



POUVOIR JUDICIAIRE

A/1425/2016-ICCIFD

ATA/886/2018

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 4 septembre 2018

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame A_____ et la succession de feu Monsieur B_____, soit **Madame A_____**,
Monsieur C_____ et Madame D_____, tous représentés par Me Raphaël Treuillaud,
avocat

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
19 décembre 2016 (JTAPI/1343/2016)

EN FAIT

1) Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral (ci-après : IFD) pour les périodes fiscales 2004 à 2012 des époux A_____ et B_____.

2) Dans leurs déclarations fiscales 2004 à 2012, ils ont indiqué que le contribuable était diplomate à Genève, que son épouse était sans profession et qu'ils choisissaient l'impôt à forfait pour les biens immobiliers dont le contribuable était propriétaire à Genève et dans le canton de Vaud.

Les taxations ICC pendant cette période se limitaient à l'imposition de la fortune immobilière et aux revenus de cette fortune. S'agissant de l'IFD, les contribuables étaient « non taxables » pendant la même période.

3) Dans leur déclaration fiscale 2013, les contribuables ont observé que « Monsieur était fonctionnaire international jusqu'au 31.03.2013. Son revenu ne d[evait] être imposé qu'à partir du 01.04.2013 date à laquelle il n'[était] plus exonéré d'impôt sur le revenu ».

Ils ont déclaré une rente de CHF 92'351.- et ont joint un document établi le 23 avril 2013 par la caisse commune des pensions du personnel des Nations Unies (ci-après : la caisse) faisant état du versement en faveur du contribuable, pour le mois d'avril 2013, d'une rente de CHF 10'261.22 brut.

Selon l'attestation de travail établie le 25 mars 2013 par la mission permanente de la République arabe syrienne auprès du bureau des Nations Unies à Genève (ci-après : la mission), le contribuable avait occupé le poste de conseiller (affaires juridiques) auprès de ladite mission du 1^{er} janvier 1986 au 31 mars 2013.

4) Le 8 avril 2014, le contribuable a sollicité une déduction de 20 % sur le revenu de sa pension au motif qu'il était « ancien fonctionnaire international, retraité de l'ONU depuis 1986 ».

Des bordereaux de taxation ICC et IFD 2013 ont été notifiés aux contribuables le 19 mai 2014. Il n'a pas été donné une suite favorable à cette requête du contribuable, la rente étant prise en compte à hauteur de CHF 92'351.-.

À la suite de la réclamation formée par les contribuables, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a accepté la déduction de 20 % sollicitée et des bordereaux rectificatifs ont en conséquence été remis aux contribuables.

5) Le 2 octobre 2014, l'AFC-GE a informé les contribuables de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôts et soustraction pour les années 2004 à 2013.

Il ressortait de leur déclaration 2013 que le contribuable recevait une rente de prévoyance versée par l'ONU. De plus, il avait exercé une activité auprès de la mission jusqu'au 31 mars 2013. Or, ces deux sources de revenu ne bénéficiaient pas de l'exemption. Il avait bénéficié d'une exonération sur les revenus provenant des organisations internationales accréditées. Toutefois, la rente versée par l'ONU devait être considérée comme un revenu de source privée. À ce titre, elle ne bénéficiait pas de ce type de privilèges. Consultée, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) « était plutôt d'avis » que la rente était imposable. Elle avait consulté le département fédéral des affaires étrangères (ci-après : DFAE) qui partageait ce point de vue.

Les contribuables ont contesté l'ouverture de cette procédure. Le contribuable était certes rentier de l'ONU. Toutefois, de 1986 à 2013, il avait bénéficié du statut de diplomate accrédité en tant que conseiller à la mission, fonction qu'il avait continué d'occuper après l'âge auquel l'ONU avait commencé à lui verser une rente. Jusqu'à l'exercice 2013, il n'était pas tenu de déposer une déclaration et n'était pas assujéti à l'impôt. Les revenus perçus de l'ONU, une organisation internationale avec statut extraterritorial et dont le siège était à New York, ne pouvaient être considérés comme des revenus privés trouvant leur source en Suisse. Seuls étaient taxables en Suisse les revenus qui trouvaient leur source dans ce pays parce qu'ils découlaient directement d'une activité lucrative effectuée en Suisse en dehors de l'activité diplomatique. La copie de sa carte de légitimation de type C, délivrée par le DFAE et valable jusqu'au 31 mars 2013, était jointe à l'un de leur envoi. Cette carte mentionnait qu'il avait eu pour fonction celle de « Conseiller, Mission permanente de la République arabe syrienne auprès de l'ONU à Genève » et qu'il jouissait du statut diplomatique.

- 6) Le 25 septembre 2015, l'AFC-GE a informé les contribuables que les procédures en rappel et soustraction d'impôts portant sur les années 2004 à 2013 étaient terminées. Elle leur a notifié les bordereaux rectificatifs de rappel d'impôts et d'amende ICC et IFD pour les années en cause.

La rente de prévoyance versée par l'ONU devait être considérée comme un revenu de source privée. Elle ne bénéficiait pas des privilèges au sens de l'art. 34 let. d de la Convention de Vienne sur les relations diplomatiques du 18 avril 1961 (CVRD - RS 0.191.01) et aurait dû être déclarée. Les bordereaux d'amendes étaient fondés sur la négligence et leur quotité a été fixée à la moitié des droits éludés.

Il en résultait les rappels d'impôts suivants :

Année	ICC (en CHF)	IFD (en CHF)
2004	27'315.75	2'989.-
2005	27'953.85	3'154.-
2006	28'277.75	2'895.-
2007	28'454.80	2'972.-
2008	29'132.-	3'035.-
2009	29'368.80	3'126.-
2010	15'884.40	3'126.-
2011	15'782.05	2'841.-
2012	15'722.25	2'804.-
2013	6'614.05	1'317.-

- 7) Les contribuables ont élevé réclamation contre ces bordereaux.

Le contribuable avait cessé ses fonctions auprès de l'ONU fin 1985 et bénéficié, dès le 1^{er} janvier 1986, d'une rente versée par la caisse. Toutefois, il avait poursuivi sa carrière diplomatique, dans une autre fonction, auprès de la mission. De janvier 1986 à mars 2013, il avait été diplomate au bénéfice d'une carte de légitimation. Avant le mois de mars 2013, date de la fin de ses rapports de service avec la mission, il avait bénéficié de la totalité des immunités prévues par la CVRD. Sa rente, qui n'avait pas la qualité de revenu privé trouvant sa source en Suisse, ne pouvait être soumise à l'impôt.

- 8) Le 30 mars 2016, l'AFC-GE a annulé les amendes mais maintenu les bordereaux de rappel d'impôts.

Les contribuables ont alors interjeté recours contre ces décisions auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), concluant à l'annulation des bordereaux de rappel d'impôts.

L'AFC-GE a conclu à ce qu'il lui soit donné acte de ce qu'elle admettait le dégrèvement du rappel d'impôt 2013 et à ce que le recours soit rejeté pour le surplus.

- 9) Par jugement du 19 décembre 2016, le TAPI a admis le recours et annulé les rappels d'impôts des années 2004 à 2013.

Les rappels d'impôts des années 2004 à 2012 étaient justifiés dans leur principe. Celui de l'année 2013 devait être annulé, l'AFC-GE disposant de toutes les informations utiles pour établir correctement les revenus des contribuables cette année-là.

La rente litigieuse était versée au recourant par la caisse, soit un organe de l'ONU dénué d'une personnalité juridique propre, de sorte que son siège était le même que le siège de l'ONU, soit New York. Cette rente n'avait donc pas sa source en Suisse. Elle n'était pas imposable en Suisse aussi longtemps que le contribuable bénéficiait du statut de diplomate.

- 10) Par acte du 20 janvier 2017, l'AFC-GE a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice, concluant à son annulation et à la confirmation de ses rappels d'impôts 2004 à 2012.

Le TAPI avait procédé à une interprétation extensive des dispositions de la CVRD et contrevenu clairement à la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière d'imposition de rentes de fonctionnaires internationaux.

Les immunités n'étaient pas concédées dans le but d'avantager personnellement l'agent diplomatique. Le versement de sa rente trouvait son origine dans l'activité lucrative exercée en Suisse par le contribuable et cette origine était déterminante pour décider de l'imposition à la lumière de la CVRD. Le TAPI avait donc fait un amalgame entre l'organisme payeur et l'origine de la rente.

En outre, il était établi que lorsqu'une personne domiciliée en Suisse percevait une pension de retraite versée par une institution de prévoyance étrangère assimilable à une institution suisse, cette rente était imposable en Suisse. Le TAPI avait enfin fait fi de la position exprimée par le DFAE.

- 11) Le contribuable étant décédé à Genève le 2 février 2017, la chambre administrative a prononcé la suspension de la procédure. Celle-ci a été reprise le 26 mars 2018, ses héritiers, à savoir son épouse, son fils C_____, né en 1963, et sa fille D_____, née en 1967, sollicitant la reprise de la procédure, ce à quoi l'AFC-GE ne s'opposait pas.

- 12) Les héritiers ont conclu au rejet du recours et à la confirmation du jugement du TAPI.

De 1986, à la suite de son départ à la retraite de l'ONU, à 2013, à la suite de son départ de la mission, le contribuable avait été diplomate. À ce titre, il avait bénéficié de l'exemption de toutes taxes et impôts telle que prévue par l'art. 34

let. d CVRD, les exceptions prévues ne trouvant pas application dans sa situation. En particulier, sa rente n'avait aucune source économique en Suisse.

- 13) Sur ce, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

- 2) Le litige concerne les périodes fiscales 2004 à 2012, tant en matière d'ICC, qu'en matière d'IFD. Il convient préalablement d'examiner le droit matériel applicable.

a. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_663/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 et 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 4.1 ; ATA/1155/2017 du 2 août 2017 consid. 5a). Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêts du Tribunal fédéral 2C_663/2014 précité consid. 4 ; 2C_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.1 ; ATA/1270/2017 du 12 septembre 2017 consid. 2a).

b. La question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 1 et 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1 ; ATA/1270/2017 précité consid. 2b).

c. Le 1^{er} janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 a abrogé les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à aLIPP-V du 22 septembre 2000).

L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. Pour les périodes fiscales antérieures, les dispositions des anciennes lois s'appliquent même après l'entrée en vigueur de la loi.

d. En l'espèce, le recours concerne les périodes fiscales 2004 à 2012. Dès lors, c'est l'ancien droit (aLIPP-I à aLIPP-V) qui s'applique aux années 2004 à 2009,

ainsi que la LIFD dans sa teneur lors des périodes fiscales en cause. Pour les années 2010, 2011, et 2012, la nouvelle LIPP trouve application.

3) L'AFC-GE fait grief au TAPI de n'avoir pas considéré la rente versée par la caisse comme un revenu privé ayant sa source en Suisse au sens de l'art. 34 let. d CVRD. Ses rappels d'impôts pour les périodes fiscales 2004 à 2012 seraient en conséquence conformes au droit et ses décisions du 30 mars 2016 devraient être confirmées.

a. 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 (dans le canton) (art. 3 al. 1 LIFD, art. 2 al. 1 LIPP et art. 2 al. 1 aLIPP-I).

b. L'art. 15 al. 1 LIFD, dans sa version en vigueur dès le 1^{er} janvier 2008, prévoit que les personnes bénéficiaires d'exemptions fiscales visées à l'art. 2 al. 2 de la loi fédérale sur les privilèges, les immunités et les facilités, ainsi que sur les aides financières accordées par la Suisse en tant qu'État hôte du 22 juin 2017 (loi sur l'État hôte, LEH - RS 192.12) sont exemptées des impôts dans la mesure où le prévoit le droit fédéral.

c. Au niveau cantonal, selon l'art. 16 al. 1 LIPP, les privilèges fiscaux accordés en vertu de l'art. 2 al. 2 LEH sont réservés.

À teneur de l'art. 2 al. 1 LEH, la Confédération peut accorder des privilèges, des immunités et des facilités aux bénéficiaires institutionnels suivants : les organisations intergouvernementales (let. a) ; les institutions internationales (let. b) ; les organisations internationales quasi gouvernementales (let. c) ; les missions diplomatiques (let. d) ; les postes consulaires (let. e) ; les missions permanentes ou autres représentations auprès des organisations intergouvernementales (let. f) ; les missions spéciales (let. g) ; les conférences internationales (let. h) ; les secrétariats ou autres organes créés par un traité international (let. i) ; les commissions indépendantes (let. j) ; les tribunaux internationaux (let. k) ; les tribunaux arbitraux (let. l) ; les autres organismes internationaux (let. m).

L'art. 2 al. 2 LEH prévoit que la Confédération peut accorder des privilèges, des immunités et des facilités aux personnes physiques (personnes bénéficiaires) suivantes : les personnes appelées, à titre permanent ou non, en qualité officielle auprès de l'un des bénéficiaires institutionnels mentionnés à l'al. 1 (let. a) ; les personnalités exerçant un mandat international (let. b) ; les personnes autorisées à accompagner les personnes bénéficiaires mentionnées aux let. a et b, y compris les domestiques privés (let. c).

Les privilèges et immunités comprennent notamment l'exemption des impôts directs (art. 3 al. 1 let. c LEH). L'art. 4 al. 1 LEH dispose que l'étendue personnelle et matérielle des privilèges, des immunités et des facilités est fixée cas par cas en fonction du droit international, des engagements internationaux de la Suisse et des usages internationaux (let. a) ; du statut juridique du bénéficiaire et de l'importance des fonctions que ce dernier assume dans les relations internationales (let. b).

d. On entend par mission permanente ou autre représentation auprès des organisations intergouvernementales, notamment les missions permanentes auprès de l'Office des Nations Unies ou d'autres organisations intergouvernementales, y compris les missions permanentes auprès de l'Organisation mondiale du commerce (art. 2 let. a de l'ordonnance relative à la LEH du 7 décembre 2007 - ordonnance sur l'État hôte, OLEH - RS 192.121). Les missions permanentes ou autres représentations auprès des organisations intergouvernementales se voient accorder l'ensemble des privilèges, des immunités et des facilités prévus à l'art. 3 LEH, conformément au droit international et aux usages internationaux (art. 6 al. 1 let. e OLEH). Les missions diplomatiques et les missions permanentes ou autres représentations auprès des organisations intergouvernementales se voient en particulier appliquer la CVRD (art. 6 al. 2 OLEH).

Les privilèges, les immunités et les facilités octroyés aux personnes bénéficiaires sont accordées en faveur du bénéficiaire institutionnel concerné et non pas à titre individuel. Ils n'ont pas pour but d'avantager des individus, mais d'assurer l'accomplissement efficace des fonctions du bénéficiaire institutionnel (art. 9 al. 1 OLEH).

L'étendue des privilèges, des immunités et des facilités octroyés aux personnes appelées, à titre permanent ou non, en qualité officielle auprès de l'un des bénéficiaires institutionnels mentionnés à l'art. 6 al. 1 est déterminée en fonction de la catégorie de personnes à laquelle elles appartiennent, conformément au droit international et aux usages internationaux. Ces personnes sont réparties dans les différentes catégories prévues par le droit international (art. 10 OLEH). Pour les missions diplomatiques, les postes consulaires, les missions permanentes ou autres représentations auprès des organisations intergouvernementales et les missions spéciales, les catégories de personnes bénéficiaires sont notamment les membres du personnel diplomatique et les membres du personnel administratif et technique (art. 11 al. 3 let. a et b OLEH).

Les missions diplomatiques, les postes consulaires et les missions permanentes ou autres représentations auprès des organisations intergouvernementales, ainsi que leurs membres et les personnes autorisées à les accompagner bénéficient automatiquement des privilèges, des immunités et des facilités conformément au droit international et aux usages internationaux, dès qu'ils ont été autorisés par le DFAE à s'établir en Suisse (art. 24 al. 1 OLEH).

e. À teneur de l'art. 15 LIFD dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 2007, les membres des missions diplomatiques et des représentations consulaires accréditées auprès de la Confédération, ainsi que les membres des organisations internationales établies en Suisse et des missions représentées auprès d'elles, sont exemptés des impôts dans la mesure où le prévoit le droit fédéral (al. 1). En cas d'assujettissement partiel, l'art. 7 al. 1 est applicable (al. 2).

Cette disposition distinguait donc, d'une part, les membres des missions diplomatiques et des représentations consulaires accréditées auprès de la Confédération et, d'autre part, les membres des organisations internationales établies en Suisse et des missions représentées auprès d'elles. Bien que cette distinction ne soit plus reprise par l'art. 15 LIFD dans sa teneur en vigueur dès le 1^{er} janvier 2008, ni par l'art. 2 LEH, il se justifie de la conserver pour des questions de systématique, les privilèges, y compris ceux des personnes accompagnantes, différant selon qu'ils sont fondés sur la CVRD, la convention de Vienne sur les relations consulaires du 24 avril 1963 (CVRC - RS 0.191.02) ou les accords de sièges. Parmi les missions des États étrangers, on différencie les missions diplomatiques accréditées auprès de la Confédération, conformément aux art. 4 ss CVRD, des missions accréditées auprès des Nations Unies (Nicolas URECH in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Impôt fédéral direct, commentaire romand, 2^{ème} éd., 2017, p. 255 n. 7a ad art. 15 LIFD).

f. Au plan cantonal, l'art. 16 aLIPP en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009, allait dans le même sens. Il était en effet libellé ainsi : 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 membres des conseils, les représentants et les fonctionnaires des organisations internationales (al. 1 let. a) ; les représentants d'États étrangers et les fonctionnaires des délégations de ces États auprès des organisations internationales (al. 1 let. b). Sont également exonérés les consuls de nationalité étrangère au bénéfice de l'exequatur de Conseil fédéral et les fonctionnaires consulaires de carrière, de nationalité étrangère, nommés par leur gouvernement et qui ont leur poste en Suisse (al. 2). Cette exonération ne s'étend pas aux personnes, leur conjoint ou leurs enfants mineurs qui remplissent les conditions d'assujettissement prévues à l'art. 3 (al. 3). En cas d'assujettissement partiel, l'art. 6 al. 1 est applicable (al. 4).

g. La LEH est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2008. Elle a pour but de regrouper les différentes bases légales existantes et d'asseoir sur une base légale formelle les décisions prises par le Conseil fédéral et fondées sur ses compétences constitutionnelles. Le statut fiscal des membres des missions diplomatiques, des représentations consulaires et des organisations internationales ne subit donc pas de modifications d'importance. Il s'est toutefois ouvert aux membres d'entités bénéficiant nouvellement des privilèges de la LEH (Nicolas URECH, op. cit., p. 255 n. 6 ad art. 15 LIFD et la référence citée).

h. Les missions permanentes représentées auprès des organisations internationales visées à l'art. 2 al. 1 let. f LEH sont assimilées aux missions accréditées auprès du Conseil fédéral à Berne. Leurs membres bénéficient donc des mêmes exemptions fiscales que les membres des missions diplomatiques au sens de l'art. 2 al. 1 let. d LEH (Nicolas URECH, op. cit., p. 259 n. 27 ad art. 15 LIFD).

i. L'art. 34 CVRD prévoit que l'agent diplomatique est exempt de tous impôts et taxes, personnels ou réels, nationaux, régionaux ou communaux, à l'exception : des impôts indirects d'une nature telle qu'ils sont normalement incorporés dans le prix des marchandises ou des services (let. a) ; des impôts et taxes sur les biens immeubles privés situés sur le territoire de l'État accréditaire, à moins que l'agent diplomatique ne les possède pour le compte de l'État accréditant, aux fins de la mission (let. b) ; des droits de succession perçus par l'État accréditaire, sous réserve des dispositions du par. 4 de l'art. 39 (let. c) ; des impôts et taxes sur les revenus privés qui ont leur source dans l'État accréditaire et des impôts sur le capital prélevés sur les investissements effectués dans des entreprises commerciales situées dans l'État accréditaire (let. d) ; des impôts et taxes perçus en rémunération de services particuliers rendus (let. e) ; des droits d'enregistrement, de greffe, d'hypothèque et de timbre en ce qui concerne les biens immobiliers, sous réserve des dispositions de l'art. 23 (let. f).

Conformément à l'art. 34 CVRD, l'agent diplomatique, c'est-à-dire le chef de la mission et les membres du personnel de la mission disposant de la qualité de diplomate, bénéficie d'une exonération subjective. Alors que l'exonération objective ne porte que sur les traitements reçus pour l'activité déployée au service de la mission ou de ses membres, l'exonération subjective des agents diplomatiques et des membres du personnel administratif et technique porte sur l'ensemble des revenus à l'exception des :

- revenus générés par les immeubles privés sis en Suisse, sauf s'ils sont détenus pour le compte de l'État qu'ils représentent et aux fins de la mission. Sont assimilés aux rendements d'un immeuble suisse et ceux découlant d'un droit de jouissance sur un immeuble suisse et ceux découlant de créances garanties par gage portant sur un immeuble suisse ;

- revenus privés qui ont leur source en Suisse, y compris les produits d'une activité lucrative exercée en violation de l'interdiction d'exercer une activité professionnelle ou commerciale de l'art. 42 CVRD. Sont assimilés à des revenus privés d'activités non prohibées par la CVRD les droits d'auteur découlant d'une activité artistique, littéraire ou scientifique, imposables en Suisse s'ils proviennent d'une source suisse (Nicolas URECH, op. cit., p. 255 et 256 n. 8 à 11 ad art. 15 LIFD et les références citées). On en déduit a contrario que s'ils proviennent de sources situées à l'étranger (pays d'origine de l'agent ou pays tiers), ces revenus doivent être exonérés d'impôts suisses (Gérard MENÉTREY,

Le statut fiscal des représentations diplomatiques et consulaires et de leur personnel, RDAF 1978 p. 76).

j. Il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2).

- 4) Dans le cas d'espèce, le contribuable a pris sa retraite de l'ONU à la fin de l'année 1985. À compter du 1^{er} janvier 1986, il a reçu une rente versée par la caisse. Dès cette même date, et jusqu'au 31 mars 2013, il a occupé la fonction de conseiller au sein de la mission. Durant la période fiscale litigieuse, soit de 2004 à 2012, il jouissait du statut diplomatique et bénéficiait de l'exonération subjective. Reste à déterminer si, comme le prétend la recourante, la rente échappe à cette exonération subjective au motif qu'elle serait un revenu privé qui aurait sa source en Suisse au sens de l'art. 34 let. d CVRD.

La recourante fait, en particulier, grief au TAPI de ne pas avoir tenu compte des avis exprimés par l'AFC-CH et le DFAE. Consultés par la recourante à la suite de l'ouverture de la procédure en rappel d'impôts et soustraction, l'AFC-CH avait répondu qu'elle était « plutôt d'avis » que la rente était imposable. Pour sa part, le DFAE avait indiqué que l'imposition de cette rente ne serait pas contraire à la CVRD.

Cette position est toutefois contredite par une autre source provenant du DFAE. En effet, sur son site à l'adresse <https://www.eda.admin.ch/eda/fr/dfaef/politique-exterieure/organisations-internationales/nu/missions-ch-onu/mission-geneve.html>, le DFAE présente la mission permanente de la Suisse auprès de l'Office des Nations Unies et des autres organisations internationales à Genève (ci-après : mission suisse) comme gérant le statut des organisations internationales et des représentations permanentes, ainsi que de leurs collaborateurs et de leurs familles. Elle assume par ailleurs les tâches de la diplomatie multilatérale au même titre que les autres représentations permanentes, défendant ainsi les intérêts de la Suisse. Elle est notamment active dans les domaines du désarmement, des affaires humanitaires, des droits de l'homme et des organisations spécialisées.

Sur le site de la mission suisse, à l'adresse <https://www.eda.admin.ch/missions/mission-onu-geneve/fr/home/manuel-application-regime/introduction/manuel-immunite.html>, figure un document datant de 1997, intitulé « Le système des privilèges et immunités applicable aux organisations internationales en Suisse et aux délégations permanentes étrangères à Genève » (ci-après : le manuel),

rédigé par Monsieur Amadeo PEREZ, conseiller et jurisconsulte auprès de la mission suisse.

Sous le chapitre consacré aux privilèges fiscaux (section II, p. 44 ss), le manuel rappelle que la CVRD consacre son art. 34 aux prérogatives fiscales de l'agent diplomatique. Sur cette base, il examine ensuite la situation des agents diplomatiques au regard des différents impôts suisses. S'agissant de l'IFD, il indique que l'exemption de l'impôt fédéral direct ne s'étend pas au revenu provenant d'immeubles sis en Suisse dont ils sont propriétaires ou usufruitiers ; au rendement de leurs créances garanties par des immeubles sis en Suisse ou par l'engagement de titres hypothécaires suisses ; au revenu provenant de la fortune placée par eux, à titre de propriétaires, d'associés ou de commanditaires, dans des entreprises commerciales exploitées en Suisse ; au revenu provenant de la fortune placée par eux dans des établissements stables en Suisse ; au revenu provenant d'une activité personnelle exercée en Suisse ; sur les tantièmes qu'ils reçoivent en qualité de membres de l'administration ou d'organes de la direction d'une personne morale ayant son siège en Suisse ; sur les jetons de présence, les indemnités fixes et autres rémunérations qu'ils reçoivent en qualité de membres de l'administration d'une personne morale ayant son siège en Suisse et enfin, en ce qui concerne directement le présent litige, sur les sommes qui leur sont versées par des caisses publiques suisses ensuite de rapports de service antérieurs (ch. 2a, p. 45 et 46).

Sous l'angle de l'ICC, le manuel retient que les membres des missions permanentes ne sauraient être assujettis aux impôts cantonaux et communaux sur le revenu et la fortune et renvoie pour le reste à l'art. 34 CVRD.

S'agissant de la condition énoncée dans le manuel empêchant l'exemption fiscale aux sommes versées en raison de rapports de service antérieurs, à savoir qu'elles doivent être versées par des caisses publiques suisses, elle est cohérente avec l'art. 34 CVRD, mais aussi avec la doctrine citée plus haut (consid. 8b). Cette condition pose en effet une exigence de rattachement entre le revenu et la source en Suisse de ce revenu, lien direct que l'on retrouve à la let. b, qui prévoit que les impôts sont dus sur les biens immeubles privés situés en Suisse, ou à la let. d qui prévoit que les impôts sont dus sur le capital prélevés sur les investissements effectués dans des entreprises commerciales situées en Suisse.

Or, ce rattachement n'existe pas entre la caisse et la Suisse. Aucune disposition des statuts (consultables à l'adresse <https://www.unjspf.org/fr/regulations-and-rules-of-the-unjspf/>) ne permet d'établir un quelconque lien entre la caisse et la Suisse, en particulier un lien juridique entre les deux. La recourante ne propose pas d'en établir un.

Comme l'a relevé le TAPI, Genève n'abrite pas le siège des Nations Unies. Celui-ci a été établi à New York et l'Office européen des Nations Unies, devenu

l'Office des Nations Unies à Genève a été créé en 1966 (<https://www.unog.ch/80256EDD006AC19C/%28httpPages%29/242056AEA671DEF780256EF30037A2A8?OpenDocument> ; <http://www.un.org/fr/sections/about-un/secretariat/>). La caisse n'a pas été créée sous l'empire du droit suisse, ses statuts ayant été adoptés par l'Assemblée générale de l'ONU (ci-après : assemblée générale) dans sa résolution 248 (III) du 7 décembre 1948, à une date où la Suisse n'était pas membre de cette organisation. La caisse est basée à New York et possède également un bureau à Genève (<https://www.unjspf.org/fr/contactez-nous/>).

La recourante ne peut être suivie lorsqu'elle reproche au TAPI d'avoir fait un amalgame entre l'organisme payeur (la caisse) et l'origine du versement (l'activité lucrative que le contribuable a exercée en Suisse et qui lui a ouvert le droit à la rente). C'est bien l'absence de tout rattachement de la caisse avec la Suisse qui est pertinente et non le fait que la rente découle, par ricochet, de l'activité lucrative exercée par le contribuable au sein de l'ONU à Genève.

La recourante s'appuie, en outre, sur l'arrêt du Tribunal fédéral 2P.36/2004 du 9 mai 2005. Cet arrêt traite toutefois d'un litige concernant une fonctionnaire internationale travaillant auprès du Haut Commissariat des Nations Unies pour les Réfugiés. Elle n'avait donc pas un statut diplomatique, et l'art. 34 CVRD ne lui était pas applicable.

De même, la référence faite par la recourante à l'arrêt du Tribunal fédéral publié à la RDAF 2011 II 531ss, selon lequel, lorsqu'une personne domiciliée en Suisse perçoit une pension de retraite versée par une institution de prévoyance étrangère assimilable à une institution suisse, cette rente serait imposable en Suisse, cette jurisprudence ne concernait pas un diplomate.

La recourante rappelle enfin que les immunités ne sont pas concédées dans le but d'avantager personnellement l'agent diplomatique. Ce principe figurant à l'art. 9 al. 1 OLEH est respecté en l'espèce, puisque l'immunité fiscale est concédée au contribuable du seul fait de son statut de diplomate pendant qu'il travaillait pour la mission. Cette immunité a cessé depuis que le contribuable a perdu son statut de diplomate, point que les intimés ne contestent du reste pas.

Il découle de ce qui précède que la rente versée par la caisse n'a pas sa source en Suisse au sens de l'art. 34 let. d CVRD. Cette conclusion est indépendante de l'activité exercée par le recourant auprès de la mission entre 1986 et 2013 et du statut lié à cet emploi pour les mêmes années. Cette rente doit ainsi être exemptée de l'IFD et de l'ICC pour les années 2004 à 2012. Le recours sera par conséquent rejeté.

- 5) Bien que la recourante succombe, aucun émolument ne sera mis à sa charge dans la mesure où elle défendait ses propres décisions (art. 87 al. 1 2^{ème} phr. LPA).

Une indemnité de procédure de CHF 1'500.-, à la charge de l'État de Genève, sera allouée solidairement à Mme A_____ et à l'hoirie de feu M. B_____, qui y ont conclu et ont eu recours aux services d'un avocat (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 20 janvier 2017 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 19 décembre 2016 ;

au fond :

le rejette ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

alloue une indemnité de procédure de CHF 1'500.-, solidairement, à Madame A_____ et la succession de feu Monsieur B_____, soit Madame A_____, Monsieur C_____ et Madame D_____, à la charge de l'État de Genève ;

dit que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Me Raphaël Treuillaud, avocat de Madame A_____ et la succession de feu Monsieur B_____, soit Madame A_____, Monsieur C_____ et Madame D_____, au Tribunal administratif de première instance, ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeant : Mme Payot Zen-Ruffinen, présidente, M. Thélin, Mme Krauskopf,
MM. Pagan et Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

la présidente siégeant :

F. Payot Zen-Ruffinen

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :