

**REPORTS OF INTERNATIONAL
ARBITRAL AWARDS**

**RECUEIL DES SENTENCES
ARBITRALES**

**Tax regime governing pensions paid to retired UNESCO officials residing in
France (France – UNESCO)**

14 January 2003

VOLUME XXV pp. 231-266



NATIONS UNIES - UNITED NATIONS
Copyright (c) 2006

PART IV

**Question of the tax regime governing pensions
paid to retired UNESCO officials
residing in France**

Decision of 14 January 2003

**Sur la question du régime fiscal des pensions
versées aux fonctionnaires retraités
de l'UNESCO résidant en France**

Décision du 14 janvier 2003

QUESTION OF THE TAX REGIME GOVERNING PENSIONS PAID TO
RETIRED UNESCO OFFICIALS RESIDING IN FRANCE, DECISION
OF 14 JANUARY 2003

SUR LA QUESTION DU RÉGIME FISCAL DES PENSIONS VERSÉES
AUX FONCTIONNAIRES RETRAITÉS DE L'UNESCO RÉSIDANT EN
FRANCE, DÉCISION DU 14 JANVIER 2003

Agreement between the Government of the French Republic and the United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization regarding the Headquarters of UNESCO and the Privileges and Immunities of the Organization on French Territory of 1954 (Headquarters Agreement)—the purpose of the Headquarters Agreement with respect to privileges and immunities was to define those accorded to UNESCO in France; the Headquarters Agreement also included provisions relating to the privileges and immunities enjoyed by officials of UNESCO since France had not acceded to the Convention on the Privileges and Immunities of the Specialized Agencies of 1947 at the time—article 22(b) exempts from taxation the salaries and emoluments paid to officials by the Organization—determination of the applicability of article 22(b) to former UNESCO officials residing in France and drawing, after separation from service, a retirement pension paid by the United Nations Joint Staff Pension Fund.

The jurisdiction of the Tribunal, as clearly defined by the Parties in the Arbitration Agreement, is limited to determining, elucidating and clarifying, in the light of international law and in particular international civil service law, what the Parties have decided in article 22(b); the Tribunal is not authorized to say that the Parties could not have taken such a decision because it would have been contrary to a principle or rule of international law.

Interpretation of article 22(b) of the Headquarters Agreement of 1954 in accordance with the rule of customary law expressed in article 31 of the Vienna Convention on the Law of Treaties of 1969 and the Vienna Convention on the Law of Treaties between States and International Organizations or between International Organizations of 1986.

Ordinary meaning of the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose: the ordinary meaning of the word “officials” does not include former officials (officials who are no longer in active service); the ordinary meaning of the words “salaries” (remuneration associated with the performance of a civil service function, either in government or in an international organization) and “emoluments” (various forms of compensation and allowances that constitute supplementary elements of remuneration and may be granted in addition to the official’s salary in the strict sense) does not cover retirement pensions.

Convention on the Privileges and Immunities of the United Nations of 1946 (General Convention): article V, section 18(b) does not exempt retirement pensions from taxation—the parties to other headquarters agreements are allowed the freedom to decide what provision they wish to make regarding exemption of retirement pensions from taxation—an express provision is required to institute the exemption.

Special meaning: article 22(b) is modeled on article V, section 18(b) of the General Convention of 1946; the parties to a treaty are presumed to know the current rules of international law when they are negotiating and making decisions, particularly rules likely to affect their future obligations; the Parties are presumed to have been aware of the state of international civil service law at the time they negotiated and to have taken it into account; the Parties did not intend to give the terms “officials” and “salaries and emoluments” a special meaning different from their ordinary meaning.

Subsequent practice: the interpretation of a treaty provision resulting from subsequent practice must be based on an unequivocal common position of the parties in order to establish the unequivocal agreement of the parties concerning this interpretation—the determining factor is the

unequivocal expression of the position of the State which can arise equally out of declarations or acts of authorities with treaty-making power or administrative organs responsible for applying the agreement; where there is a difference between the conduct of the administration and that of the authorities competent to express the position of a State, precedence should be given to the latter—there must be an indisputable concordance between the positions of the parties such as to establish the meaning of a treaty provision—since the Tribunal gave greater weight to the conduct of the authorities competent to speak for France, UNESCO's silence in response to the practice of non-taxation of retirement pensions by the tax administration had no legal consequence for the Agreement—there is no subsequent practice of the Parties which constitutes an interpretation of the Agreement other than that which clearly derives from its terms and which coincides with the intentions of the Parties at the time of the negotiations. This conclusion is in conformity with the object and purpose of the Agreement and the rule according to which tax exemption is functional and is justified by the desire to ensure the independence of the international civil service.

The Tribunal's conclusions were not altered by the following principles or rules which were invoked by the Parties: the equality of States, the non-taxation of foreign public funds, the possibility of a treaty creating subjective rights for individuals, the Noblemaire principle, the continued existence of ties between the international organization and its officials even after their retirement, and the principle of equal treatment.

The Tribunal was not competent to consider the subsidiary claim of UNESCO concerning whether a portion of the pension is principal and constitutes an emolument of the official or what happens when the retiring official receives a lump-sum payment upon retirement in lieu of a pension.

Accord de 1954 entre le Gouvernement de la République française et l'Organisation des Nations Unies pour l'éducation, la science et la culture relatif au siège de l'UNESCO et à ses privilèges et immunités sur le territoire français (Accord de siège) – l'objet de l'Accord de siège en ce qui concerne les privilèges et immunités était de régler ceux accordés à l'UNESCO en France; l'Accord de siège comportait également des dispositions relatives aux privilèges et immunités des fonctionnaires de l'UNESCO car la France n'avait à l'époque pas adhéré à la Convention de 1947 sur les privilèges et immunités des institutions spécialisées – l'article 22 b) exonère d'impôt les traitements et émoluments versés aux fonctionnaires par l'Organisation – détermination de l'applicabilité de l'article 22 b) aux anciens fonctionnaires de l'UNESCO résidant en France et percevant, après la cessation de leur activité, une pension de retraite versée par la Caisse commune des pensions du personnel des Nations Unies.

La compétence du Tribunal, telle qu'elle a été clairement définie par les Parties dans le compromis d'arbitrage, se limite à rechercher, élucider et clarifier, à la lumière du droit international et notamment du droit de la fonction publique internationale, ce que les Parties ont décidé à l'article 22 b); le Tribunal n'est pas autorisé à dire que les Parties n'ont pas pu prendre une telle décision parce qu'elle serait contraire à tel principe ou à telle règle du droit international.

Interprétation de l'article 22 b) de l'Accord de siège de 1954 conformément à la règle de droit coutumier consacrée à l'article 31 de la Convention de Vienne de 1969 sur le droit des traités et de la Convention de Vienne de 1986 sur le droit des traités entre États et organisations internationales ou entre organisations internationales.

Sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de l'objet et du but de celui-ci : le sens ordinaire du mot « fonctionnaires » ne comprend pas les anciens fonctionnaires (les fonctionnaires qui ont cessé leur activité); le sens ordinaire des mots « traitements » (la rémunération attachée à l'exercice d'une fonction publique, soit dans un cadre étatique, soit dans le cadre d'une organisation internationale) et « émoluments » (les indemnités et allocations diverses qui sont des compléments de rémunération et qui viennent s'ajouter éventuellement au traitement proprement dit du fonctionnaire) ne couvre pas la notion de pensions de retraite.

Convention de 1946 sur les privilèges et immunités des Nations Unies (Convention générale) : l'article V, section 18 b), n'exonère pas d'impôt les pensions de retraite – les parties à d'autres accords de siège sont libres de décider du sort qu'elles entendent réserver aux pensions de retraite au regard de l'imposition – une disposition expresse est nécessaire pour instituer l'exonération.

Sens particulier : l'article 22 b) reprend l'article V, section 18 b), de la Convention générale de 1946; les parties à un traité sont censées connaître les prescriptions du droit international qui avaient cours au moment de leurs négociations et décisions, et surtout celles d'entre ces prescriptions qui étaient susceptibles d'affecter leurs obligations futures; au moment de leurs négociations, les Parties sont censées avoir connu l'état du droit de la fonction publique internationale et en avoir tenu compte; les Parties n'ont pas entendu donner aux termes « fonctionnaires » et « traitements et émoluments » un sens particulier qui s'écarterait de celui qui résulte de leur sens ordinaire.

Pratique ultérieure : l'interprétation d'une disposition d'un traité résultant d'une pratique ultérieure doit avoir pour source une position commune et sans équivoque des parties de façon à établir l'accord non équivoque des parties quant à cette interprétation – le facteur déterminant est l'expression non équivoque de la position de l'État qui peut résulter tout aussi bien de déclarations ou de la conduite des autorités investies du treaty-making power que de celles des organes administratifs chargés de l'application de l'accord; quand il y a divergence entre le comportement de l'administration et celui des autorités susceptibles d'exprimer la position d'un État, il faut préférer celui de ces dernières – il faut qu'il y ait une concordance indiscutable entre les positions des parties pour fixer le sens d'une disposition d'un traité – le Tribunal ayant donné plus de poids au comportement des autorités susceptibles de parler au nom de la France, le silence de l'UNESCO devant la pratique de non-imposition des pensions de retraite par l'administration fiscale n'avait aucune conséquence juridique sur l'Accord – il n'y a pas de pratique ultérieure des Parties qui constitue une interprétation de l'Accord dans un sens différent de celui qui résulte clairement de ses termes et qui coïncide avec l'intention des Parties au moment des négociations. Cette conclusion est conforme au but et à l'objet de l'Accord et à la règle selon laquelle l'exemption fiscale est fonctionnelle et se justifie par le souci d'assurer l'indépendance de la fonction publique internationale.

Les conclusions du Tribunal ne sont pas modifiées par les principes ou règles ci-après que les Parties ont invoqués à l'appui de leurs thèses : l'égalité des États; la non-imposition des fonds publics étrangers; la possibilité qu'un traité crée des droits subjectifs dans le chef des particuliers; le principe Noblemaire; l'existence de liens entre l'organisation internationale et les fonctionnaires, même si ces derniers sont à la retraite; et le principe de l'égalité de traitement.

Le Tribunal n'a pas compétence pour examiner la demande subsidiaire de l'UNESCO concernant le point de savoir si une partie de la pension est un capital et constitue un émolument du fonctionnaire ou ce qui se passe lorsque l'ancien fonctionnaire reçoit, au moment de son départ à la retraite, une somme d'argent globale en lieu et place d'une pension.

TRIBUNAL ARBITRAL CONSTITUE

PAR

LE GOUVERNEMENT DE LA REPUBLIQUE FRANÇAISE

ET

L'ORGANISATION DES NATIONS UNIES POUR L'EDUCATION, LA SCIENCE

ET LA CULTURE

*SUR LA QUESTION DU REGIME FISCAL DES PENSIONS VERSÉES**AUX FONCTIONNAIRES RETRAITES DE L'UNESCO**RESIDANT EN FRANCE***SENTENCE**

Le Tribunal arbitral composé de :

M. Kéba MBAYE, Président,

M. Jean-Pierre QUENEUDEC, Arbitre,

M. Nicolas VALTICOS Arbitre,

après en avoir délibéré,

rend la sentence dont la teneur suit :

1. Le 2 juillet 1954, la France et l'UNESCO ont signé un accord relatif au siège de l'UNESCO et à ses privilèges et immunités sur le territoire français. Sous le titre « Fonctionnaires et Experts », l'article 22 de l'accord précité est ainsi conçu :

« Les fonctionnaires régis par les dispositions du Statut du personnel de l'Organisation :

- a) **Jouiront de l'immunité à l'égard de toute action judiciaire pour les actes accomplis par eux en leur qualité officielle (y compris paroles et écrits) ;**
- b) **Seront exonérés de tout impôt direct sur les traitements et émoluments qui leur seront versés par l'Organisation ;**

- c) Sous réserve des dispositions de l'article 23, seront exempts de toute obligation relative au service militaire ou de tout autre service obligatoire en France ;
- d) Ne seront pas soumis, ainsi que leurs conjoints et les membres de leur famille vivant à leur charge, aux mesures restrictives à l'immigration, ni aux formalités d'enregistrement des étrangers ;
- e) Jouiront, en ce qui concerne le change, des mêmes facilités que celles qui sont accordées aux membres des missions diplomatiques accréditées auprès du Gouvernement de la République française ;
- f) Jouiront, ainsi que leurs conjoints et les membres de leur famille vivant à leur charge, des mêmes facilités de rapatriement que celles qui sont accordées aux membres des missions diplomatiques accréditées auprès du Gouvernement de la République française, en période de tension internationale ;
- g) Jouiront — s'ils résidaient auparavant à l'étranger — du droit d'importer en franchise leur mobilier et leurs effets personnels à l'occasion de leur établissement en France ;
- h) Pourront importer temporairement leurs véhicules automobiles en franchise sous le couvert d'acquits avec dispense de caution. »

2. C'est donc à la suite de la fixation du siège de l'UNESCO, institution spécialisée des Nations Unies, à Paris, que fut signé l'accord ci-dessus indiqué.

3. Plusieurs fonctionnaires de l'UNESCO ont, depuis, fixé leur résidence à Paris, après avoir pris leur retraite. On aurait recensé 1867 fonctionnaires retraités de l'UNESCO, ayant une adresse postale en France. Par ailleurs, il semble aussi que 1877 ayants-droit de fonctionnaires retraités de l'UNESCO résident en France.

4. L'UNESCO n'a pas une caisse propre de pension pour son personnel. Elle est affiliée à la Caisse Commune des Pensions du Personnel des Nations Unies avec plusieurs autres organisations du système des Nations Unies.

La Caisse Commune des Pensions du Personnel (ci-après la CCPP) assure la pension de retraite, la pension de retraite anticipée, la pension de retraite différée, la pension d'invalidité, la pension d'enfant, la pension de réversion du conjoint survivant, la pension de personne indirectement à charge et le versement de départ au titre de la liquidation des droits, de même que le versement résiduel.

L'affiliation à cette caisse n'est pas obligatoire pour le fonctionnaire. Il est rare cependant que des fonctionnaires s'abstiennent de procéder à cette affiliation. Pourtant, au moment de son recrutement, le fonctionnaire peut l'exclure. Cette disposition est rappelée dans le Statut et Règlement du personnel de l'UNESCO.

5. La Convention de 1954 a pour titre : « **Accord entre le gouvernement de la République française et l'Organisation des Nations Unies pour l'Éducation, la Science et la Culture, relatif au siège de l'UNESCO et à ses privilèges et immunités sur le territoire français** ».

Le troisième paragraphe du préambule de l'Accord est ainsi conçu :

« Désireux de régler par le présent accord les questions relatives à l'établissement à Paris du siège permanent entre l'Organisation des Nations Unies pour l'Education, la Science et la Culture et de définir en conséquence les privilèges et immunités de l'Organisation en France ».

6. Il apparaît donc *prima facie*, que l'objet de l'accord en ce qui concerne les privilèges et immunités, était bien de régler ceux accordés à l'UNESCO en France. Mais l'accord ne pouvait pas se limiter aux seuls problèmes concernant le siège. En effet, à sa date, la France n'avait pas adhéré à la Convention de 1947 sur les privilèges et immunités des institutions spécialisées. Il était donc nécessaire, pour les deux Parties et, comme le dit la France, de prévoir dans l'accord de siège, des dispositions relatives aux privilèges et immunités au bénéfice des fonctionnaires de l'Organisation.

7. Les rapports entre la France et l'UNESCO se sont déroulés sans heurt. Il semble néanmoins que quelques divergences entre les Parties se soient manifestées déjà entre les années 1975 et 1980, au sujet de l'interprétation et de l'application de l'article 22 b) de l'accord. Il n'est pas possible toutefois, pour le Tribunal, en l'état actuel de son raisonnement, de lier l'apparition du différend à une rupture d'une pratique de la France ou, à l'opposé, à la mise en exécution d'une position exprimée par ses autorités. Il apparaît néanmoins au Tribunal qu'il y a eu une période durant laquelle les circonstances ont été telles, qu'un différend sur la question qui oppose aujourd'hui l'UNESCO et la France est né entre les Parties à l'Accord de 1954.

*

8. Quoi qu'il en soit, le différend est sûrement né dans les années 1980 et 1990, au sujet de l'application de l'article 22 b) de l'Accord de 1954. Ce paragraphe se lit ainsi :

« Les fonctionnaires régis par les dispositions du Statut du personnel de l'Organisation :

a) ...

b) seront exonérés de tout impôt direct sur les traitements et émoluments qui leur seront versés par l'Organisation » ;

Le différend concerne l'interprétation des dispositions citées ci-dessus.

9. Pour l'UNESCO, **« ... l'article 22b) de l'Accord de siège de 1954 est applicable aux anciens fonctionnaires de l'Organisation résidant en France et percevant, après la cessation de leurs activités, une pension de retraite versée par la Caisse commune des pensions du personnel des Nations Unies ».**

10. Le Tribunal traitera plus loin de la demande subsidiaire de l'UNESCO et de ce qui divise les parties à ce sujet.

11. Selon la France, l'accord de siège fixe les obligations incombant à l'Etat du siège, non celles mises à la charge de l'Etat de résidence des anciens fonctionnaires. S'agissant de ces derniers,

« l'article 22b) de l'Accord entre le Gouvernement de la République française et l'Organisation des Nations Unies pour l'Education, la Science et la Culture relatif au siège de l'UNESCO et à ses privilèges et immunités sur le territoire français ... n'est pas applicable aux anciens fonctionnaires de l'Organisation résidant en France et percevant après la cessation de leur activité, une pension de retraite versée par la Caisse commune des pensions du personnel des Nations Unies. » (CM 1)

12. Etant convenues de soumettre leur différend à l'arbitrage, les Parties ont, à cet effet, eu recours à l'article 29 de l'Accord de siège.

L'article 29 de l'Accord est ainsi conçu:

« 1. Tout différend entre l'Organisation et le Gouvernement de la République française au sujet de l'interprétation ou de l'application du présent accord ou de tout autre accord additionnel sera, s'il n'est pas réglé par voie de négociations ou par tout autre mode de règlement agréé par les parties, soumis, aux fins de décision définitive, à un Tribunal composé de trois arbitres dont l'un sera désigné par le Directeur général de l'Organisation, l'autre par le Ministre des affaires étrangères du Gouvernement de la République française, et le troisième choisi par les deux autres, ou à défaut d'accord entre eux sur le choix, par le Président de la Cour internationale de Justice.

2. Le Directeur général ou le Ministre des affaires étrangères pourront prier la Conférence générale de demander à la Cour internationale de Justice un avis consultatif sur toute question juridique qui viendrait à être soulevée au cours de ladite procédure. En attendant l'avis de la Cour, les deux Parties se conformeront à une décision provisoire du tribunal arbitral. Par la suite, celui-ci rendra une décision définitive en tenant compte de l'avis de la Cour. »

Conformément à cet article, les Parties ont établi un Tribunal arbitral comprenant trois membres. L'UNESCO a désigné M. Nicolas VALTICOS, et la France M. Jean-Pierre QUENEUDEC. Les deux co-arbitres ont désigné un troisième arbitre, en la personne de M. Kéba MBAYE, Président du Tribunal.

13. Les Parties ont ensuite signé à Paris, le 19 avril 2001, un compromis d'arbitrage. L'article II du compromis d'arbitrage fixe comme suit la mission du Tribunal :

« Statuant conformément au droit international et notamment au droit de la fonction publique internationale, le Tribunal est prié de dire si l'article 22b) de l'Accord est applicable aux anciens fonctionnaires de l'Organisation résidant en France et percevant, après la cessation de leur activité, une pension de retraite versée par la Caisse commune des pensions du personnel des Nations Unies. »

14. Avec l'accord des Parties, le Tribunal a adopté un Acte de mission dont la partie III indique le résumé de l'affaire en ces termes :

« Les Parties n'étant pas d'accord sur l'application de l'Accord entre la France et l'UNESCO relatif au siège de l'UNESCO et à ses privilèges et immunités sur le territoire français signé à Paris le 2 juillet 1954 (ci-après dénommé « l'Accord »), ont décidé de constituer un Tribunal arbitral en vue de la résolution de ce différend. Le compromis d'arbitrage, signé le 19 avril 2001 à Paris par les parties

indique en son article II : 'Statuant conformément au Droit international et notamment au droit de la Fonction publique internationale, le Tribunal est prié de dire si l'article 22b) de l'Accord est applicable aux anciens fonctionnaires de l'Organisation résidant en France et percevant après la cessation de leurs activités une pension de retraite versée par la Caisse commune des Pensions du personnel des Nations Unies. »

15. Chaque Partie a désigné son Agent. L'UNESCO a désigné M. Stany KOL et la France M. Ronny ABRAHAM.

Le siège du Tribunal est fixé à Paris.

La langue de l'arbitrage est le français.

Le Tribunal est assisté de M. Ousmane DIALLO, Greffier, nommé par lui.

16. Conformément aux dispositions de l'article VI du compromis d'arbitrage et de la partie V(c) de l'Acte de mission, les pièces suivantes de la phase écrite ont été produites :

- a) un mémoire de l'UNESCO, le 16 août 2001,
- b) un contre-mémoire de la France , le 12 décembre 2001,
- c) une réplique de l'UNESCO, le 12 mars 2002,
- d) une duplique de la France, le 10 juin 2002.

17. La procédure écrite a été déclarée close par le Tribunal à la date du 30 août 2002.

La procédure orale a consisté en des audiences tenues à huis clos, à Paris, le 30 août 2002.

Au cours des audiences ont été entendus, en leurs plaidoiries et répliques :

- pour l'UNESCO, M. Stany KOL, M. Christian DOMINICE, M. Witold ZYSS ;
- pour la France, M. Ronny ABRAHAM, M. Jean-Pierre COT.

Le Tribunal a ensuite commencé son délibéré le 31 août 2002.

*

18. Les conclusions ci-après ont été présentées lors de la procédure écrite et reprises à la fin de la procédure orale :

19. *Au nom de l'UNESCO*

Dans son Mémoire

— *à titre principal :*

- (1) **Que l'article 22b) de l'Accord de siège du 2 juillet 1954 est applicable aux fonctionnaires retraités de l'Organisation résidant en France et percevant, après la cessation de leur activité, une**

pension de retraite versée par la Caisse commune des pensions du personnel des Nations Unies ;

- (2) Qu'il en résulte que les fonctionnaires retraités sont exonérés de tout impôt direct sur ladite pension ;**
- (3) que le montant de ladite pension ne doit pas être pris en considération pour déterminer le taux de l'imposition des revenus soumis à l'impôt direct ;**
- (4) que le capital de départ substitué en tout ou en partie au versement d'une pension est également exonéré de tout impôt direct.**

— *à titre subsidiaire, pour le cas où l'exonération totale ne serait pas reconnue :*

- (1) Qu'il résulte de l'application de l'article 22b) que les fonctionnaires retraités sont exonérés de tout impôt direct sur une part de leur pension qui ne saurait être inférieure à soixante-dix pour cent (70%) ;**
- (2) que la seule part imposable de la pension peut être prise en considération pour déterminer le taux d'imposition des revenus soumis à l'impôt direct ;**
- (3) que le capital de départ substitué en tout ou partie au versement d'une pension est exonéré de tout impôt direct.**

Dans sa Réplique :

— *à titre principal :*

- (1) Que l'article 22b) de l'Accord de siège du 2 juillet 1954 est applicable aux fonctionnaires de l'Organisation résidant en France et percevant, après la cessation de leur activité, une pension de retraite versée par la Caisse commune des pensions du personnel des Nations Unies ;**
- (2) qu'il en résulte que les fonctionnaires retraités sont exonérés de tout impôt direct sur ladite pension ;**
- (3) que le montant de ladite pension ne doit pas être pris en considération pour déterminer le taux de l'imposition des revenus soumis à l'impôt direct ;**
- (4) que le capital de départ substitué en tout ou en partie au versement d'une pension est également exonéré de tout impôt direct.**

— à titre subsidiaire, pour le cas où l'exonération totale ne serait pas reconnue :

- (1) **Qu'il résulte du fait que l'article 22b) est applicable aux fonctionnaires retraités de l'Organisation qu'ils sont exonérés de tout impôt direct sur une part de leur pension qui ne saurait être inférieure à soixante dix pour cent (70%) ;**
- (2) **que seule la part imposable de la pension peut être prise en considération pour déterminer le taux d'imposition des revenus soumis à l'impôt direct ;**
- (3) **que le capital de départ substitué en tout ou partie au versement d'une pension est exonéré de tout impôt direct.**

20. *Au nom de la France,*

Dans son Contre-mémoire :

1. **De déclarer que l'article 22b) de l'Accord du 2 juillet 1954 n'est pas applicable aux anciens fonctionnaires de l'Organisation résidant en France et percevant après la cessation de leur activité, une pension de retraite versée par la Caisse commune des pensions du personnel des Nations Unies ;**
2. **De dire qu'il ne lui appartient pas de se prononcer sur l'existence d'une règle générale de droit international tendant à l'exonération fiscale des pensions versées aux anciens fonctionnaires internationaux ;**
3. **A titre subsidiaire, de dire qu'en tout état de cause il n'existe pas de règle générale de droit international obligeant la France à exonérer d'imposition les pensions de retraite versées aux anciens fonctionnaires de l'UNESCO résidant sur son territoire ;**
4. **De rejeter les conclusions subsidiaires de l'UNESCO visant à exonérer une partie de la pension de retraite.**

Dans sa Duplique :

1. **De déclarer que l'article 22b) de l'Accord du 2 juillet 1954 n'est pas applicable aux anciens fonctionnaires résidant en France et percevant, après la cessation de leur activité, une pension de retraite versée par la Caisse commune des pensions du personnel des Nations Unies, que cette pension soit versée périodiquement ou sous forme d'un capital de départ substitué en tout ou partie à ladite pension ;**
2. **De rejeter les conclusions subsidiaires visant à exonérer une partie de la pension de retraite comme non fondées en droit.**

21. Au cours de la procédure orale, chacune des Parties a repris ses dernières conclusions écrites et les a développées.

Après les audiences, la France a distribué les notes de plaidoiries de MM. Ronny ABRAHAM et Jean-Pierre COT.

Sur instructions du Tribunal, le Greffier a averti l'UNESCO qu'il lui était loisible, de son côté, de remettre au Tribunal des notes de plaidoiries. Cela a été fait. En effet, l'UNESCO a remis ses notes par lettre du 3 septembre 2002. En outre, elle avait auparavant fait tenir au Tribunal et à l'autre Partie, une pièce contenant ses conclusions telles qu'elles figurent dans sa réplique.

*

22. Le Tribunal ayant reçu des Parties le pouvoir de déterminer sa procédure, sous réserve des dispositions du compromis d'arbitrage, et de décider sur toute question relative à la conduite de l'arbitrage, il a indiqué « **qu'en cas de besoin, pour régler une question de procédure, il aura recours *mutatis mutandis* aux règles qu'applique la Cour internationale de Justice** ». Dans l'esprit du Tribunal, il faut comprendre par « règles » non seulement le Statut et le Règlement de la CIJ, mais aussi la *Résolution visant [sa] pratique interne en matière judiciaire*, l'interprétation de la locution *mutatis mutandis* relevant du pouvoir du Tribunal.

* *

23. La question posée au Tribunal est indiquée ci-dessous : il lui est demandé par les parties.

« de dire si l'article 22b) de l'Accord est applicable aux anciens fonctionnaires de l'Organisation résidant en France et percevant après la cessation de leur activité une pension de retraite versée par la Caisse commune des pensions du personnel des Nations Unies. »

24. Tout en étant d'accord sur l'objet du litige et sur la compétence générale du Tribunal, les Parties ont eu, sur quelques points, des positions marquées par une certaine différence.

25. Pour l'UNESCO, l'interprétation à laquelle le Tribunal doit procéder, comme dans les cas d'interprétation des accords qui, à un titre ou à un autre, concernent les fonctionnaires internationaux, doit se faire à la lumière des règles et principes qui prévalent aujourd'hui ; et si deux interprétations sont possibles, il y a lieu de retenir celle qui est conforme à ces règles et principes qui prévalent dans le domaine juridique des organisations internationales et qui régissent leurs agents.

26. La France se déclare d'accord avec cette affirmation.

27. Pour l'UNESCO, on peut en conclure que dans l'accomplissement de sa mission, le Tribunal doit rester dans le cadre de l'article II du compromis, mais en tenant compte de tout ce qui lui est prescrit par cette disposition. Il ne saurait négliger un élément important de la définition de sa mission. Il lui

appartient donc, dans le cadre du compromis, d'apprécier ce que signifient les termes « **statuant conformément au droit international et notamment au droit de la fonction publique internationale** ».

Elle ajoute que, s'agissant du champ d'application de l'accord de siège, l'article 22 b) doit être compris à la lumière de l'économie générale et de la portée de cet accord.

28. Pour la France,

il s'agit de l'applicabilité de l'article 22 b) à une situation précise et l'accord de siège fixe les obligations incombant à « l'Etat du siège » de l'Organisation, non celles de « l'Etat de résidence » des anciens fonctionnaires.

La France insiste sur le fait que l'Accord étant un accord de siège, a pour objet et pour but la détermination des conditions dans lesquelles l'UNESCO exerce son activité sur le territoire français et non de régler la situation fiscale des anciens fonctionnaires de l'Organisation.

Ainsi, la France fait la différence, comme l'a souligné l'UNESCO, qui en conteste la pertinence en l'espèce, entre d'une part l'Etat du siège et d'autre part l'Etat de résidence, avec des obligations différentes. Pour elle, le Tribunal n'a pas à se prononcer sur l'existence d'une règle générale de droit international obligeant tout Etat sur le territoire duquel réside un ancien fonctionnaire international, à lui accorder l'exonération fiscale de sa pension de Retraite.

29. L'UNESCO est d'accord avec cette dernière position.

30. En somme, pour la France, il suffit de déterminer si l'article 22 b) ne vise que les fonctionnaires en activité ou si, en plus, il s'applique aux anciens fonctionnaires.

La France invite en conséquence le Tribunal à se pencher sur la question de sa compétence et à répondre exclusivement à la question de l'applicabilité de l'article 22 b) de l'accord de 1954 aux anciens fonctionnaires de l'Organisation.

31. Les positions des Parties se sont donc rapprochées, sans toutefois être identiques à certains égards.

L'UNESCO accuse la France de limiter aux seules règles d'interprétation des traités, le recours par le Tribunal « **...au droit international et notamment au droit de la fonction publique internationale** ». Rappelant un arrêt récent de la Cour internationale de Justice (affaire de *l'Ile de Kasikili / Sedudu*) [sic] entre le Botswana et la Namibie - *Arrêt du 13 décembre 1999, CIJ Recueil 1999 p. 1045*), l'UNESCO cite l'article I du compromis dans l'affaire en question. Elle rappelle que, répondant à l'argument du Botswana qui voulait que la référence aux « **règles et principes du droit international** » ne recouvrit que « **les règles et principes relatifs à l'interprétation des traités** », la Cour déclara que :

« même en l'absence de références aux règles et principes du droit international » la Cour aurait été autorisée à faire appliquer des règles générales d'interprétation des traités internationaux aux fins d'interpréter le traité de 1890. Il est donc à supposer que la mention expressément faite dans cette disposition de 'règles et principes du droit international' si elle doit avoir un sens revêt une autre portée. De fait, la Cour observe que l'expression en cause présente un fort degré de généralité et que, interprétée dans son sens ordinaire, elle ne saurait viser uniquement les règles et principes relatifs à l'interprétation des traités » (*CIJ Recueil 1999 p. 1102*).

Partant de là, l'UNESCO en déduit que le Tribunal doit, en la présente espèce, reconnaître une signification propre à l'expression par laquelle commence l'article II du compromis et cela en vertu du principe de l'effet utile des termes utilisés par les Parties dans une disposition conventionnelle.

Néanmoins, dans le présent litige, « l'UNESCO reconnaît une signification spécifique à l'expression figurant dans l'article II du compromis ». Cette disposition selon elle, présente une structure un peu différente de celle de l'article I du compromis entre le Botswana et la Namibie.

Finalement, l'UNESCO se contente de défendre la thèse selon laquelle l'expression utilisée dans l'article II du compromis en la présente espèce, « donne son éclairage à l'interprétation à donner de l'article 22 b) de l'accord de siège ». L'UNESCO ne prétend pas d'ailleurs qu'il existe une base légale distincte de celle de l'article 22 b) de l'accord de siège qui permettrait au Tribunal de répondre à la question qui lui est posée. Elle se défend même d'avoir invoqué une prétendue coutume qui viserait les anciens fonctionnaires.

Ainsi, sur le point précis évoqué ci-dessus, les Parties sont du même avis.

En effet, la France de son côté conclut comme suit sont argumentation en soutenant que : - « rien n'empêche l'Etat du siège d'assumer des obligations qui ne sont pas liées au fonctionnement de l'organisation dans les clauses de l'accord de siège ». Par ailleurs, elle reconnaît que les accords internationaux peuvent créer des droits subjectifs dans le chef d'anciens fonctionnaires ; elle précise toutefois, que cela, n'empêche pas que l'Organisation puisse être tenue de certaines obligations (remboursement de l'impôt perçu sur les pensions des anciens fonctionnaires par exemple pour l'ONU) sans qu'il en résulte une obligation parallèle des Etats membres, puisque le « droit interne à l'organisation internationale n'est pas ipso facto opposable aux Etats membres ».

*

32. Il n'est pas contesté que le Tribunal devra interpréter l'article 22 b) en statuant conformément « au droit international et notamment au droit de la fonction publique internationale ».

33. Une telle entreprise pose un certain nombre de questions que le Tribunal va examiner l'une après l'autre.

Le Tribunal doit tout d'abord, comme l'y invitent les Parties, analyser de près la mission qui lui est confiée et qui détermine les limites de sa compétence.

34. Dans son Mémoire, parlant de la mission du Tribunal, l'UNESCO a soutenu que :

« l'article 22b) de l'Accord de siège, dont l'article II du compromis prie le Tribunal de déterminer le champ d'application et les effets, prescrit l'exonération fiscale des traitements et émoluments versés aux fonctionnaires de l'UNESCO. L'interprétation qu'il y a lieu de retenir de cette disposition fera ultérieurement l'objet d'un examen approfondi. Ce qui mérite d'être souligné dès maintenant est le fait que la référence à l'article 22b) vise en définitive le régime fiscal des pensions de retraite dans tous ses aspects. Le pouvoir d'appréciation du Tribunal est à cet égard entier. »

35. Dans son Contre-mémoire la France a indiqué que :

« Le Tribunal n'a pas pour mission de déterminer en définitive le régime fiscal des pensions de retraite dans tous ses aspects et son pouvoir d'appréciation n'est pas illimité. »

Et elle a ensuite précisé :

« Il n'a pas à se prononcer sur l'existence d'une règle générale de droit international obligeant tout Etat sur le territoire duquel réside un ancien fonctionnaire international à lui accorder l'exonération fiscale de la pension de retraite. »

36. Dans sa Réplique l'UNESCO, revenant sur la mission du Tribunal, a indiqué que :

« la compétence du Tribunal et les limites qui lui sont assignées sont déterminées par le compromis entre les Parties singulièrement son article II. »

Ainsi l'UNESCO, comme la France, estime que le Tribunal arbitral ne doit pas excéder la compétence que lui ont reconnue les Parties, mais qu'il doit exercer toute cette compétence.

*

37. Le Tribunal constate que les Parties sont finalement d'accord sur le fait que, comme le dit l'UNESCO dans sa Réplique :

« Il s'agit donc bien du régime fiscal de cette pension, dont il faut déterminer si elle peut entrer dans le calcul de l'impôt que doit acquitter l'ancien fonctionnaire qui conserve sa résidence dans l'Etat du siège de l'Organisation. »

38. La question posée au Tribunal est donc de dire si l'article 22 b) de l'Accord est ou non applicable aux pensions de retraite. Le Tribunal s'en tiendra à cette question. A cet égard, il observe que l'article 22 b) ne traite pas de la nature des « traitements et émoluments » qu'il exonère d'imposition, en dehors du fait qu'il s'agit de ceux des fonctionnaires.

*

39. L'interprétation que le Tribunal est appelé à donner de l'article 22b) de l'Accord, à la lumière du droit international et notamment du droit de la fonction publique internationale, est de dire si cette disposition est applicable ou non aux anciens fonctionnaires de l'UNESCO résidant en France et percevant une pension.

Dans cette optique il convient de rappeler que, quand les parties à un litige ont signé un compromis, c'est dans ce compromis qu'il faut rechercher l'étendue et les limites de la compétence du Tribunal saisi du différend qui les oppose. La Cour internationale de Justice l'a rappelé, notamment dans l'affaire du *Plateau Continental (Jamahiriya Arabe Libyenne / Malte)* (C.I.J. Recueil 1985, p. 23, par. 19).

Dans la présente espèce, le compromis signé par les Parties n'a pas été modifié. Le Tribunal doit donc l'appliquer tel qu'il a été signé.

40. La compétence du Tribunal est clairement définie. Dans le cadre de l'appréciation qu'il doit donner des mots « **statuant conformément au droit international et notamment au droit de la fonction publique internationale** », il estime que la définition de sa compétence, bien que précise, englobe l'obligation pour lui, d'appliquer (donc de respecter) le droit international et notamment le droit de la fonction publique internationale. C'est dire que dans son oeuvre d'interprétation, il ne peut ignorer ni violer, un principe ou une règle de droit international qui régit sa mission. Mais cette obligation a elle-même comme limite, que c'est dans l'article 22 b) et dans cet article seul qu'il doit trouver la réponse à la question qui lui est posée par le compromis. Il ne s'agit donc pas, pour le Tribunal en se fondant sur un principe ou une règle de droit international général, de corriger ce que les Parties ont décidé. Une telle démarche, qui s'apparenterait à celle d'une juridiction d'annulation, est évidemment en dehors du pouvoir que les Parties lui ont donné par le compromis. Ce pouvoir se limite à rechercher, à la lumière du droit international, ce que les Parties ont décidé et de l'énoncer. Autrement dit, le pouvoir du Tribunal ne l'autorise pas à dire que les Parties n'ont pas pu prendre telle décision parce qu'elle serait contraire à tel principe ou à telle règle du droit international, mais d'énoncer ce que les Parties ont réellement décidé, tout en s'éclairant du droit international et notamment du droit de la fonction publique internationale. Ce sont là deux démarches que le Tribunal entend ne pas confondre.

Plus concrètement, le Tribunal tient de prime abord, à préciser qu'il n'est pas question pour lui, de rechercher et d'appliquer éventuellement un principe ou une règle de droit international permettant de dire (ou d'infirmer) que la pension de retraite versée aux anciens fonctionnaires de l'UNESCO résidant en France par la CCPP est imposable. C'est ce que les Parties ont exprimé dans la formule selon laquelle, elles ne soutiennent pas qu'il existerait, « ... **pour l'exonération fiscale des pensions de retraite, une base juridique distincte de l'article 22 b) de l'Accord de siège.** »

La compétence du Tribunal porte donc sur un objet limité. Il s'agit, encore une fois, d'interpréter l'article 22b). Cela revient à rechercher si par « fonctionnaires », il faut aussi entendre « fonctionnaires retraités » et si par « traitements et émoluments », il faut aussi comprendre « pensions de retraite ». La réponse à l'une de ces deux questions conditionnera en grande partie, comme on le verra plus loin, l'interprétation que le Tribunal est appelé à donner.

41. Pour répondre à ces questions, le Tribunal tiendra tout d'abord compte du fait qu'il s'agit de l'interprétation d'un traité. Dans sa mission d'interprétation il aura donc à appliquer la norme énoncée à l'article 31 des Conventions de Vienne de 1969 sur le droit des traités et de 1986 sur le droit des traités entre Etats et organisations internationales. Cette disposition, comme le Tribunal l'indiquera plus loin, s'applique en l'espèce, en dépit de l'article 4 de la Convention de 1969 qui limite sa portée « **...aux traités conclus par des Etats après son entrée en vigueur à l'égard de ces Etats** ».

Comme la Cour internationale de Justice a eu à le rappeler (Affaire *Ile de Kasikili /Sedudu*, *CIJ Recueil 1999, p 1059*), l'article 31 consacre une règle de droit coutumier. Selon l'article 31.1, « **un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but** ». Il conviendra donc de rechercher tout d'abord quel est le sens qu'il faut donner aux mots « fonctionnaires », d'une part, « traitements » et « émoluments », d'autre part.

42. Recherchant ensuite la volonté des Parties, le Tribunal essaiera de trouver quelle a été leur intention commune au moment de la rédaction de l'article 22 b). Dans le même état d'esprit, il s'interrogera sur la « pratique ultérieure » des Parties ou sur tout autre élément juridique pouvant être tenu pour une modification des dispositions de l'article 22 b) ou pour une interprétation commune de sa portée.

43. Comme le Tribunal l'a déjà indiqué, la demande de l'UNESCO comprend deux Parties : une partie principale et une partie subsidiaire. C'est dans cet ordre que le Tribunal va les examiner.

44. Au préalable, le Tribunal rappellera les positions des Parties qu'il résume comme suit :

L'UNESCO soutient que l'exemption fiscale prévue par l'article 22b) au profit des fonctionnaires s'étend aux fonctionnaires retraités résidant en France.

Quant à la France, elle estime que l'article 22b) ne s'applique qu'aux fonctionnaires en activité.

45. L'article 31 de la Convention de Vienne sur le droit des traités préconise, pour l'interprétation d'un traité, d'attribuer aux termes leur sens ordinaire « dans leur contexte et à la lumière » de « l'objet et du but » dudit traité.

L'accord de 1954 est un accord de siège au profit de l'UNESCO. Il faut indiquer qu'en outre (le Tribunal l'a déjà mentionné), l'ensemble du texte de l'article 22 de l'accord de siège vise **« les fonctionnaires régis par les dispositions du statut du personnel de l'Organisation »**.

46. Pour le Tribunal, sa première démarche doit consister à rechercher le « sens ordinaire » des termes employés dans l'article 22b) de l'Accord.

47. Le Tribunal doit tout d'abord s'interroger sur le sens du mot « fonctionnaire ». A cet effet, on peut dire que selon son sens courant et dans l'acception qui lui est communément donnée, le mot « fonctionnaires » (au pluriel) ne comprend pas les fonctionnaires qui ont cessé leur activité. Dans le compromis, les Parties elles-mêmes parlent d'« anciens fonctionnaires ». Cette expression ne semble donc pas, même pour elles, être synonyme du mot fonctionnaires.

Pour le Tribunal, le sens ordinaire du mot fonctionnaires ne recouvre pas les anciens fonctionnaires.

Le *Petit Larousse* définit comme suit le « fonctionnaire international »: **« agent d'une organisation internationale doté d'un régime statutaire ou contractuel spécifique »**. D'après cette définition, quand l'agent n'est plus « agent de l'organisation », il cesse d'être fonctionnaire. En effet, le lien qui crée la qualité de fonctionnaire est rompu avec l'admission à la retraite. On ne peut plus dire que l'ancien fonctionnaire est « régi par un régime statutaire ou contractuel spécifique ». Le fait qu'il garde certaines relations avec l'Organisation, ou que le Statut mentionne sa qualité d'ancien fonctionnaire, ne sont pas suffisants pour lui conserver son statut de fonctionnaire (ou de contractuel).

Selon le *Dictionnaire de la terminologie du droit international* (sous la direction de Jules Basdevant), Sirey, 1960, « fonctionnaire international » est un **« terme introduit à l'époque contemporaine pour désigner celui qui est chargé, en vertu d'un accord interétatique, d'exercer d'une façon continue, pour le compte et sous le contrôle de plusieurs Etats ou d'une organisation internationale, certaines fonctions d'intérêt international »**.

De son côté, le *Dictionnaire de droit international public* (sous la direction de Jean Salmon), Bruylant, 2001, indique que le *fonctionnaire international* est une **« personne chargée, en vertu d'un accord entre Etats ou par une organisation internationale, d'exercer pour leur compte et sous leur contrôle, sur une base statutaire, une activité d'intérêt international d'une durée déterminée ou indéterminée. »**

Il est utile, par ailleurs, de s'interroger sur la notion de *retraite*. A ce sujet, la précision indiquée ci-dessous permet de voir que la situation du fonctionnaire et celle du retraité (ou *ancien fonctionnaire*) sont très différentes au point d'être incompatibles.

En effet, *Le vocabulaire juridique* publié par l'Association Henri Capitant (sous la direction de Gérard Cornu), Presses Universitaires de France, 1987, après avoir défini *la retraite*, indique ce qui suit : **« A la différence de ce qui se passe pour les fonctionnaires civils, la retraite constitue pour les militaires, une position statutaire marquant ainsi la permanence de leur qualité au delà de la cessation de leurs liens de service avec l'armée. »** (souligné par le Tribunal).

Il apparaît ainsi au Tribunal que le terme fonctionnaires utilisé dans l'article 22 b) ne s'étend pas aux anciens fonctionnaires. Cela constitue sa première conclusion.

48. En second lieu le Tribunal doit se demander la façon dont il faut comprendre les mots « traitements et émoluments ».

En ce qui concerne le mot traitement, il est traditionnellement utilisé pour désigner la rémunération attachée à l'exercice d'une fonction publique, soit dans un cadre étatique, soit dans le cadre d'une organisation internationale.

Le Tribunal ne doit pas se fonder sur le fait que, dans le droit interne de certaines organisations dont l'UNESCO, de même qu'en droit administratif français, la pension de retraite est souvent présentée comme un prolongement du traitement. Cette façon de raisonner montre bien d'ailleurs que, selon leur sens naturel, l'une des notions ne se confond pas avec l'autre. Par ailleurs, la preuve n'est pas rapportée devant le Tribunal que, même dans l'hypothèse où la notion moderne de la « prestation salariale » inclurait le salaire que l'on perçoit quand on est en activité et également au titre de la « perspective d'emploi », la prestation de retraite, cela affecterait le sens ordinaire qu'il convient de donner aux mots traitements et émoluments dans l'article 22b) de l'accord de 1954. Le Tribunal doit s'en tenir au sens ordinaire de ces mots qui ne couvrent pas la notion de pension de retraite dans le contexte et l'objet dudit accord. Cet objet, comme le Tribunal l'a déjà souligné, est de fixer les privilèges et immunités de l'Organisation.

Pour le Tribunal, le problème n'est pas ici de savoir si en réalité la pension de retraite est ou non un prolongement du traitement. Le Tribunal doit seulement énoncer si, en application des dispositions de l'article 22 b) et au regard du droit de la fonction publique internationale, la pension de retraite est un traitement. A cette question, sa réponse est négative.

49. En ce qui concerne les « émoluments », ce terme est moins précis que le mot traitement. Employé au singulier, émolument désigne toute somme payée à titre d'avantages, de profits, d'intérêt ou de gains. Utilisé au pluriel comme c'est le cas dans l'article 22b) de l'Accord, il s'entend généralement du revenu tiré d'une charge et de toute somme payée au titre ou en contrepartie d'une prestation. Selon le *Dictionnaire de l'Académie*, émoluments désigne **« l'ensemble des sommes que touche un fonctionnaire quand, à son traitement fixe, soumis à une retenue pour pension, viennent s'ajouter des indemnités, des allocations non soumises à cette retenue »**. La simple

lecture de cette définition montre que le titulaire des émoluments dont il est question jouit déjà d'un « traitement fixe soumis à une retenue pour pension » ; cela ramène au « fonctionnaire » et renforce encore le sens que le Tribunal lui-même a donné au mot fonctionnaire. A aucun moment il n'est question de pension parmi les exemples d'émoluments. Il est en conséquence difficile de dire que le mot « émoluments » utilisé dans l'Accord de siège de 1954 couvre autre chose que les indemnités et allocations diverses qui sont des compléments de rémunération et qui viennent s'ajouter éventuellement au traitement proprement dit du fonctionnaire.

Pour le Tribunal, le terme « émoluments » utilisé dans l'Accord couvre uniquement les indemnités et allocations diverses versées aux fonctionnaires comme le montre la formule de l'article 32 paragraphe 8 du Statut de la Cour internationale de Justice prévoyant l'exemption de tout impôt pour « les traitements, allocations et indemnités » des juges et du greffier.

Par ailleurs, si l'on se réfère au contexte de la disposition litigieuse, on constate que les autres dispositions de l'article 22 de l'Accord ne visent en réalité que les fonctionnaires en activité. Le début de l'article couvrant l'ensemble des paragraphes de a) à h), toutes ses dispositions devraient donc s'appliquer aux anciens fonctionnaires si ces derniers étaient visés par le mot « fonctionnaires ». Or, il apparaît que tel n'est pas le cas.

Il est important de signaler que dans un accord conclu entre les mêmes parties, signé à Paris le 14 novembre 1974, entré en vigueur le 21 janvier 1976 (*Journal officiel de la République française*, 1er mars 1976, p. 1398) et relatif à la création et au fonctionnement d'un Centre international d'enregistrement des publications en séries, il était expressément stipulé à l'article 15, paragraphe 1er:

« Les membres du personnel du Centre appartenant de façon permanente aux catégories I, II, et III, définies à l'annexe II du présent Accord [Directeur, fonctionnaires du Centre, personnel d'exécution administratif et technique] sont exonérés de tout impôt sur les traitements et émoluments rémunérant leurs activités au Centre à l'exclusion des pensions et rentes de retraite ou de survie. »

50. On pourrait soutenir que le fait d'exclure dans le texte ci-dessus cité les pensions et rentes de retraite ou de survie et de ne les avoir pas exclues dans l'Accord de 1954, conduit à penser que les Parties entendaient, dans ce dernier cas, les inclure.

Le Tribunal n'est pas de cet avis. Il considère que l'on peut aussi bien défendre la thèse, selon laquelle l'Accord de 1974 montre qu'en utilisant les termes « membres du personnel du Centre », on laisse subsister un doute qu'il faut lever, s'agissant de la qualité de ces membres, et que, par contre, dès lors que les Parties emploient le mot « fonctionnaires », il n'y a pas dans leur esprit l'ombre d'un doute quant au sens à donner à ce mot. C'est le cas dans l'Accord de 1954.

Dans le texte cité ci-dessus se trouvent juxtaposées les expressions « traitements et émoluments », « rentes de retraite » et « rente de survie ». Cela confirme que les groupes de mots mis entre guillemets ne se confondent pas dans l'esprit de l'UNESCO et de la France.

Ainsi, en excluant, dans un autre accord, les pensions de retraite de la notion de « traitements et émoluments », les Parties montrent bien que ces rentes de retraite ne sont pas des traitements et émoluments.

L'exemple de certains accords de siège incluant des pensions de retraite dans l'exemption fiscale comme en Autriche (Accord du 29 novembre 1995 entre l'Autriche et l'ONU suite à l'accord conclu pour l'ONUDI le 13 avril 1967) est à cet égard édifiant. Dans de tels cas, il s'agit de l'usage de la liberté que la Convention générale de 1946 laisse aux parties à un accord pour décider du sort qu'elles entendent réserver aux pensions de retraite au regard de l'imposition. D'ailleurs, s'agissant de l'Autriche, l'UNESCO exprime bien cette idée en indiquant que **«...l'exonération des pensions des fonctionnaires internationaux retraités est issue d'une volonté politique»**.

Le même raisonnement s'applique à la réglementation de l'Union européenne faisant bénéficier les pensions de retraite d'une exonération fiscale. Il a fallu une disposition expresse pour instituer cette exonération.

51. Il découle de ce qui précède qu'en se référant au sens ordinaire des termes de l'Accord et de leur contexte, le Tribunal arrive à la conclusion que le mot « fonctionnaires » ne vise pas les fonctionnaires admis à la retraite et que les mots « traitements et émoluments » n'englobent pas de leur côté les pensions de retraite.

*

52. Il faut maintenant se demander si, malgré cette conclusion à laquelle le Tribunal est arrivé, les Parties avaient néanmoins l'intention d'inclure les fonctionnaires admis à la retraite parmi les « fonctionnaires » et en même temps, leur pension dans la formule « traitements et émoluments », termes utilisés par l'article 22b) de l'Accord.

C'est cette question que le Tribunal va maintenant aborder.

53. Ainsi, bien que le Tribunal soit parvenu à la conclusion selon laquelle ni le mot « fonctionnaires » ni les mots « traitements et émoluments » ne s'appliquent d'une part aux anciens fonctionnaires et d'autre part aux pensions perçues par ces anciens fonctionnaires résidant en France, il est possible que les deux Parties, au moment de la signature de l'accord de 1954, aient entendu étendre à ces anciens fonctionnaires le bénéfice des dispositions dudit article 22 b).

Le Tribunal va se demander si tel est le cas. Il s'agit en somme de rechercher si les Parties ont bien voulu donner, conformément à l'article 31 paragraphe 4 de la Convention de Vienne sur le droit des traités, un sens

particulier aux termes « fonctionnaires » d'une part, « traitements et émoluments » d'autre part.

54. Les Parties sont d'accord que l'article 22 b) reprend l'article V section 18 b) de la Convention générale de 1946. Par ailleurs, elles ne contestent pas que cette dernière disposition n'exonère pas les pensions des retraités. Elles admettent que c'est en toute connaissance de cause que la Sous-Commission des privilèges et immunités de la sixième commission de l'Organisation des Nations Unies, après avoir examiné la question de l'exonération des pensions de retraite, s'est réservé le droit d'y revenir, le cas échéant, et a décidé que les dispositions de cet ordre ne devaient pas figurer dans la Convention générale.

55. Eclairant la situation, le Secrétaire général des Nations Unies a indiqué, dans un rapport sur le projet relatif aux caisses de retraite et de prévoyance du personnel et aux prestations connexes, qu'il faudra **« prévoir dans toute convention relative à l'exemption d'impôt, une clause qui soustrairait à l'imposition, en dépit d'une loi nationale contraire, des allocations payables au titre du règlement des retraites ou les allocations familiales »**.

Il conclut sur **« l'opportunité d'inclure dans les conventions concernant les immunités fiscales, un article prévoyant l'immunité pour les versements effectués en application du règlement de la caisse de retraite des allocations familiales et des allocations pour frais d'éducation.... »**

Ainsi il a été laissé aux différentes parties à une convention relative aux privilèges et immunités de décider de ce qu'il convient d'y prévoir dans cette matière. C'est cette voie que suivent les parties à un accord de ce type pour en particulier exonérer d'impôt les pensions de retraite.

56. Au moment des négociations qui ont abouti à l'Accord de 1954, la France et l'UNESCO avaient-elles traité de la question de l'exonération des pensions ?

57. Pour l'UNESCO, il est difficile d'affirmer qu'elle était au courant du problème que pose l'imposition éventuelle des pensions de retraite par l'Etat du siège. Ses archives n'auraient révélé aucun indice à cet égard, bien qu'elles montrent d'autres aspects de l'Accord qui ont fait l'objet d'un soin tout particulier dans leur rédaction. La question, selon l'UNESCO, semble n'avoir pas retenu l'attention des négociateurs.

L'UNESCO explique que cela peut se comprendre en raison du contexte. Qu'en effet, lors de l'installation de l'Organisation en 1946, il avait été convenu de conclure un accord provisoire dans l'attente d'une convention sur les privilèges et immunités qui serait applicable à la France et à l'UNESCO et que, cette convention ayant été adoptée en 1947, la Conférence générale a alors autorisé le Directeur général à entreprendre la négociation de l'accord définitif qui allait devenir l'Accord de 1954 envisagé comme un complément

de la Convention sur les privilèges et immunités des institutions spécialisées laquelle, pensait-on à l'époque, allait être ratifiée rapidement par la France.

Selon l'UNESCO, il faut ajouter à cette raison le fait que le nombre des fonctionnaires retraités était encore négligeable au moment de la conclusion de l'Accord de 1954 et que nul ne songeait alors au développement qu'allait connaître ultérieurement le régime des fonctionnaires retraités. Or ce régime a pris un grand essor puisqu'aujourd'hui le nombre des participants à la Caisse des pensions est de 68.935 et que le montant des prestations s'élève à 1.997.564.590 dollars des Etats Unis.

L'UNESCO reconnaît que l'inclusion explicite de l'exonération fiscale des pensions de retraite dans la Convention sur les privilèges et immunités des Nations Unies a été envisagée à l'origine puis différée. Mais elle précise que, lors de la conclusion de l'accord provisoire entre la France et l'UNESCO, puis de l'accord définitif, la question ne paraît pas avoir pris une importance quelconque dans la préparation des textes et qu'il ne semble pas que son traitement ait été envisagé.

L'UNESCO en déduit qu'il serait étonnant que les négociateurs de l'Accord de 1954 se soient vraiment fait une idée précise, restrictive ou non, du statut fiscal des pensions que percevraient les futurs fonctionnaires retraités de l'UNESCO.

Elle ajoute que d'autres aspects du Statut de la fonction publique internationale étaient encore en gestation et n'allaient être définis que progressivement.

58. Pour la France au contraire, les deux Parties en 1954 auraient pu, si cela avait été leur intention, inclure dans l'Accord de siège une disposition exonérant les pensions de retraite. A titre d'exemple, la France cite l'accord intervenu entre l'Autriche et l'ONUDI qui prévoit une telle exonération. Elle ajoute que la plupart des accords de siège en restent à la formule de la convention du 13 février 1946 et ne prévoient pas une immunité fiscale pour les pensions de retraite.

Pour la France, les dérogations sont toujours explicites et les négociateurs de l'Accord de 1954 étaient parfaitement conscients des enjeux. Toutefois ils ont préféré s'en tenir à la formule de la convention générale précitée.

*

59. Les deux thèses ci-dessus se situent sur la question de savoir si les deux Parties, au moment des négociations de l'accord de siège, avaient ou non délibérément décidé que les pensions ne seraient pas comprises dans l'exonération prévue par l'article 22 b).

Il n'est pas possible de répondre par oui ou par non, à la question qui se pose ainsi bien qu'il résulte de l'argumentation de l'UNESCO que les négociateurs de l'Accord avaient ignoré la question, peu importante à l'époque,

des pensions des retraite. En tout état de cause, pour le Tribunal, il est de fait qu'au moment des négociations de l'Accord de siège de 1954, la Convention du 13 janvier 1946 était déjà passée. En outre, les travaux préparatoires qui avaient abouti à son élaboration existaient.

60. En la présente affaire, le problème que se pose le Tribunal est donc le suivant : il s'agit pour lui de savoir s'il est raisonnable de considérer qu'en 1954 les négociateurs d'un accord aussi important que l'Accord de siège entre la France et l'UNESCO ignoraient les péripéties des négociations qui ont abouti à la convention générale de 1946.

61. Le Tribunal peut aisément répondre à cette question. Il ne peut pas accepter la thèse selon laquelle les Parties en 1954 ignoraient qu'en 1946 le problème de l'exonération des pensions s'était posé, qu'il n'avait pas été résolu dans la convention générale, et que, compte tenu des développements postérieurs, la question était renvoyée aux conventions particulières futures. Ce serait accuser les négociateurs et les Parties qu'ils ont représentées d'une négligence inconcevable à ce niveau de responsabilité. Des parties à un traité sont censées connaître les prescriptions du droit international qui avaient cours au moment de leurs négociations et décisions et surtout, celles d'entre ces prescriptions qui étaient susceptibles d'affecter leurs obligations futures. Ne pas accepter un tel principe, équivaldrait à laisser la porte ouverte à une insécurité juridique inacceptable. Le Tribunal ne se demande donc pas si, en fait, les Parties, au moment des négociations de l'Accord de siège, ont discuté ou non de l'état du droit de la fonction publique internationale à l'époque, s'agissant en particulier du problème des pensions de retraite. Ce qui importe, pour lui, est que ce droit existait et qu'elles le connaissaient. En effet, au moment de leurs négociations, les Parties sont censées avoir connu l'état du droit de la fonction publique internationale et en avoir tenu compte. C'est là un élément essentiel qui éclaire la compréhension de l'article 22 b), conformément au souhait des Parties. Le Tribunal ne peut donc qu'énoncer que, si les Parties voulaient que l'article 22 b) s'applique aux « anciens fonctionnaires » et à leurs pensions de retraite, elles l'auraient indiqué expressément comme le prescrivaient les règles applicables à la matière qu'elles ont régie par leur commun consentement. En conséquence, pour le Tribunal, c'est en toute connaissance de cause que la France et l'UNESCO ont rédigé l'article 22 b) de l'Accord tel qu'il est.

Le Tribunal en déduit qu'en 1954, la France et l'UNESCO, qui ne pouvaient ignorer que la question de l'exonération des pensions de retraite avait été posée au moment de la préparation de la convention générale de 1946 et n'avait pas été résolue dans cette convention, avaient choisi de ne pas l'aborder. Cela suffit au Tribunal pour conclure que l'article 22 b) n'a pas fait entrer cette question dans son objet. Il en résulte que, pour le Tribunal, les Parties n'ont pas entendu donner aux termes « fonctionnaires » et « traitements et émoluments » un sens particulier qui s'écarterait de celui qui résulte du sens ordinaire qu'il leur a lui-même reconnu ci-dessus.

*

62. Le problème de l'intention des Parties au moment de la passation de l'Accord étant ainsi résolu, il reste que, dans leur « pratique ultérieure », les Parties ont pu donner aux termes en question une autre interprétation. Il s'agit de rechercher si elles ont modifié le sens qu'elles ont donné à ces termes à l'origine, par une décision ou par leur comportement. Cette modification a pu donc résulter d'un Accord subséquent liant les parties ou d'une pratique commune.

Il n'y a pas eu entre les Parties une convention de la nature de l'Accord spécifié ci-dessus. Il faut cependant rappeler que dans l'Accord précité relatif à la création et au fonctionnement d'un Centre international d'enregistrement des publications en séries, que les mêmes Parties ont signé à Paris le 14 novembre 1974, « **les membres du personnel du centre appartenant de façon permanente aux catégories I, II et III définies à l'annexe II** » sont ainsi énumérés : « **Directeur, fonctionnaires du centre, personnel d'exécution administratif et technique** ». Selon la même disposition, ces agents sont « **exonérés de tout impôt sur les traitements et émoluments rémunérant leur activité au Centre, à l'exclusion des pensions et rentes de retraite ou de survie** ». Il semble résulter de ces dispositions, comme le Tribunal l'a déjà constaté, qu'entre les Parties, les pensions et rentes de retraite ou de survie s'excluent des traitements et émoluments.

Qu'en est il de la pratique ultérieure des Parties ?

C'est cette question que le Tribunal va maintenant examiner.

63. Si, dans l'application de l'Accord de 1954, il s'est établi une pratique par laquelle une interprétation tendant à étendre les dispositions de l'article 22 b) aux fonctionnaires retraités de l'UNESCO résidant en France, le Tribunal ne peut qu'en tenir dûment compte.

64. Avant même de vérifier l'hypothèse ainsi énoncée, il convient de constater que les Parties sont divisées sur la nature de la pratique ultérieure à l'Accord qui doit être prise en compte.

65. Pour l'UNESCO, la pratique d'un Etat est constituée par les actes, attitudes et comportements de tous ses organes, notamment l'administration. Elle soutient qu'en l'espèce, ce qui importe c'est l'attitude observée par l'administration au jour le jour, qu'elle ait appliqué strictement ou non telle ou telle directive. Or, précisément, les fonctionnaires retraités de l'UNESCO ont bénéficié, pendant près d'une quarantaine d'années, d'une attitude libérale qu'ils ont pu de bonne foi considérer comme étant, sinon la règle, ce qui était la position de l'UNESCO en tant que telle, du moins si solidement établie, que cela a pesé dans le choix de résidence fait par nombre d'entre eux à l'arrivée de l'âge de la retraite.

L'UNESCO ne nie pas que les autorités françaises n'ont ni préconisé, ni soutenu ou confirmé cette pratique de l'administration fiscale. Pour elle, il y a

ainsi une différence entre la position affichée et la pratique observée. Elle soutient que, quand la France rappelle que le fait que son système fiscal est déclaratif (ce qui a pour conséquence qu'une situation de non imposition puisse exister en fait, même si la personne intéressée est normalement soumise à l'impôt), cela revient à imputer la pratique depuis longtemps suivie par l'administration fiscale au fait de l'UNESCO d'une part, à la conduite de certains de ses fonctionnaires retraités, d'autre part. Poursuivant l'expression de son point de vue, l'UNESCO ajoute que la situation réelle est totalement différente de ce que soutient la France et qu'on peut se demander pourquoi l'administration française a attendu tant de temps, si vraiment elle manquait simplement d'informations, pour imposer les pensions de retraite, avant d'agir dans le sens de l'imposition de ces pensions.

Il y a, observe l'UNESCO, une coïncidence entre les démarches entreprises et les changements de position à l'égard des fonctionnaires retraités. Et l'UNESCO de souligner que l'article 170 du code général des impôts, en indiquant que seuls les revenus imposables doivent être déclarés, explique pourquoi nombre de retraités n'ont pas mentionné dans leurs déclarations de revenus, le montant de leurs pensions, d'autant plus que, selon une pratique longtemps acceptée par l'administration fiscale, ces pensions n'étaient pas imposées.

66. La position de la France, à l'opposé, est que, la pratique de l'administration fiscale a été tout au plus une forme de tolérance ou de courtoisie et que s'agissant de la notion de « pratique ultérieure » (une obligation internationale étant en cause), seules les positions des autorités ayant compétence pour engager l'Etat sont de nature à pouvoir être retenues, lorsque l'on cherche s'il y a eu une interprétation d'un traité par les parties. Or, à cet égard, selon la France, il existe des prises de position officielles de ces autorités. Ainsi, indique-t-elle, dès 1956 le Secrétaire d'Etat au budget affirmait, en réponse à une question parlementaire que les pensions des anciens fonctionnaires de l'UNESCO étaient bien soumises à impôt national. Par ailleurs, la même position a été renouvelée devant le Sénat en 1994. Pour expliquer l'attitude de l'administration fiscale, la France rappelle que le système fiscal français est un système déclaratif, et que la conséquence en est qu'en cas de défaut de déclaration, le service ne peut procéder à l'imposition. Si par la suite, les renseignements lui parviennent par d'autres sources, elle procède alors par notification de redressement.

Selon la France, ce sont les « parties versantes » qui ont l'obligation de fournir les coordonnées des bénéficiaires ainsi que les sommes versées. Or, à cet égard, à deux reprises, en 1988 et 1991 l'UNESCO a rejeté les demandes faites à cette organisation par l'administration française de communiquer les montants versés à ses anciens fonctionnaires. C'est, poursuit la France, ce qui explique que de nombreux retraités n'aient pu être soumis à l'impôt sur le revenu en France, pendant de nombreuses années.

67. Le Tribunal a donc à se prononcer sur un problème préliminaire. Il doit rechercher qui doivent être les auteurs de la pratique susceptible d'être considérée, si elle reçoit l'accord des deux Parties, comme étant une interprétation de l'Accord. Ce problème comporte manifestement deux volets. Le premier est relatif à la qualité des auteurs de la pratique pertinente. Le second concerne l'accord des parties sur la pratique en question.

68. Pour le Tribunal, la situation se présente ainsi : pour expliquer la période et les cas où les pensions des fonctionnaires retraités n'étaient pas imposés, la France fait appel à son système d'imposition et à l'attitude négative de l'UNESCO en ce qui concerne l'administration fiscale. Quant aux autorités compétentes pour engager l'Etat, sa position n'a pas varié.

69. L'UNESCO estime que l'administration fiscale, en n'imposant pas les fonctionnaires retraités, a établi une pratique qu'elle-même a tacitement acceptée, n'ayant pas par ailleurs à fournir des informations en vue de l'imposition de ses anciens fonctionnaires.

70. Pour le Tribunal, l'interprétation supposée d'une disposition d'un accord, par les parties à cet accord et pouvant résulter d'une « pratique ultérieure », doit avoir pour source une position commune et sans équivoque des parties. Le recours à la pratique ultérieure comme moyen d'interprétation d'une convention a pour objectif d'établir l'accord non équivoque des parties quant à l'interprétation d'une clause de cette convention. Le Tribunal n'y a recours que pour vérifier l'exactitude de la conclusion à laquelle il est parvenu quant à l'intention des Parties. Cette observation pourrait, *prima facie*, faire croire que le Tribunal penche vers l'opinion selon laquelle ce sont les comportements des seules autorités susceptibles d'engager l'Etat sur le plan international qui peuvent révéler une telle interprétation.

Il n'en est pas ainsi.

71. En effet, pour le Tribunal, la solution du problème posé ci-dessus est moins tranchée. L'analyse de la jurisprudence de la Cour internationale de Justice et de sa devancière, la Cour permanente de Justice internationale, de même que l'examen de la doctrine le montrent bien.

Le recours à une « pratique ultérieure » en tant que moyen d'interprétation était solidement établi dans la pratique de l'interprétation des traités, avant la convention de Vienne de 1969, avec seulement quelques réserves, comme le démontre notamment l'avis consultatif de la Cour permanente de Justice internationale sur « la compétence de l'Organisation internationale du travail » (*C.P.J.I., 1922, série B, no. 2, p.39*) ou l'arrêt de la Cour internationale de Justice dans l'affaire du *détroit de Corfou* (*détroit de Corfou, fond, arrêt : C.I.J. Recueil 1949, p 25*). Voilà pourquoi la Commission du droit international a inclus cette pratique dans le paragraphe 3 comme un « moyen authentique d'interprétation, au même titre que les accords interprétatifs ». (*Annuaire de la Commission du droit international, 1966, vol II, p.242*). Dans son commentaire, la Commission indique qu'un « **accord sur l'interprétation**

d'une disposition, réalisé après la conclusion du traité, constitue une interprétation authentique des parties qui doit être réputée incorporée au traité aux fins de son interprétation » (*Ibid*, p.241 par. 14), Et elle ajoute : « **l'importance, en tant qu'élément d'interprétation, de cette pratique ultérieurement suivie dans l'application du traité est manifeste car elle constitue une preuve objective de l'accord des parties sur le sens du traité...** ». Mais la Commission ne s'était pas prononcée explicitement sur la question de savoir qui peut être l'auteur de la pratique en question.

72. La question que se pose le Tribunal a été traitée par la Cour internationale de Justice dans plusieurs décisions et notamment dans les affaires de la *souveraineté sur certaines parcelles frontalières* (C.I.J. Recueil 1959, pp. 227-230) et du *Temple de Préah Vihéar* (C.I.J. Recueil 1952, pp. 32-33). Il en est de même dans l'affaire de l'île de *Kasikili/Sédudu* (*Botswana/Namibie*) (C.I.J. Recueil 1999 pp. 1075-1092).

73. Ainsi la Cour a eu à envisager le comportement d'organes autres que ceux qui avaient compétence pour engager l'Etat sur le plan international pour la recherche d'une pratique valant interprétation d'un accord.

74. Pour le Tribunal, le facteur déterminant, c'est l'expression non équivoque de la position de l'Etat. Cette position peut résulter tout aussi bien de déclarations ou de conduite des autorités investies du *treaty making power* tout comme des organes administratifs chargés de l'application de l'accord. Mais dans l'un et l'autre cas, il est nécessaire que la position de l'Etat contractant soit sans équivoque, surtout quand il s'agit d'un traité entraînant une obligation. En effet, pour qu'une obligation soit mise à la charge d'un Etat en application d'un accord, il faut que cette obligation puisse être clairement déduite des termes de l'accord, tels qu'ils ont été rédigés ou tels qu'ils sont modifiés ou interprétés par les parties concernées.

Il se trouve qu'en l'espèce, il existe une discordance très nette, d'ailleurs relevée par l'UNESCO elle-même, entre, d'une part, les déclarations des autorités susceptibles d'exprimer la position de l'Etat français et, d'autre part, les attitudes des services fiscaux français. Et même, s'agissant de ces derniers, on ne peut pas déduire de leur comportement une position sans équivoque d'où il résulterait que, pour eux, l'article 22 b) de l'Accord de siège de 1954 est applicable aux fonctionnaires retraités de l'UNESCO résidant en France. Les positions n'ont pas été concordantes dans l'espace, loin s'en faut. Elles ont en outre varié dans le temps.

Dès lors, il importe peu que l'UNESCO n'ait pas eu à s'exprimer dans un sens ou dans un autre au sujet de ces positions. De l'avis du Tribunal, quand il y a divergence entre le comportement de l'administration et celui des autorités susceptibles d'exprimer la position d'un Etat, il faut préférer celui de ces dernières.

En outre, pour qu'il y ait une pratique telle que celle visée par le paragraphe 3.c de l'article 31 de la Convention de Vienne sur le droit des

traités, il est nécessaire qu'il y ait une concordance indiscutable entre les positions des parties et que ces positions aient été susceptibles d'avoir fixé le sens d'une disposition du traité.

75. L'UNESCO reconnaît qu'une telle concordance n'a pas existé. Elle indique même qu'il ne s'agit pas de rechercher dans la pratique ultérieure l'accord des Parties à l'égard des interprétations de l'article 22 b).

Elle ajoute que l'abstention des autorités fiscales françaises d'imposer les pensions, abstention qui s'est manifestée jusqu'à une date récente, explique son inaction et se suffit à elle-même sans qu'il soit nécessaire qu'elle y adhère « d'une manière ou d'une autre ».

En tout état de cause, le choix du Tribunal s'étant porté sur le comportement des autorités susceptibles de parler au nom de la France, le fait que l'UNESCO ait manifesté sa volonté par le silence devant la pratique de non imposition des pensions de retraite par l'administration fiscale n'aurait en l'espèce aucune conséquence juridique sur l'Accord.

76. Le Tribunal ne peut que constater que les autorités françaises, ayant toujours soutenu que les fonctionnaires retraités de l'UNESCO ne bénéficiaient pas des dispositions de l'article 22 b) de l'Accord de 1954 (même s'il y a eu d'un côté des errements dans l'administration fiscale et si, de l'autre côté l'UNESCO a en quelque sorte gardé le silence jusqu'à une date relativement récente), il n'y a pas eu une « pratique ultérieure » susceptible d'être considérée comme constituant une interprétation de l'Accord dans un sens différent de celui qui résulte clairement de ses termes et qui coïncide avec l'intention des Parties au moment des négociations .

77. Ainsi le Tribunal arrive à la conclusion qu'il n'y a pas, entre la France et l'UNESCO, en ce qui concerne l'application de l'article 22 b) de l'Accord 1954, une pratique d'où il résulterait qu'il y a eu un accord sur une interprétation selon laquelle les dispositions dudit article seraient applicables aux fonctionnaires retraités de l'UNESCO résidant en France. Cette conclusion est conforme au but et à l'objet de l'accord et à la règle selon laquelle l'exemption fiscale est fonctionnelle et se justifie par le souci d'assurer l'indépendance de la fonction publique internationale.

78. A cet égard, le Tribunal doit souligner que la lettre du 28 septembre 1987 par laquelle le ministre délégué auprès du ministre d'Etat chargé du budget écrit que le « **versement que peuvent demander certains retraités des Nations Unies sous forme de capital au moment de leur départ en retraite n'entre pas dans le champ d'application de l'impôt sur le revenu** » n'altère pas la conclusion à laquelle il est parvenu. En effet, l'affirmation du ministre délégué est en dehors du champ de la question posée au Tribunal.

Le Tribunal, il faut le rappeler, n'est pas chargé de dire si oui ou non les sommes versées aux retraités de l'UNESCO résidant en France sont totalement ou partiellement dans le champ d'application de l'impôt sur le

revenu. Il lui faut simplement dire si l'exemption prévue par l'article 22 b) de l'Accord de 1954 entre la France et l'UNESCO au profit des fonctionnaires en activité est également applicable aux fonctionnaires retraités de cette organisation et résidant en France.

*

79. Les Parties ont discuté de plusieurs autres arguments en s'appuyant sur certains principes. Bien que ne considérant pas ces principes comme susceptibles de modifier les conclusions auxquelles il est arrivé, le Tribunal tient néanmoins à les examiner, brièvement, les Parties les ayant invoqués à l'appui de leurs thèses.

Il s'agit plus particulièrement des principes mentionnés ci-après.

80. L'égalité des Etats.

Ce principe a été invoqué par l'UNESCO. Selon ce principe, les fonds publics dont disposent les organisations internationales étant constitués par la contribution des Etats parties à ces organisations, il serait contraire au principe de l'égalité des Etats que l'un d'eux puisse y prélever une partie sous forme d'impôt et s'enrichir de cette sorte au détriment des autres Etats.

Selon le Tribunal, le principe de l'égalité des Etats, qui est incontestable, n'a aucun lien direct avec la question qui lui est posée. Cette question devrait amener le Tribunal à dire ce que les Parties ont décidé et ont exprimé, sans jamais l'avoir modifié, dans l'article 22b) de l'Accord de 1954.

81. Le principe de la non imposition des fonds publics étrangers.

Ce principe, s'il existe, est une conséquence directe de celui de l'égalité des Etats. Il a été invoqué par un conseil de l'UNESCO.

De l'avis du Tribunal, un tel principe ne peut pas avoir d'influence sur la mission qui lui a été confiée par les Parties et dont les limites, comme cela a été déjà souligné, sont relativement restreintes.

82. La règle selon laquelle les dispositions d'un traité peuvent créer des droits subjectifs dans le chef des particuliers.

Les Parties ont toutes deux reconnu l'existence de cette règle.

Cette règle appartient au droit international contemporain. Elle a été souvent appliquée par la Cour internationale de Justice. Mais à elle seule elle ne peut apporter la solution du problème posé au Tribunal ni substituer à l'une des Parties à l'accord de 1954 une autre personne physique ou morale, en l'occurrence les anciens fonctionnaires de l'UNESCO résidant en France. Le problème posé au Tribunal, faut-il le rappeler, est de dire si l'Accord signé entre la France et l'UNESCO en 1954 a produit ou non dans le chef des anciens fonctionnaires de l'Organisation résidant en France, le droit d'être exemptés de l'impôt sur leurs pensions de retraite. Même si l'UNESCO était suivie dans son raisonnement, la situation qui en découlerait n'effacerait pas le

fait que les Parties à l'Accord de 1954 sont la France et l'UNESCO dont la commune volonté devrait être recherchée par le Tribunal en ce qui concerne l'interprétation de l'article 22b).

83. Le principe Noblemaire.

Ce principe a été rappelé par l'UNESCO.

Selon le principe Noblemaire, conçu par la Société des Nations et repris par l'ONU, les fonctionnaires internationaux doivent bénéficier des traitements les plus élevés servis aux fonctionnaires nationaux. Il s'adresse aux Etats qui créent une organisation et à l'organisation elle-même. Les futurs fonctionnaires internationaux l'ont certainement en vue au moment où ils envisagent d'entamer leur carrière. Mais il n'a pas un rôle concret à jouer dans le raisonnement par lequel le Tribunal a cherché à répondre à la question qui lui était posée dans l'article II du compromis.

84. L'existence de liens entre l'organisation internationale et les fonctionnaires, même si ces derniers sont à la retraite.

L'UNESCO a invoqué cette règle ou pratique.

Même s'il n'est pas contesté que ces liens existent dans certains domaines, en ce qui concerne notamment (article 1.5 du Statut du personnel de l'UNESCO) « un devoir » de discrétion, pour le Tribunal, cette constatation ne peut pas avoir une conséquence sur la portée de l'article 22 b) de l'Accord de siège de 1954 qui traite de la non imposition des traitements et émoluments des fonctionnaires de l'UNESCO dont il lui est demandé de préciser les limites.

85. Le principe de l'égalité de traitement.

Ce principe a été rappelé par l'UNESCO, au profit des anciens fonctionnaires de l'Organisation.

Pour le Tribunal, il est exact que certains Etats exonèrent totalement ou partiellement de l'impôt sur le revenu les pensions de retraite alors qu'en ce qui concerne la France ce n'est pas le cas. Une telle situation engendrerait, de l'avis de l'UNESCO, la violation du principe de l'égalité de traitement qui devrait protéger les fonctionnaires internationaux.

En la présente espèce, et compte tenu de l'observation du Tribunal selon laquelle chaque Etat s'oblige à l'égard des anciens fonctionnaires selon les modalités arrêtées avec l'organisation dont il accueille le siège, le principe ne peut être apprécié que dans le cadre du traitement que la France réserve aux anciens fonctionnaires de l'UNESCO résidant sur son territoire. Or, à cet égard, il n'y a pas de discrimination. D'ailleurs, à partir du moment où le Tribunal estime qu'il appartient aux parties à un accord qui traite de la non imposition des traitements et émoluments des fonctionnaires d'y inclure ou non les fonctionnaires en retraite, l'argument tiré du principe de l'égalité de traitement ne peut avoir d'effet sur le raisonnement du Tribunal.

86. Les Parties ont insisté sur l'importance de l'arbitrage confié au Tribunal et sur les conséquences qu'il aura sur des questions de principe relatives à la situation des fonctionnaires internationaux.

Le Tribunal reconnaît en effet que le présent arbitrage a une grande importance. Mais cela ne saurait le conduire à décider au-delà de ce qui lui est demandé par les Parties, ni à s'appuyer sur des principes qui ne sont pas pertinents au regard de sa mission dans la présente affaire. Du reste, sa sentence est affectée de l'effet relatif des sentences arbitrales.

*

87. En dépit de l'intérêt que suscitent les arguments et les principes ou les règles qui les sous-tendent et qui sont énumérés ci-dessus, de même que d'autres arguments que les Parties ont avancés (tels que « la baisse brutale du niveau de vie des retraités », « l'atteinte à la liberté d'établissement des retraités », « la création de disparités entre fonctionnaires internationaux retraités » ou les mesures prises par l'ONU ou l'UNESCO en guise de compensation, notamment le remboursement aux fonctionnaires de l'impôt perçu par les Etats et l'élargissement de l'assiette du calcul de la pension), le Tribunal n'a pas estimé qu'ils ont une incidence réelle quelconque, dans un sens ou dans l'autre, sur la réponse à la question précise qui lui a été posée et à laquelle il a répondu. Il n'a donc pas jugé nécessaire de leur consacrer des développements qui, en l'espèce, seraient inutiles pour l'accomplissement de sa mission.

* *

88. Le Tribunal en arrive maintenant à la demande subsidiaire de l'UNESCO.

Cette demande, on le rappelle, consiste à prier le Tribunal de dire qu'il résulte de l'applicabilité de l'article 22 b) aux fonctionnaires retraités de l'Organisation résidant en France qu'ils sont exonérés de tout impôt direct sur une part de leur pension qui ne saurait être inférieure à 70%. L'UNESCO explique ce pourcentage par le fait que la Caisse commune, en gérant les fonds de retraite, en tire des intérêts qui peuvent être évalués à 30% du montant de la pension. L'UNESCO soutient en outre que seule la part imposable de la pension peut être prise en considération pour déterminer le taux d'imposition des revenus soumis à impôt direct et que le capital de départ substitué en tout ou en partie au versement d'une pension doit être exonéré de tout impôt direct.

Le Tribunal va examiner cette demande subsidiaire.

89. Pour l'UNESCO, une partie de la pension est un capital. Ce capital peut être évalué à environ 70% pour les raisons rappelées ci-dessus (paragraphe 88). Il en résulte qu'il ne peut être imposé au titre de l'impôt sur le revenu.

Cette déduction s'impose en particulier, selon l'UNESCO, lorsqu'il s'agit du capital départ. Dans ce cas, conclut-elle la totalité des sommes reçues par le fonctionnaire retraité doit échapper à l'imposition.

90. Pour la France, si le capital versé aux anciens fonctionnaires est une pension, il subit le sort normal des pensions ; c'est-à-dire qu'il est imposable. Si par contre il ne s'agit pas d'une pension, le problème que soulève l'UNESCO est en dehors de la compétence du Tribunal puisque la mission de celui-ci se limite à dire si l'article 22 b) de l'Accord de 1954 est ou n'est pas applicable aux pensions des anciens fonctionnaires de l'UNESCO résidant en France.

91. Le Tribunal a déjà décidé que l'article 22 b) de l'Accord de siège n'est pas applicable aux pensions de retraite des anciens fonctionnaires de l'UNESCO résidant en France. Cette conclusion suffit à mettre fin à sa mission.

92. Le Tribunal rappelle que la question qui lui est posée est bien précise. Il lui est demandé de dire si l'article 22 b) de l'Accord de 1954 entre la France et l'UNESCO est applicable aux pensions versées aux anciens fonctionnaires de cette organisation résidant en France.

Il ne peut donc pas suivre l'UNESCO dans son invitation à discuter la question selon laquelle une certaine partie de cette pension est un capital et constitue un émolument du fonctionnaire, ni celle concernant le cas où l'ancien fonctionnaire, reçoit, au moment de son départ à la retraite, une somme d'argent globale au lieu et place d'une pension. Il doit s'abstenir de discuter de cette question au risque de s'engager dans un domaine hors de sa compétence d'autant plus que l'UNESCO soutient (et la France ne le contestait pas, avant cet arbitrage, au moins en ce qui concerne le capital départ) que malgré « **le revirement opéré sur les pensions, cela n'a pas été remis en cause jusqu'à présent** » le but de l'UNESCO est donc simplement que soit confirmé cette exonération, fonction qui ne rentre pas dans la mission du Tribunal.

93. Il résulte de ce qui précède que le Tribunal ne peut examiner la demande subsidiaire de l'UNESCO, faute d'avoir la compétence nécessaire pour ce faire.

*

94. Le Tribunal croit avoir ainsi donné à la question qui lui a été posée une réponse que ne contredisent ni le comportement des organisations internationales, ni les décisions des juridictions administratives internationales.

PAR CES MOTIFS

1. Dit que l'article 22 b) de l'Accord de siège de 1954 n'est pas applicable aux anciens fonctionnaires de l'UNESCO résidant en France et percevant, après la cessation de leur activité, une pension de retraite versée par la Caisse commune des pensions du personnel des Nations Unies ;

2. Se déclare incompétent pour se prononcer sur les conclusions subsidiaires de l'UNESCO ;

3. Rejette le surplus des conclusions des Parties ;

4. Dit que les dépens, frais, honoraires et indemnités de la présente procédure d'arbitrage seront supportés à parts égales par l'UNESCO et par le Gouvernement de la République française et que chacune des Parties garde à sa charge tous ses autres frais ;

5. Ordonne au Greffier d'effectuer les dernières dépenses, d'arrêter les comptes du Tribunal et de partager le solde entre les deux Parties, à parts égales ;

Fait en français à Paris au Palais de la Sorbonne le 14 janvier 2003

en trois exemplaires

dont l'un sera déposé aux archives du Tribunal

et dont les deux autres seront remis aux Parties

Le Président

(Signé) Kéba MBAYE

Les arbitres

(Signé) Jean-Pierre Quéneudec

(Signé) Nicolas Valticos

Monsieur Nicolas Valticos, se prévalant du droit que lui confère l'article VII paragraphe 2 du compromis d'arbitrage, joint à la sentence l'exposé de son opinion individuelle.

Opinion individuelle de Nicolas Valticos sur la sentence arbitrale

Je me range, sur le plan juridique, à l'opinion des autres membres du Tribunal arbitral, dont je ne conteste pas le bien-fondé sur ce plan. Il est cependant un point sur lequel je souhaite ajouter une observation. Il s'agit du long délai qui s'est parfois écoulé entre les premiers départs à la retraite de fonctionnaires de l'Unesco ayant maintenant leur résidence en France et l'intervention auprès d'eux des services des impôts du gouvernement français. Tout en faisant certes la part du système fiscal français et des circonstances invoquées par le gouvernement, il n'en reste pas moins frappant que la période de non-imposition des pensions de retraite par l'administration fiscale française, dont l'efficacité est par ailleurs bien connue, a souvent été fort longue, même si l'on ne saurait certes aller jusqu'à penser à un moment d'accord tacite constituant une « pratique ultérieure des Parties ». Cette période a néanmoins pu, pendant un certain temps, donner l'apparence de constituer un consentement tacite du gouvernement français à la formule de la non-imposition de la retraite des fonctionnaires quittant le service de l'Unesco et créer les impressions qui, par la suite, se sont révélées fausses.

Dans ces conditions, ne saurait-on envisager, une fois que l'affaire est maintenant nettement résolue par le Tribunal arbitral sur le plan strictement juridique, que les Parties se concertent pour en tirer les conséquences appropriées, ce qui pourrait raisonnablement, légitimement même, consister - en vue de réparer les retards et les malentendus survenus, autant que les attentes déçues, et plus généralement de panser les plaies supportées - en une ou diverses formules visant à accorder certaines dispenses aux fonctionnaires retraités qui ont manifestement souffert de l'état d'expectative optimiste puis d'espérances perdues dans lequel ils se sont trouvés du fait des délais parfois considérables survenus dans l'intervention des services fiscaux qui, compte même tenu du système fiscal français, n'en ont pas moins comporté à certains égards un élément de faute peu contestable. Une telle formule permettrait d'apporter une certaine compensation, ou en tout cas un certain adoucissement, aux fonctionnaires retraités concernés et d'encourager ceux actuellement en service à poursuivre efficacement leurs fonctions au siège central de l'Organisation.

(Signé) Nicolas VALTICOS