

du 16 décembre 2003

dans la cause

Hoirie de Monsieur P. K.
représentée par Me Douglas Reichert, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

_____ et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Monsieur P. K. (ci-après: le contribuable), de nationalité srilankaise, fonctionnaire international, retraité de l'Organisation Internationale du Travail (ci-après : OIT), est décédé le 15 juin 1998. Il avait épousé en 1992 Madame M. J. (ci-après : la contribuable), également de nationalité srilankaise et fonctionnaire auprès du Haut Commissariat des Nations Unies pour les Réfugiés (ci-après : HCR).

Depuis sa retraite, soit dès 1993, le contribuable avait obtenu un permis B puis, en 1995, un permis d'établissement C. C'est le contribuable lui-même qui avait souhaité être mis au bénéfice d'un permis d'établissement C afin d'éviter de devoir rentrer au Sri Lanka lors de la mise à la retraite de son épouse.

2. Dans leur déclaration pour l'impôt cantonal et communal 1998 (ICC), les époux K. (ci-après : les contribuables) ont déclaré un revenu net total de CHF 43'589.- et une fortune nette totale de CHF 58'437.-. Sous la rubrique rentes, pensions et autres prestations, les contribuables ont déclaré une retraite versée par la caisse commune des pensions du personnel des Nations Unies (ci-après : la caisse) d'un montant de CHF 76'953.-.

3. Le 30 avril 1998, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a notifié aux contribuables un bordereau de taxation ICC 1998 tenant compte de la pension de retraite versée au contribuable sur 360 jours.

4. Suite au décès de son mari intervenu au mois de juin 1998, la contribuable a sollicité par pli du 3 octobre 1998 l'application à la taxation 1998, de l'article 12 alinéa 4 de la loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887 (aLCP- D 3 05), stipulant que si l'imposition du contribuable décédé porte sur des éléments de son revenu ou de sa fortune qui ne subsistent plus après son décès, ses héritiers peuvent demander qu'elle soit rectifiée pour la période comprise entre le décès et la fin de l'année, pour ne plus tenir compte de ses éléments dans la mesure où ils ne sont pas remplacés par d'autres; la demande doit être présentée dans les 6 mois qui suivent le décès.

5. Par courriers des 10 novembre 1998, 2 février et 9 juin 1999, l'AFC a demandé à la contribuable de produire les justificatifs des rentes de veuve perçues à partir du 15 juin 1998.
6. Le 18 juin 1999, la contribuable a fourni une attestation datée du 10 février 1999, selon laquelle la caisse lui avait versé en 1998 une rente de veuve de CHF 24'046,75.
7. En date du 16 juillet 1999, l'AFC a notifié à la contribuable un bordereau rectificatif 1998. La rente de retraite du défunt avait été prise en compte pour 165 jours et s'élevait à CHF 43'589.- tandis que la rente de veuve touchée par la recourante avait été prise en compte pour 195 jours, soit pour la période du 16 juin au 31 décembre 1998, ascendant ainsi à CHF 17'614.-.
8. La contribuable a contesté cette taxation le 16 août 1999. Elle s'est prévalué à cet effet de l'article VIII 2ème paragraphe point 2 du modus vivendi conclu en 1926 entre le Gouvernement suisse et la Société des Nations (ci-après : le modus vivendi), aux termes duquel le personnel de deuxième catégorie était exonéré de l'impôt dit taxe sur la fortune ou sur le revenu. En conséquence, sa rente de veuve n'était pas imposable.
9. Sollicitée par le HCR, la mission permanente de la Suisse près les Organisations internationales à Genève (ci-après : la mission permanente) a étudié le dossier.

Par pli du 20 mars 2001 adressé au chef de la section des affaires juridiques du HCR, la mission permanente a fait référence à l'article V de l'accord sur les privilèges et immunités de l'Organisation des Nations Unies (ci-après : ONU) conclu entre le Conseil fédéral suisse et le Secrétaire général de l'ONU le 11 juin 1946, dit accord de siège (ci-après : l'accord de siège - RS 0.192.120.1) qui prévoit notamment que les fonctionnaires sont exonérés de tout impôt sur les traitements et émoluments versés par l'ONU. Elle s'est ensuite référée à une décision du Conseil fédéral du 28 janvier 1952 (non publiée mais résumée en marge du texte légal) qui donne une interprétation des termes "traitements et émoluments" et en exclut les prestations dues par les caisses de pensions ou toute autre institution de prévoyance. Il s'avérait ainsi qu'une rente de veuve, n'était pas exonérée fiscalement en vertu de l'article V de l'accord de siège conclu avec l'ONU. Partant, la contribuable

était invitée à s'acquitter des impôts sur la rente de veuve qui lui était versée mensuellement par la caisse commune des pensions des Nations Unies.

Copie de ce courrier a été adressée également à l'AFC.

10. En date du 29 mars 2001, le chef du service des ressources humaines du HCR a répondu au courrier précité, en confirmant que la rente de veuve versée à la contribuable n'entrait pas dans la catégorie des traitements et émoluments exonérés fiscalement par l'article V de l'accord de siège conclu avec l'ONU. Il considérait en revanche que la rente de veuve était un revenu non imposable en vertu de l'article VIII du modus vivendi du 18 septembre 1926. Il invitait donc la mission permanente à reconsidérer sa position et à intervenir auprès de l'AFC.

Dans sa réponse du 5 juin 2001, la mission permanente a précisé que seul le revenu versé à titre de rétribution pour un travail ou un service rendu pouvait être exonéré fiscalement. Une rente de veuve ne pouvait pas être considérée comme un revenu découlant du travail qu'un fonctionnaire effectue pour l'organisation, en conséquence elle devait être imposée. Enfin, l'article VIII du modus vivendi de 1926 devait être interprété de la même manière que l'article V de l'accord de siège conclu avec l'ONU en 1946.

11. Dans sa décision du 25 avril 2001, l'AFC a maintenu la taxation de la recourante en indiquant qu'elle avait été établie conformément à l'article 12 alinéa 4 LCP et que de plus la rente de veuve étant une prestation versée par une caisse de pensions ou une institution de prévoyance, elle n'entrait pas dans la catégorie des traitements et émoluments exonérés fiscalement en vertu de l'article V de l'accord de siège conclu avec l'ONU.

12. En date du 25 mai 2001, l'hoirie de M. K. (ci-après : l'hoirie ou la recourante) a interjeté recours contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après: la commission). Elle a allégué que le bordereau rectificatif 1998 établi d'après l'article 12 alinéa 4 LCP, en vigueur au moment de la taxation, aurait dû être basé sur le revenu brut de CHF 44'889.- acquis par le défunt entre janvier et juin 1998 ou simplement limité à la période de

165 jours. Quant à la question du traitement fiscal de la rente de survivant perçue par la recourante, cette dernière n'étant pas imposable en Suisse, elle débordait du cadre de la taxation ICC 1998 du contribuable décédé.

13. Le 13 juillet 2001, la recourante a fait parvenir à la commission un mémoire complémentaire dans lequel elle contestait devoir être imposée sur la rente de veuve que touchait la contribuable. Elle se prévalait à cet effet de l'accord de siège de l'ONU, de l'engagement dit de "l'organisation la plus favorisée" en faisant référence aux accords conclus avec l'OIT, l'OMS et l'OMPI ainsi que des *modus vivendi* de 1921 et 1926 conclus entre la Suisse et la Société des Nations (ci-après : les *modus vivendi*).

14. Dans sa réponse du 12 septembre 2001, l'AFC a fait tout d'abord valoir que le conseil de la contribuable ne pouvait être considéré comme un mandataire professionnellement qualifié au sens de l'article 9 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) puisqu'il n'était pas inscrit au barreau de Genève.

Ensuite, elle exposait que des accords semblables à celui conclu avec l'ONU avaient été passés avec toutes les organisations gouvernementales apparentées à l'ONU et qu'aucun ne prévoyait l'exonération des rentes et pensions versées suite à la mise à la retraite ou au décès d'un fonctionnaire international. C'était également le cas pour les *modus vivendi* de 1921 et 1926 qu'évoquait la recourante. Ceux-ci avaient la même portée que l'accord de siège conclu avec l'ONU, comme l'avait confirmé la mission permanente. L'AFC se référait également à la décision du Conseil fédéral non publiée de 1952 selon laquelle les termes traitements et indemnités ne s'appliquaient pas aux prestations dues par une caisse de pensions ou toute autre institution de prévoyance. La rente de veuve de la recourante ne bénéficiait donc d'aucun privilège fiscal ou exonération en vertu des dispositions conventionnelles de l'accord de siège. Pour ce qui avait trait à l'application de l'article 12 alinéa 4 LCP, la rectification de la taxation 1998 pour la période comprise entre le décès et la fin de l'année 1998 devait s'effectuer sur la base de la rente de veuve touchée par la recourante et annualisée. L'AFC concluait principalement à l'irrecevabilité du recours et subsidiairement à son rejet.

15. En date du 31 octobre 2001, la recourante a produit des observations complémentaires. Compte tenu du fait que les deux parties à l'accord de siège avaient des positions divergentes sur l'interprétation et l'application des privilèges et immunités accordés par la Suisse aux fonctionnaires de l'ONU, la commission ne devait pas se prononcer sur ce sujet car elle risquait de commettre une violation des obligations internationales de la Confédération. Il convenait donc d'écarter du litige le problème de l'exonération de la rente de veuve. Elle rappelait que le véritable motif du litige était la mauvaise application de l'article 12 alinéa 4 LCP. Enfin, le conseil de la recourante exposait que ses qualifications professionnelles lui permettaient de représenter la recourante, conformément à la loi et n'avaient aucune incidence sur la recevabilité du recours.
16. Dans sa réplique du 27 novembre 2001, l'AFC a invité la commission à se référer au courrier de la mission suisse du 23 novembre 2001 ainsi qu'à la prise de position de la Direction du droit international public du département fédéral des affaires étrangères (ci-après : DFAE) qu'elle produisait en annexe, en faisant valoir que ces documents confirmaient que la rente de veuve perçue par Mme K. en sa qualité d'épouse d'un fonctionnaire international retraité de l'ONU et non pas en sa qualité de fonctionnaire internationale, ne bénéficiait d'aucun privilège fiscal ou exonération en vertu des dispositions conventionnelles de l'accord de siège. La prise de position de l'AFC et son annexe ont été communiquées à la recourante le 3 décembre 2001.
17. La commission a rejeté le recours par décision du 15 mai 2003.

Elle a tout d'abord estimé que le conseil de la recourante pouvait valablement la représenter en vertu de l'article 20 alinéa 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) selon lequel toute personne ayant l'exercice des droits civils et jouissant de ses droits civiques peut valablement représenter le contribuable.

La commission a ensuite considéré qu'au vu de l'interprétation adoptée pour les termes "indemnités", "traitements" et "salaires" par le Conseil fédéral ainsi que par la portée attribuée par le DFAE aux *modus vivendi* invoqués par la recourante, la rente de veuve n'entrait pas dans la catégorie des traitements et émoluments

exonérés fiscalement en vertu de l'article V de l'accord de siège ni dans les "impôts dits taxe sur le revenu" susceptibles d'être exonérés aux termes de l'article VIII des modus vivendi.

Enfin, la taxation était parfaitement conforme aux articles 12 alinéa 3 et 4 et 17 alinéa 1 LCP.

18. Par acte du 20 juin 2003, l'hoirie a recouru à l'encontre de la décision précitée auprès du Tribunal administratif.

Elle a repris en substance les arguments déjà soulevés en première instance en se prévalant également de la violation du droit d'être entendu au motif que la décision de la commission se fondait essentiellement sur le courrier de la mission permanente du 23 novembre 2001 et son annexe, documents sur lesquels la recourante n'avait pas eu la possibilité de se prononcer devant la commission.

Dans une écriture complémentaire du 30 septembre 2003, la recourante a complété son argumentation en invoquant également la violation de l'égalité de traitement en procédure.

Dans sa réponse, l'AFC a repris l'argumentation déjà développée devant l'autorité de première instance. Les arguments des deux parties seront repris ci-après en tant que de besoin.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 53 alinéa 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17; art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05; art. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. La recourante se prévaut tout d'abord de la violation du droit d'être entendu parce que dans la décision querellée la commission s'est basée notamment sur une lettre de la mission permanente du 23 novembre 2001 qui n'a été versée à la procédure que le 27 novembre 2001 soit après que la recourante se soit exprimée pour la

dernière fois devant la commission.

a. Le droit d'être entendu est une garantie constitutionnelle de caractère formel consacrée par l'article 29 alinéa 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst- RS 101), anciennement article 4 aCst (ATF 120 Ib 379 consid. 3b p. 383; 119 Ia 136 consid. 2b p. 138 et les arrêts cités). La décision entreprise pour violation de ce droit n'est toutefois pas nulle mais annulable (ATF 122 II 154 consid. 2d p. 158) si l'autorité de recours jouit du même pouvoir d'examen des questions litigieuses que celle intimée et si l'examen de ces questions ne relève pas de l'opportunité, car l'autorité de recours ne peut alors substituer son pouvoir d'examen à celui de l'autorité de première instance (ATF 120 V 357 consid. 2b p. 363; 118 Ib 269 consid. 3a p. 275-276; 117 Ib 64 consid. 4 p. 87; 116 Ia 94 consid. 2 p. 96; 114 Ia 307 consid. 4a p. 314; en droit genevois: cf. art. 61 al. 2 LPA; P. MOOR, Droit administratif: les actes administratifs et leur contrôle, vol. II, Berne 1991, ch. 2.2.7.4 p. 190). Tel qu'il est garanti par l'article 29 Cst., le droit d'être entendu comprend en particulier le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, 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 (ATF 122 I 53 consid. 4a p. 55; 119 Ia 136 consid. 2d p. 139; 118 Ia 17 consid. 1c p. 19; 116 Ia 94 consid. 3b p. 99; ATA S. du 4 mars 2003, F. du 5 janvier 1999; H. du 2 décembre 1997).

b. Le courrier du 23 novembre 2001 ainsi que ses annexes ont trait à l'interprétation des *modus vivendi* de 1921 et 1926. Ils font référence à l'interprétation de ces dispositions telle qu'elle avait été dégagée par la Direction du droit international public (DDIP) du DFAE dans une affaire de 1978. A l'époque déjà, il avait été dit que le *modus vivendi* ne pouvait servir de base juridique pour revendiquer l'exemption fiscale d'une pension alimentaire, et donc, par extension, d'une rente de veuve, comme dans le cas d'espèce. Ces courriers ne faisaient donc que conforter la position déjà exposée par la mission permanente dans son courrier du 5 juin 2001, puis par l'AFC dans sa réponse du 12 septembre 2001. En conséquence ces courriers n'apportent aucun élément nouveau et ne font que corroborer la position déjà exprimée par l'AFC.

c. La recourante a donné sa propre interprétation des *modus vivendi* dans son acte de recours du 25 mai 2001, dans son mémoire complémentaire du 13 juillet 2001 ainsi que dans un courrier complémentaire du 31 octobre 2001. Il lui était en outre parfaitement loisible de demander à s'exprimer sur les dernières pièces produites par l'AFC le 27 novembre 2001. Ce qu'elle n'a pas fait, estimant sans doute que cela était inutile. Aucune violation du droit d'être entendu n'est ainsi réalisée.

Quand bien même une telle violation aurait été commise au stade de la procédure de première instance, elle aurait été réparée par le dépôt du recours. En effet, le pouvoir d'examen du Tribunal administratif est *in casu* aussi étendu que celui de l'autorité inférieure (F. PAYCHERE, Pouvoir d'examen et pouvoir de décision du Tribunal administratif, in RDAF 2000 I p. 545). Le grief de violation du droit d'être entendu est infondé. Partant, le recours est rejeté sur ce point.

3. La recourante se plaint également d'une violation du droit à l'égalité de traitement en procédure en alléguant qu'elle n'a pas été invitée spontanément à s'exprimer sur la réponse de l'AFC du 12 septembre 2001 et qu'elle n'a pas eu la possibilité d'exposer sa position suite à l'écriture de l'AFC du 27 novembre 2001.

Ce grief ne peut être retenu. En effet, tant la recourante que l'AFC ont pu s'exprimer à deux reprises devant la commission. La recourante a même disposé d'un délai supplémentaire pour déposer un mémoire complémentaire suite au dépôt de son recours. Le recours sera également rejeté sur ce point.

4. Ensuite, la recourante reproche à la commission d'avoir violé la loi et d'avoir mal interprété les dispositions de droit international applicables en considérant que la rente de veuve touchée par la contribuable était imposable.

a. Plusieurs lois fiscales sur l'imposition des personnes physiques ont été adoptées à Genève, en application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). Ces lois sont entrées en vigueur le 1er janvier 2001 (LIPP I et III à V et LITPP II). Elles ont abrogé, à partir de cette date, la

plupart des dispositions de la LCP. Les dispositions en question demeurent cependant applicables, notamment quant à l'imposition des personnes physiques, pour les périodes fiscales antérieures à l'année 2001. L'adaptation de la législation fiscale genevoise aux exigences de la LHID est en effet dépourvue d'effet rétroactif, comme l'a relevé le Tribunal administratif (art. 6 al. 1 de la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 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).

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-

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

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

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

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

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

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).

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, 4ème 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

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.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 20 juin 2003 par l'Hoirie de Monsieur P. K. contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 15 mai 2003;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de la recourante un émolument de CHF 1'500.-;

communique le présent arrêt à Me Reichert, avocat de la recourante, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Thélin, président, MM. Paychère, Schucani, Mmes Bonnefemme-Hurni, Bovy, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. : le président :

M. Tonossi

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

Mme M. Oranci