée limitée de la recourante, ainsi que par sa nationalité suisse, devrait préteriter cette dernière. Il importe peu en outre que l'activité déployée par la recourante en Suisse puisse être qualifiée d'activité indépendante selon les règles de droit interne (cf. consid. 9 infra), la recourante ayant établi son statut de fonctionnaire international. On relèvera en l'occurrence que seul l'accord conclu avec l'OMC réserve la possibilité d'exiger, sous la forme d'une condition posée à l'exonération, la mise en œuvre d'une imposition interne. Il paraît, a contrario, douteux que l'exonération de la recourante soit conditionnée, s'agissant des rémunérations provenant de l'OIT, de l'OMS, de l'OMM et de l'OMPI, à la preuve d'une imposition interne en raison de sa nationalité suisse, alors que l'art. 4 al. 2 LEH réserve expressément les dispositions ressortant du droit international. Ni l'AFC, ni l'ACI ne contestent cela étant que la rémunération de la recourante ait été soumise à l'imposition interne. Lors de l'entrée en vigueur de la LEH, le Conseil fédéral, dans son message (FF 2006 7603, plus particulièrement p. 7632), avait en

outre rappelé que l'ONU, ainsi que toutes les institutions spécialisées du système des Nations Unies et l'OMC ont instauré une telle imposition interne. Les documents versés au dossier attestent quoi qu'il en soit de l'effectivité de cette imposition interne. L'autorité intimée devait par conséquent, outre les revenus perçus de l'OMC, exonérer les revenus perçus par la recourante de l'OIT, de l'OMS et de l'OMM. En ce qui concerne la rémunération perçue par la recourante de la FISCR, il convient au contraire de retenir, à l'instar de l'autorité intimée et de l'autorité concernée, que les dispositions conventionnelles en vigueur jusqu'au 14 décembre 2022 excluent les ressortissants suisses du privilège de l'exonération des impôts directs. Il n'est pour le surplus pas contesté par la recourante que la FISCR ne disposait pas, au cours des périodes fiscales litigieuses, d'un système d'imposition interne. L'autorité intimée a par conséquent retenu à juste titre que les revenus perçus par la recourante de la FISCR devaient être imposés selon les règles ordinaires.

## **E. 8**

Reste ainsi à déterminer les modalités d'imposition des revenus perçus par la recourante de l'UIP, de l'OIM et de l'OIPM. a) Dans le domaine fiscal, une distinction est en règle générale opérée, dans la pratique suisse, entre les ressortissants suisses et les ressortissants étrangers qui viennent de l'étranger pour accomplir en Suisse leurs fonctions, à moins qu'un traité international n'interdise une telle distinction ( message du Conseil fédéral relatif à la LEH, FF 2006 7603, plus particulièrement p. 7632). b) Comme l'a relevé à juste titre l'autorité intimée, l'accord de siège conclu avec l'UIP ne prévoit pas une exonération, pour les collaborateurs suisses, des impôts directs. Il en va de même s'agissant de l'OIM, aucune disposition conventionnelle ne prévoyant une telle exonération. La recourante ne peut pour le surplus se référer à aucune disposition du droit interne, prévoyant une exonération. Il est en effet admis que l'art. 15 LIFD n'a pas de portée propre; cette norme ne fait ainsi que renvoyer au droit fédéral, dont les accords internationaux conclus par la Suisse font partie (Baumann/Dorasamy, op. cit., p. 312; Urech, op. cit., n°4 ad art. 15 LIFD ). En l'absence d'exonération prévue, les fonctionnaires internationaux domiciliés en Suisse sont ainsi assujettis à l'impôt (Xavier Oberson, Précis de droit fiscal international, Berne, 2022, n°389; Raoul Oberson, Le fonctionnaire international domicilié à Genève est-il "contribuable en Suisse"?, in RDAF 1985 p. 97ss; arrêt TF du 6 décembre 1996 consid. 7a, publié in: RDAF 1998 II 73, p. 80 ). Dans ces circonstances, la question de savoir si la recourante est qualifiée de fonctionnaire internationale par l'UIP et l'OIM importe peu. Le prélèvement d'un impôt interne par ces deux organisations n'est pas non plus déterminant pour l'issue du litige. Le fait que l'UIP et l'OIM aient soumis la recourante à une telle imposition ne doit pas conduire à créer un cas d'exonération qui n'est prévu ni par le droit interne, ni par le droit international. Il est en effet admis que les privilèges fiscaux des fonctionnaires internationaux doivent en principe reposer sur le droit écrit, conformément au principe de la légalité (arrêt TF du 6 décembre 1996 consid. 8b, publié in: RDAF 1998 II 73, p. 82 et la référence à Gérard Menétrey, op. cit., p. 229ss). Il s'ensuit que l'autorité intimée a considéré à juste titre que la rémunération perçue par la recourante de l'UIP et de l'OIM devait être imposée ordinairement. c) aa) En ce qui concerne la rémunération perçue par la recourante de l'OMPI, il convient d'observer que les art. 15 et 16 de l'Accord de siège conclu avec l'OMPI (RS 0.192.122.23) ne prévoient aucune exonération fiscale pour le personnel suisse de cette organisation. La Convention de New York du 21 novembre 1947, qui s'applique à l'OMPI, prévoit certes, à son article VI, section 19, une exonération d'impôt générale pour tous les fonctionnaires de l'organisation concernée. Selon l'art. X section 39, deuxième phrase de cette même convention, " la présente Convention ne saurait être

interprétée comme interdisant la conclusion entre un Etat partie et une institution spécialisée d'accords additionnels tendant à l'aménagement des dispositions de la présente Convention, à l'extension ou à la limitation des privilèges et immunités qu'elle accorde ". Savoir si et dans quelle mesure une norme juridique prime en tant que *lex specialis* doit être examinée dans chaque cas par voie d'interprétation (ATF 146 II 265 consid. 3.2; arrêt TF 1C\_50/2015 du 2 décembre 2015 consid. 2.4 in ZBl 118/2017 p. 76 et les références citées); il n'est pas exclu qu'une règle spéciale cède le pas à une règle générale, selon sa place dans l'ordre juridique, la date de son adoption ou encore les intentions de ses auteurs (arrêt TF 1C\_38/2016 du 13 mai 2016 consid. 2.5). bb) En l'occurrence, la Convention de New York du 21 novembre 1947, entrée en vigueur pour la Suisse le 25 septembre 2012, a certes été intégrée à l'ordre juridique suisse postérieurement à la convention conclue avec l'OMPI le 9 décembre 1970. L'adage "*lex posterior derogat priori*" n'est toutefois pas absolu. Or, en l'occurrence, l'accord de siège conclu avec l'OMPI a valeur de *lex specialis*, que l'art. X section 39 cité ci-dessus réserve expressément. Selon la deuxième phrase de cette disposition, " la présente Convention ne saurait être interprétée comme interdisant la conclusion entre un Etat partie et une institution spécialisée d'accords additionnels tendant à l'aménagement des dispositions de la présente Convention, à l'extension ou à la limitation des privilèges et immunités qu'elle accorde ". Il en résulte que les parties contractantes ont expressément voulu ménager la possibilité de conclure d'autres accords, dans le but non seulement d'étendre les privilèges, mais également de les limiter. Dans ces circonstances, il convient de retenir que la ratification de la Convention de New York du 21 novembre 1947 n'a pas fait perdre sa portée à la convention conclue avec l'OMPI le 9 décembre 1970, s'agissant de la limitation des exonérations accordées aux fonctionnaires suisses de l'OMPI. L'interprétation des dispositions conventionnelles applicables conduit ainsi à accorder la priorité à cette dernière convention. Or, à teneur de celle-ci, les fonctionnaires suisses de l'organisation internationale ne bénéficient pas d'une exonération pour les traitements perçus. Les développements applicables au traitement fiscal des rémunérations versées par l'UIP et l'OIM (cf. consid. 9b supra) sont pour le surplus transposables à celles versées par l'OMPI. C'est par conséquent à tort que l'autorité intimée a considéré que les revenus perçus par la recourante de l'OMPI devaient être exonérés. cc) La réforme de la décision entreprise dans ce sens constituerait toutefois une *reformatio in pejus* (soit une modification de la décision attaquée au détriment des recourants; art. 89 al. 2 et 3 LPA-VD), s'agissant de la période fiscale 2016. En effet, il résulte des considérants qui précèdent qu'un revenu supplémentaire de 16'236 fr. doit être exonéré d'impôt en relation avec cette période fiscale, alors que l'autorité intimée avait exonéré à tort le revenu de 18'365 fr. provenant de l'OMPI. Compte tenu des circonstances de l'espèce, notamment du fait que le différentiel est très faible, le tribunal renonce à ordonner la *reformatio in pejus* de la décision attaquée sur ce point. Pour les autres périodes fiscales, l'imposition de ces montants supplémentaires est compensée par l'exonération d'autres rémunérations. Elle ne constitue par conséquent pas une *reformatio in pejus*, laquelle s'apprécie par rapport à la taxation prise dans son ensemble et non sur un seul élément (arrêt TF 2P.338/2004 et 2A.757/2004 du 26 avril 2006 consid. 8.2).

## **E. 9**

Il reste à déterminer si, comme le soutient la recourante, cette rémunération doit être qualifiée de revenu d'activité lucrative dépendante, ou si, comme le soutiennent les autorités intimée et concernée, il s'agit d'un revenu d'activité lucrative indépendante. a) L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus uniques ou périodiques, exceptés les gains en capital

réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée (art. 16 al. 1 et al. 3 LIFD). Sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD). D'une manière générale, le concept d'activité lucrative indépendante englobe toute activité par laquelle un entrepreneur participe à la vie économique à ses propres risques, avec l'engagement de travail et de capital, selon une organisation librement choisie, dans le but d'obtenir un gain (arrêt TF 2C\_339/2020 du 5 janvier 2021 consid. 7.3.1 et les références). Sont notamment des indices démontrant l'existence d'une telle activité: l'emploi de personnel, l'importance des investissements, une clientèle multiple et changeante et l'existence de locaux commerciaux propres. Une activité lucrative indépendante peut être exercée à titre principal ou accessoire et être durable ou temporaire. Pour déterminer si l'on se trouve en présence d'une activité lucrative indépendante, il convient toujours de se fonder sur l'ensemble des circonstances du cas (arrêts TF 2C\_655/2021 du 11 mars 2022 consid. 4.3 et les références; 2C\_204/2016 du 9 décembre 2016 consid. 3.3). Pour être qualifiée d'indépendante, il est dans tous les cas décisif que l'activité dans son ensemble soit orientée vers l'obtention d'un gain, ce qui s'évalue selon un critère subjectif et un critère objectif. Le critère subjectif est rempli en présence d'une intention de réaliser un profit. Pour que le critère objectif soit considéré comme réalisé, l'activité doit être profitable dans la durée (arrêts TF 2C\_917/2021 du 13 décembre 2022 consid. 2.2.1; 2C\_339/2020 du 5 janvier 2021 consid. 7.3.2 et les références). Outre le critère de l'indépendance économique, celui de l'indépendance personnelle est également décisif pour qualifier une activité de dépendante ou d'indépendante du point de vue fiscal (ATF 121 I 259 consid. 3c; arrêts TF 9C\_658/2022 du 1er mai 2023 consid. 4.1; 2A.400/2006 du 17 avril 2007 consid. 6.3 et les références). L'activité lucrative indépendante se caractérise, à l'inverse de l'activité lucrative dépendante, par l'absence d'un lien de subordination à l'égard d'un tiers (cf. Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, Bâle 2021, n° 84, p. 137). Si d'une manière générale, la qualification d'activité lucrative dépendante ou indépendante en droit fiscal s'apprécie selon des critères propres aux principes et objectifs du droit fiscal (Jean-Blaise Eckert, in: CR LIFD, n° 4 ad art. 17 LIFD), le Tribunal fédéral a néanmoins retenu qu'il convenait généralement d'éviter que les autorités des assurances sociales et l'administration fiscale ne rendent des décisions contradictoires (cf. ATF 147 V 114 consid. 3.3.1.4; 133 V 346 consid. 4; 122 V 178 consid. 3b). b) La qualification de l'activité de la recourante n'est pas évidente. Si l'on s'appuie sur les documents qui lient la recourante aux organisations internationales pour lesquelles elle effectue son activité d'interprète, il conviendrait plutôt de retenir qu'elle a un statut d'employée. Cela étant, les termes que les parties ont utilisés ne sont pas décisifs (cf. art. 18 al. 1 CO). Il y a ainsi lieu d'examiner concrètement quelle est l'indépendance dont dispose la recourante à l'égard des organisations internationales, compte tenu notamment des circonstances économiques. En l'occurrence, l'autorité intimée a relevé que la recourante était libre de choisir les organisations internationales pour lesquelles elle œuvre et qu'elle percevait une rémunération fixée sur une base journalière. La recourante fait toutefois valoir qu'elle ne décide ni du lieu, ni de l'horaire de l'activité qu'elle déploie pour les organisations internationales. Ces éléments sont toutefois intrinsèquement liés à la nature de l'activité d'interprète de conférence exercée par la recourante, qui suppose une présence sur le lieu de la conférence. Cette circonstance n'est d'ailleurs pas fondamentalement différente de celle de n'importe quel indépendant qui doit exécuter le contrat (par exemple des travaux) lorsque le maître de l'ouvrage, respectivement le mandant le lui demande. Dès lors que la recourante

demeure libre d'accepter ou non l'activité proposée et qu'elle peut par ailleurs cumuler cette activité avec d'autres mandats, un lien de subordination fait défaut en l'occurrence. La recourante n'a en outre pas établi qu'elle disposait d'une garantie quant au nombre et à l'étendue des engagements de durée limitée confiés, de sorte qu'elle ne peut pas compter sur des revenus déterminés. La recourante n'a pour le surplus pas établi qu'elle recevait des instructions de l'organisation internationale dans le cadre de ses divers mandats. Les circonstances du cas d'espèce s'apparentent dès lors à celles qui, dans le cadre de l'arrêt TF 9C\_364/2013 du 23 septembre 2013, avaient conduit le Tribunal fédéral à qualifier l'activité d'une codeuse-interprète en langue des signes d'indépendante sous l'angle des assurances sociales. Sur le vu de l'ensemble des circonstances, l'autorité intimée a retenu à juste titre que la recourante devait être qualifiée d'indépendante. c) Selon l' art. 27 al. 1 et 2 let. a LIFD , les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. En matière fiscale , les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l' art. 8 CC , destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, ont pour effet que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 133 II 153 consid. 4.3; 121 II 257 consid. 4c/aa; 92 I 253 consid. 2 p. 256 s.; arrêt TF 2C\_722/2017 du 13 décembre 2017 consid.

#### **E. 10**

Il suit de ce qui précède que le recours doit être partiellement admis. La décision sur réclamation portant sur la période fiscale 2016 est confirmée, le Tribunal renonçant à reformer la décision attaquée en défaveur des recourants (cf. consid. 8 ci-dessus). Les décisions rendues sur réclamation en relation avec les autres périodes fiscales sont annulées dans la mesure où elles concernent les rémunérations perçues par la recourante de l'OMS, de l'OIT/BIT, de l'OMM, qui doivent être exonérées d'impôt, et celles perçues de l'OMPI, qui doivent être imposées. Elles sont confirmées pour le surplus. Les dossiers sont renvoyés à l'autorité intimée pour nouvelle décision et nouveau calcul de l'impôt dans le sens des considérants qui précèdent. Un émolument réduit de 1'000 fr. est mis à la charge des recourants, qui succombent partiellement, solidairement entre eux (cf. art. 49 al. 1, 51 al. 1, 91 et 99 LPA-VD). Les recourants, qui obtiennent partiellement gain de cause avec l'assistance d'un mandataire professionnel, ont droit à des dépens réduits, à la charge de l'autorité intimée (cf. art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

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