Extrait de :

NATIONS UNIES
ANNUAIRE JURIDIQUE

1985

Troisième partie. Décisions judiciaires relatives à des questions concernant l'Organisation des Nations Unies et les organisations intergouvernementales qui lui sont reliées

Chapitre VIII. Décisions des tribunaux nationaux

Copyright (c) Nations Unies

Pages

18, 24 et 25 de la Convention sur les privilèges et immunités des Nations Unies 214

22. Question de savoir si un fonctionnaire des Nations Unies peut légitimement être soumis par un Etat Membre à l'obligation de posséder un visa de transit exclusivement délivré sur présentation d'un certificat de naissance ou de baptême — Article 105 de la Charte des Nations Unies 215

23. Dispositions d'une loi de finance promulguée dans un Etat Membre imposant à tous les employés d'organisations internationales ayant la nationalité de l'Etat en question le versement d'une contribution spéciale pour 1985 égale à 12 %de leur rémunération annuelle et 20 %de leurs indemnités — Section 17 et alinéa *b* de la section 18 de la Convention sur les privilèges et immunités des Nations Unies . 216

24. Accident de la circulation impliquant un employé d'une société travaillant pour le compte du Programme des Nations Unies pour le développement 217

25. Réglementation sur le contrôle des échanges commerciaux promulguée dans un Etat hôte — Applicabilité de cette réglementation à l'envoi de meubles et effets personnels par des membres d'une mission permanente auprès des Nations Unies vers leur pays d'origine — Article 31 de la Convention de Vienne sur les relations diplomatiques 220

B. — AVIS JURIDIQUES DES SECRÉTARIATS D'ORGANISATIONS INTERGOUVERNEMENTALES RELIÉES À L'ORGANISATION DES NATIONS UNIES

Organisation des Nations Unies pour l'éducation, la science et la culture

Conséquences du retrait d'un Etat membre 220

Troisième partie. — Décisions judiciaires relatives à des questions concernant l'Organisation des Nations Unies et les organisations intergouvernementales qui lui sont reliées

CHAPITRE VII. — DÉCISIONS ET AVIS CONSULTATIFS DE TRIBUNAUX INTERNATIONAUX 261

CHAPITRE VIII. — DÉCISIONS DE TRIBUNAUX NATIONAUX

1. *Autriche*

Tribunal administratif

Recours dirigés contre des décisions de l'Administration financière régionale pour Vienne, la Basse-Autriche et le Burgenland : Jugement du 10 janvier 1985

Pages

Achat d'un terrain par un fonctionnaire de l'Agence internationale de l'énergie atomique — Toutes les personnes participant à la transaction sont solidairement responsables du paiement de l'impôt — Paragraphe 4 de l'article 17 de la loi de 1955 relative aux droits de mutation sur la propriété foncière non bâtie — Si l'acheteur bénéficie d'une exemption fiscale conformément à l'Accord de siège de l'AIEA, les vendeurs sont considérés comme solidairement responsables du paiement des droits de mutation sur la propriété foncière non bâtie 262

2. *Belgique*

Tribunal de première instance d'Anvers
République de Guinée et ses établissements publics contre Maritime International Nominees Establishment : Décision du 27 septembre 1985

Saisie-arrêt d'avoirs appartenant à une partie à une procédure devant le Centre international pour le règlement des différends relatifs aux investissements — Article 26 de la Convention de 1965 pour le règlement des différends relatifs aux investissements entre Etats et ressortissants d'autres Etats — Compétence exclusive du Centre à l'égard du différend 265

3. *Suisse*

Tribunal fédéral suisse
Arrêt du 31 juillet 1985

Impôt cantonal — Déductibilité des intérêts crédités à un fonctionnaire international — Question de savoir si un fonctionnaire international peut être considéré comme « contribuable en Suisse » 266

Quatrième partie. — Bibliographie

BIBLIOGRAPHIE JURIDIQUE DE L'ORGANISATION DES NATIONS UNIES ET DES ORGANISATIONS INTERGOUVERNEMENTALES QUI LUI SONT RELIÉES

A. — ORGANISATIONS INTERNATIONALES ET DROIT INTERNATIONAL PUBLIC

1. *Ouvrages généraux* 276
2. *Ouvrages concernant des questions particulières* 277

B. — ORGANISATION DES NATIONS UNIES

1. *Ouvrages généraux* 278
2. *Ouvrages concernant certains organes*
   Assemblée générale 280
   Cour internationale de Justice 280

Chapitre VIII

DÉCISIONS DE TRIBUNAUX NATIONAUX

1. Autriche

TRIBUNAL ADMINISTRATIF

RECOURS DIRIGÉS CONTRE DES DÉCISIONS DE L'ADMINISTRATION FINANCIÈRE RÉGIONALE POUR VIENNE, LA BASSE-AUTRICHE ET LE BURGENLAND : JUGEMENT DU 10 JANVIER 1985[1]

Achat d'un terrain par un fonctionnaire de l'Agence internationale de l'énergie atomique — Toutes les personnes participant à la transaction sont solidairement responsables du paiement de l'impôt — Paragraphe 4 de l'article 17 de la loi de 1955 relative aux droits de mutation sur la propriété foncière non bâtie — Si l'acheteur bénéficie d'une exemption fiscale conformément à l'Accord de siège de l'AIEA, les vendeurs sont considérés comme solidairement responsables du paiement des droits de mutation sur la propriété foncière non bâtie

Au nom de la République

Le Tribunal administratif, en la personne du Président de chambre Karlik, Président, et des Conseillers Närr et Meinl, juges, et en présence du Dr Schöller, greffier, a statué comme suit au sujet du recours 1, en date du 30 juillet 1984, n° GA 11-784/1/84, formé par M. _____ et du recours 2, en date du 30 juillet 1984, n° GA 11-784/2/84, formé par Mme _____, l'un et l'autre résidant à _____, tous deux représentés par _____, avocat à _____, contre les décisions de l'Administration régionale des finances pour Vienne, la Basse-Autriche et le Burgenland relatives aux droits de mutation sur la propriété non bâtie.

Les recours sont rejetés en tant que dépourvus de fondement.

Les requérants paieront au Gouvernement fédéral 2 200 schillings à titre dépens pour chaque recours, soit un total de 4 400 schillings dans les deux aines, à peine de poursuites pour non-exécution.

La demande du Gouvernement fédéral tendant à obtenir un versement plémentaire (400 schillings) est rejetée.

otifs de la décision

Selon le dossier du recours administratif, le premier requérant et le euxième requérant ont vendu leurs parts (trois quarts et un quart, respec-

tivement) d'un terrain enregistré sous le numéro _____, district cadastral _____, à J _____ K _____, fonctionnaire de l'Agence internationale de l'énergie atomique à Vienne, par contrat de vente en date des 12/25 août 1984, pour un prix d'achat total de 2,3 millions de schillings.

L'Administration régionale des finances pour Vienne, la Basse-Autriche et le Burgenland, par les décisions qui font l'objet du présent recours devant le Tribunal administratif, a rejeté les réclamations des deux requérants contre les décisions prises par le service financier compétent le 8 août 1983 (recours 2) et le 20 octobre 1983 (recours 1) mettant à la charge des requérants, en proportion de leurs parts respectives, un droit de mutation de 8 % représentant un total de 184 000 schillings au titre de la transaction susmentionnée. L'Administration régionale des finances, après avoir exposé les faits, a entériné les décisions et fait observer à l'appui que l'exemption fiscale personnelle de l'acheteur découlait des dispositions en vertu desquelles les fonctionnaires de l'Agence internationale de l'énergie atomique à Vienne bénéficient d'exemptions conformément à l'Accord relatif au siège de l'Agence internationale de l'énergie atomique, BGB1. Nr. 82/1958, lu conjointement avec la Convention de Vienne sur les relations diplomatiques, BGB1. Nr. 67/1966 (cf. la décision du Tribunal administratif du 17 septembre 1976, Nr. 934/75, Slg. Nr. 5004/F). A cet égard, l'autorité en cause a également souligné que si, dans le cas d'un contrat de vente où l'acheteur et le vendeur sont solidairement débiteurs, la puissance publique peut discrétionnairement décider (art. 20, BAO) lequel des débiteurs solidaires aura la charge du paiement, il n'y a pas de décision discrétionnaire possible lorsque l'une des parties à un contrat de vente bénéficie d'une exemption fiscale personnelle. C'est contre ces décisions de l'Administration régionale des finances pour Vienne, la Basse-Autriche et le Burgenland qu'ont été formés les présents recours dont la teneur est identique; les recours invoquent l'illégalité quant au fond et pour vice de procédure.

Le Ministre fédéral des finances a soumis le dossier des recours administratifs et les répliques fournies par l'autorité en cause. Les répliques concluent dans l'un et l'autre cas au rejet du recours pour défaut de fondement et à la condamnation des requérants aux dépens.

En raison des liens étroits *ratione personae* et *ratione materiae* entre les deux recours, le Tribunal administratif a décidé qu'il y avait lieu de les examiner ensemble et de statuer conjointement sur l'un et sur l'autre et il a en conséquence tenu compte de ce qui suit :

Devant le Tribunal administratif, les requérants affirment dans les conclusions conjointes qu'ils ont déposées dans l'un et l'autre cas, qu'il a été porté atteinte à leurs droits dans la mesure où l'obligation fiscale en cause n'existait pas à leur endroit. A l'appui de cette interprétation, ils reprennent, pour ce qui est de l'illégalité quant au fond, la position qu'ils ont soutenue durant la procédure administrative, selon laquelle l'exemption fiscale personnelle de l'acheteur a été présumée par les autorités fiscales à la suite d'une erreur ou d'une analyse incomplète. Etant dans une situation défavorable sur le plan des revenus et des biens, ils soutiennent à cet égard que la mise à leur charge des droits de mutation sur la propriété foncière non bâtie

serait d'autant plus inéquitable qu'elle résulte exclusivement d'une interprétation incorrecte de la loi par l'autorité en cause, qui a modifié à leur détriment la décision selon laquelle l'acheteur serait responsable du paiement des droits de mutation sur la propriété foncière. Il a toutefois été indiqué que, s'agissant de cette voie de droit, les deux requérants n'avaient pas qualité pour agir.

Les présentes conclusions ne permettent pas de leur donner gain de cause.

Le paragraphe 4 de l'article 17 de la loi relative aux droits de mutation sur la propriété foncière non bâtie (GrEStG) de 1955, BGB1. Nr. 140, dispose impérativement que, dans le cas d'un achat, les personnes (c'est-à-dire toutes les personnes) impliquées dans la transaction sont responsables du paiement des droits. Selon le paragraphe 1 de l'article 5 du BAO, les personnes responsables, en vertu de la réglementation fiscale, du même versement au titre de la législation fiscale sont débiteurs solidaires (art. 891, ABGB).

Dans la décision contestée, l'autorité en cause s'est fondée à juste titre sur les grandes lignes de l'argumentation présentée dans la décision du Tribunal administratif en date du 17 septembre 1976, Z1.934/75, Slg. Nr. 5004/F, concernant une espèce tout à fait semblable à la présente affaire puisqu'elle se rapportait, elle aussi, à l'achat d'un terrain par des fonctionnaires de l'Agence internationale de l'énergie atomique à Vienne. Dans la décision susmentionnée, le Tribunal administratif a déclaré, précédents à l'appui, que l'exemption des droits de mutation sur la propriété foncière non bâtie accordée aux personnes visées à l'article 29 de l'Accord de siège de l'AIEA, BGB1. Nr. 82/1958, était une exemption fiscale *personnelle*. Le Tribunal a précisé à cet égard que si l'acheteur d'un terrain bénéficie d'une telle exemption, il n'est pas, en pareil cas, illégal pour l'autorité fiscale, eu égard à ce que dispose le paragraphe 4 de l'article 17, GrEStG, de considérer le ou les vendeurs comme solidairement responsables du paiement des droits.

Ayant ainsi été reconnu, le contenu normatif du paragraphe 4 de l'article 17, GrEStG, a valeur juridique dans le cas des présents recours également. Les arguments avancés sur ce point dans le recours ne fournissent au Tribunal administratif aucune raison, la situation juridique étant tout à fait claire, de modifier la position qu'il a prise antérieurement telle qu'elle a été exposée plus haut.

Il s'ensuit qu'en fait et en droit, l'autorité en cause n'aurait pas dû être accusée d'avoir violé la loi en exigeant, dans les cas auxquels se rapportent les présents recours, que ceux des débiteurs qui ne bénéficient pas d'une exemption fiscale (personnelle) acquittent les droits.

Etant donné que les motifs invoqués par les requérants apparaissent dépourvus de valeur et qu'aucun vice de procédure pertinent n'a été constaté, il a été nécessaire de rejeter le recours comme étant sans fondement conformément au paragraphe 1 de l'article 42, VwGG, et de s'en tenir essentiellement dans les motifs à l'exposé des précédents jurisprudentiels qui tranchent la question juridique (par. 2 de l'article 43, VwGG); le jugement

lui-même toutefois a dû être rendu par une chambre établie conformément à l'alinéa 2 du paragraphe 1 de l'article 12, VwGG.

Les recours ayant fait l'objet d'une prompte décision immédiatement après le reçu de la réplique, il n'y a pas lieu de statuer sur la requête tendant à ce qu'ils aient un effet suspensif au regard du paiement.

La question des dépens a été tranchée sur la base des articles 47 *et seq.*, VwGG, lus conjointement avec le décret du Chancelier fédéral du 7 avril 1981, BGB1. Nr. 221. Les pièces administratives préparées conjointement pour les deux requérants n'ont été (et ne pouvaient être) soumises qu'une seule fois.

---

2. Belgique

TRIBUNAL DE PREMIÈRE INSTANCE D'ANVERS

RÉPUBLIQUE DE GUINÉE ET SES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS CONTRE MARITIME INTERNATIONAL NOMINEES ESTABLISHMENT : DÉCISION DU 27 SEPTEMBRE 1985[2]

Saisie-arrêt d'avoirs appartenant à une partie à une procédure devant le Centre international pour le règlement des différends relatifs aux investissements — Article 26 de la Convention de 1965 pour le règlement des différends relatifs aux investissements entre Etats et ressortissants d'autres Etats — Compétence exclusive du Centre à l'égard du différend

Le Tribunal a décidé d'annuler la saisie-arrêt d'avoirs appartenant à une partie à une procédure devant le Centre international pour le règlement des différends relatifs aux investissements, au motif qu'en vertu de l'article 26 de la Convention pour le règlement des différends relatifs aux investissements entre Etats et ressortissants d'autres Etats du 18 mars 1965[3], le consentement à l'arbitrage du Centre est considéré comme impliquant renonciation à l'exercice de tout autre recours, les tribunaux des Etats contractants étant en conséquence tenus de déclarer irrecevables les recours portés devant eux par l'une des parties.

---

3. Suisse

TRIBUNAL FÉDÉRAL SUISSE

ARRÊT DU 31 JUILLET 1985[4]

Impôt cantonal — Déductibilité des intérêts crédités à un fonctionnaire international — Question de savoir si un fonctionnaire international peut être considéré comme « contribuable en Suisse »

Deuxième Cour de droit public

Statuant sur le recours de droit public formé par

1) S.I. Résidence Miremont S.A., à Genève,
2) Yvor Jackson, à Genève,

tous deux représentés par Me Franco N. Croce, avocat à Genève,

contre

l'arrêt rendu le 9 novembre 1983 par le Tribunal administratif du Canton de Genève dans la cause opposant les recourants au Canton de Genève, représenté par l'Administration fiscale cantonale;

Vu les pièces du dossier d'où ressortent les faits suivants :

A. La société immobilière Résidence Miremont S.A. (ci-après : la S.I.) est une société immobilière d'actionnaires-locataires; ceux-ci sont en même temps créanciers chirographaires de la société pour des montants importants. Alors que les fonds propres de la société s'élèvent à 102 000 francs suisses environ (capital + réserves), les créances chirographaires dépassent 7 600 000 francs suisses.

Parmi les créanciers chirographaires de la société, se trouvaient en 1979 des personnes non désignées, nommément, une personne dont le domicile n'était pas établi et enfin, Yvor Jackson, fonctionnaire auprès de l'Organisation des Nations Unies, de nationalité étrangère, au bénéfice d'une carte de légitimation de type « C ».

D'après les articles 66, *f*, et 69, *c*, de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (ci-après : LCP) du Canton de Genève, une société immobilière ne peut déduire les dettes et les intérêts passifs y afférents si le créancier n'est pas « contribuable en Suisse ».

B. En date du 30 novembre 1979, l'Administration fiscale cantonale de la République et Canton de Genève (ci-après : l'Administration fiscale) a procédé à la taxation pour 1979 de la société immobilière portant sur un bénéfice de 85 175 francs suisses et un capital de 1 624 800 francs suisses. Le bordereau ordinaire notifié à la société fixe le montant de l'impôt à 27 160,85 francs suisses.

Le 24 avril 1980, l'Administration fiscale a notifié à la société un bordereau supplémentaire concernant la taxation d'un bénéfice de 42 122 francs suisses et réclamant un montant de 12 685,60 francs suisses. Ce nouveau bordereau était motivé par le fait qu'un certain nombre de créanciers chirographaires ne remplissaient pas les conditions des articles 66, *f*, et 68, *c*, de

la LCP dans la mesure où ils n'étaient pas contribuables en Suisse ou n'étaient pas connus avec suffisamment de précision. L'autorité de taxation avait en conséquence repris au titre d'intérêts non déductibles la somme de 29 809 francs suisses dont 15 923,05 francs suisses crédités à Yvor Jackson.

Par réclamation du 14 mai 1980, la société immobilière Résidence Miremont S.A. s'est élevée contre la reprise d'intérêts. Pour elle, il ne fait aucun doute qu'Ivor Jackson doit être considéré comme contribuable en Suisse. Il avait du reste déposé une déclaration d'impôt en 1979. En tout état, la reprise d'intérêts aurait dû s'élever, à ses yeux, à 16 197 francs suisses au lieu de 29 809 francs suisses comme taxé.

Par décision du 13 octobre 1980, l'Administration fiscale a maintenu sa taxation, conforme selon elle aux articles 68, *c*, et 66, *f*, de la LCP qui doivent être interprétés restrictivement. Selon cette décision, les fonctionnaires internationaux n'auraient pas de domicile fiscal en Suisse tant en vertu du droit interne que du droit international (art. 34 de la Convention de Vienne sur les relations diplomatiques du 18 avril 1961[5]).

C. En date du 12 novembre 1980, la société immobilière Résidence Miremont S.A. a recouru auprès de la Commission cantonale de recours en matière d'impôt en persistant dans sa demande d'admettre la déductibilité des intérêts crédités à Yvor Jackson. Ce recours a été rejeté le 13 mai 1982.

La société a alors contesté cette décision devant le Tribunal administratif du Canton de Genève par recours du 23 juin 1982.

Le 9 novembre 1983, le Tribunal administratif a rendu un arrêt rejetant la demande en estimant pour l'essentiel que la notion de « contribuable en Suisse » contenue à l'article 68, *c*, de la LCP implique un assujettissement illimité à l'impôt, soit l'obligation d'accomplir tous les actes nécessaires à la détermination du montant de l'impôt et celle de payer cet impôt. Dès lors qu'Yvor Jackson, en tant que fonctionnaire international, est exonéré des impôts sur le revenu et la fortune, celui-ci ne paie pas en Suisse les impôts généraux; il ne saurait par conséquent être considéré comme « contribuable en Suisse ». Peu importe, à cet égard, qu'il soit ou non domicilié en Suisse. La société ne peut donc bénéficier de la déduction des intérêts qui sont crédités à ce fonctionnaire international. Ce jugement a été notifié le 30 novembre 1983.

D. Par acte du 20 décembre 1983, la société immobilière Résidence Miremont S.A. et Yvor Jackson ont saisi le Tribunal fédéral d'un recours de droit public dirigé contre l'arrêt du Tribunal administratif. Outre l'annulation de l'arrêt attaqué et l'attribution de dépens, les recourants concluent à l'annulation de la taxation de 1979 de la société en tant qu'elle n'admet pas la déductibilité des intérêts versés par la société à Yvor Jackson; de plus, ils demandent au Tribunal fédéral de dire « que l'Administration fiscale cantonale de la République et Canton de Genève établira un nouveau bordereau d'impôt pour l'année 1979 à la S.I. Résidence Miremont S.A. qui tienne compte de la déductibilité des intérêts crédités à Sieur Yvor Jackson ainsi que la déductibilité de la dette en capital de la S.I. à l'égard de Sieur Jackson du montant du capital imposable ».

A l'appui de leurs conclusions, les recourants soutiennent que l'autorité intimée, de même que la Commission cantonale de recours et l'Adminis-

tration fiscale ont interprété les articles en cause de façon arbitraire et inégale. Cette interprétation constituerait en outre une violation de dispositions de traités internationaux ainsi que du principe de la force dérogatoire du droit fédéral. Pour eux, en effet, les fonctionnaires internationaux doivent être considérés comme des contribuables domiciliés en Suisse, mais bénéficiant d'exonérations en ce sens que certains de leurs revenus et certains éléments de leur fortune ne sont pas soumis aux impôts directs cantonaux. Dès lors, la déductibilité des intérêts qui leur sont versés par les sociétés immobilières ayant leur siège à Genève devrait être admise.

Le Conseil d'Etat conteste la qualité pour agir d'Yvor Jackson et conclut pour le surplus au rejet du recours.

Considérant en droit :

1. Saisi d'un recours de droit public, le Tribunal fédéral examine d'office les questions de recevabilité sans être tenu par les conclusions des parties, ni par les moyens qu'elles ont — ou n'ont pas — fait valoir (ATF 109 Ia 118, 106 Ia 152, 106 Ib 126).

a) La légitimation pour former un recours de droit public se détermine exclusivement selon la loi fédérale d'organisation judiciaire; le fait que le recourant ait bénéficié ou non de la qualité de partie dans la procédure cantonale est, de ce point de vue, irrelevant (ATF 108 Ia 283, 105 Ia 57). Or, selon l'article 88 OJ, ont qualité pour recourir les particuliers ou les collectivités lésés par des arrêts ou décisions qui les concernent personnellement ou qui sont d'une portée générale. A cet égard, la jurisprudence exige que le recourant justifie d'un intérêt juridique et actuel à l'annulation de la décision attaquée, un simple intérêt de fait ou un intérêt virtuel n'étant en principe pas suffisant (ATF 108 Ib 124, 103 Ia 10, 101 Ia 543).

Si, dans le cas particulier, la qualité pour recourir de la société ne fait aucun doute, celle d'Yvor Jackson ne satisfait pas aux exigences posées par l'article 88 OJ. En effet, seul le contribuable directement touché par la décision a, en principe, qualité pour recourir contre sa taxation (ATF 105 Ia 57 et les références). N'étant pas responsable du paiement de l'impôt en vertu de la loi fiscale, Yvor Jackson n'est pas personnellement affecté par la décision attaquée qui concerne la taxation de la société dont il n'est qu'un des actionnaires. Le recourant oublie le principe fondamental selon lequel la société anonyme (immobilière) est un sujet de droit distinct de la personne de ses actionnaires (art. 643 CO). Le fait que la société recourante pourrait lui réclamer un supplément de charge pour compenser le supplément d'impôt qu'elle doit payer ne joue aucun rôle et ne constitue tout au plus qu'un intérêt de pur fait, non un intérêt juridiquement protégé.

b) Selon une jurisprudence constate, le recours de droit public n'a qu'un effet cassatoire : sauf circonstances particulières — non réalisées en l'espèce — un recourant ne peut pas demander autre chose que l'annulation de la décision attaquée (ATF 109 Ia 82 et les arrêts cités). Dans la mesure où la société recourante demande au Tribunal fédéral d'ordonner à l'autorité cantonale d'établir un nouveau bordereau, cette conclusion est irrecevable.

Il en va de même de la conclusion par laquelle la société immobilière Résidence Miremont S.A. demande l'annulation de la taxation « en tant qu'elle n'admet pas la déductibilité des intérêts... ». En effet, en droit fiscal genevois, le Tribunal administratif — statuant en réforme — n'est pas limité dans son pouvoir d'examen (art. 359 LCP, art. 9, al. 1, chap. 3 de la loi sur le Tribunal administratif et le Tribunal des conflits du 29 mai 1970, art. 3, al. 1, *a*, de la loi instituant un code de procédure administrative du 6 décembre 1968). Il n'y a donc pas lieu de faire application de la jurisprudence selon laquelle celui qui attaque en temps utile par la voie du recours de droit public une décision rendue par une autorité de recours disposant d'un pouvoir d'examen limité peut attaquer simultanément la décision de l'autorité cantonale inférieure sur les points qui ne pouvaient pas être soumis à l'autorité cantonale de recours (ATF 104 Ia 204/205, 100 Ia 123).

2. La recourante reproche tout d'abord au Tribunal administratif une interprétation — ou une application — arbitraire des articles 66, *f*, et 68, *c*, de la LCP.

a) Selon l'article 90, al. 1, *b*, OJ, l'acte de recours doit contenir — à peine d'irrecevabilité — un exposé succinct des droits constitutionnels ou des principes juridiques violés, précisant en quoi consiste la violation. Saisi d'un recours de droit public, le Tribunal fédéral n'a pas à examiner de lui-même si la décision attaquée viole le droit constitutionnel fédéral ou cantonal; il est lié par les moyens que le recourant fait valoir dans son mémoire et ne peut donc se prononcer que sur les griefs que le recourant a non seulement allégués, mais encore suffisamment motivés (ATF 110 Ia 3, 107 Ia 186, 96 I 17, 451). Dans le cas du recours pour arbitraire, le recourant ne peut se contenter d'invoquer ce moyen et d'opposer sa thèse à celle de l'autorité cantonale. Il doit démontrer, par une argumentation précise, que la décision entreprise repose sur une interprétation ou une application manifestement insoutenable de la loi (ATF 107 Ia 186). Sur ce point, le recours — pourtant rédigé par un avocat — se borne à formuler des critiques de caractère appellatoire, sans chercher à démontrer que l'interprétation ou l'application de la loi serait insoutenable; il confond ainsi, à l'évidence, le Tribunal fédéral, juridiction de droit constitutionnel, avec une cour d'appel ou avec une autorité de réforme jouissant d'une pleine cognition et d'un pouvoir de libre examen. Dans ces conditions, on peut sérieusement douter de la recevabilité de ce premier moyen : la question peut cependant demeurer indécise, le reproche d'arbitraire étant de toute façon mal fondé.

b) Selon l'article 66, *f*, de la LCP, sont considérés comme bénéfice net imposable les intérêts des dettes qui ne peuvent être déduites aux termes de l'article 68, *c*. Cette disposition, qui a été modifiée par la loi du 18 septembre 1980, entrée en vigueur le 1er janvier 1981, avait auparavant la teneur suivante :

> « Est considéré comme capital imposable :
>
> « ...
>
> « *c*) Pour les sociétés immobilières, c'est-à-dire les personnes morales énumérées à l'article 60 qui ont pour activité principale la construction, la possession, l'exploitation, l'achat et la vente d'immeu-

bles, la valeur des immeubles possédés par elles, fixée conformément aux prescriptions de l'article 48, sous déduction des dettes chirographaires et hypothécaires justifiées par titre, extraits de compte, extraits de registre, quittance d'intérêts, sauf si le créancier n'est pas contribuable en Suisse... ».

La question est donc de savoir si les juges cantonaux ont fait preuve d'arbitraire en estimant qu'Yvor Jackson n'est pas « contribuable en Suisse ».

Lorsqu'il est saisi d'un recours fondé sur l'arbitraire dans l'interprétation d'une disposition légale, le Tribunal fédéral ne recherche pas quelle est l'interprétation correcte de la norme litigieuse, mais uniquement si l'interprétation adoptée par l'autorité intimée peut être objectivement soutenue (ATF 109 Ia 22). En l'occurrence, se référant à la jurisprudence de la Cour de justice et à la doctrine, le Tribunal administratif a décidé que ne peut être « contribuable en Suisse » au sens de l'article 68, *c*, chap. 1 de la LCP que celui qui paie tous les impôts correspondant à sa situation financière totale à Genève. Cette interprétation se justifie — sous réserve du fait, irrelevant en l'espèce, que le texte légal exige un paiement effectué en Suisse et pas uniquement à Genève — et a d'ailleurs été confirmée par la jurisprudence (arrêt non publié du 24 février 1939, consid. 1 en la cause Humbert). Or, il est incontesté qu'en tant que fonctionnaire international au bénéfice d'exonérations fiscales, Yvor Jackson ne s'acquitte pas des impôts généraux en Suisse; il n'est donc, pour le moins, pas arbitraire de considérer qu'il ne remplit pas la condition posée par la disposition litigieuse et n'est par conséquent pas « contribuable en Suisse ».

Au demeurant, il convient de remarquer que la recourante ne critique pas cette interprétation. Elle s'efforce certes d'alléguer que les fonctionnaires internationaux ont leur domicile fiscal à Genève; mais comme l'a déjà relevé à juste titre l'autorité intimée, là n'est pas la question.

c) Si la solution adoptée par les autorités fiscales genevoises n'apparaît en rien contraire à l'équité, celle revendiquée par la recourante contredit de manière choquante le sentiment de la justice. Il ne faut en effet pas oublier que le législateur genevois autorise les sociétés immobilières à considérer comme des charges déductibles les intérêts qu'elles paient dans la mesure où ces intérêts sont soumis aux impôts sur le revenu des personnes qui les reçoivent. On ne saurait dès lors admettre la déductibilité d'intérêts versés à des fonctionnaires internationaux qui, bénéficiant d'une interprétation très généreuse de la loi fiscale genevoise et des accords de siège, ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu.

3. Les autres moyens invoqués par la recourante sont, eux aussi, soit irrecevables, soit dénués de tout fondement.

a) Selon la jurisprudence, le principe de l'égalité de traitement ne permet pas de faire, entre divers cas, des distinctions juridiques qu'aucun fait important ne justifie ou de soumettre à un régime identique des situations de fait qui présentent entre elles des différences importantes et de nature à rendre nécessaire un traitement différent; autrement dit, il y a lieu

d'appliquer un traitement juridique semblable à des situations de fait semblables et un traitement juridique différent à des situations de fait différentes (ATF 110 Ia 13/14, 103 Ia 519, 100 Ia 328).

En l'espèce, la recourante se prétend victime d'une inégalité de traitement que commettrait l'Administration fiscale en admettant la défalcation des intérêts et du capital pour les dettes contractées par une société immobilière genevoise à l'égard des missions permanentes de différents Etats auprès des Nations Unies, alors qu'elle la refuse dans l'hypothèse où de hauts fonctionnaires internationaux sont créanciers.

Même si le Tribunal fédéral devait considérer la simple lettre d'une agence immobilière concernant les Missions du Royaume-Uni et du Qatar comme suffisante pour prouver une pratique étendue à toutes les missions permanentes auprès de l'Organisation des Nations Unies se trouvant dans le même cas, cette différence de traitement ne constituerait pas une violation de l'article 4 Cst. En effet, il existe une différence essentielle entre un fonctionnaire d'une organisation internationale et la représentation diplomatique d'un Etat auprès d'une telle organisation. Le critère de distinction basé sur la nature juridique différente de l'Etat étranger, sujet de droit international public, apparaît suffisamment fondé pour autoriser le Canton à accorder, dans un domaine relevant de sa compétence, des privilèges fiscaux à des sociétés immobilières dont les créanciers sont des Etats étrangers, sans les étendre aux sociétés dont les créanciers sont de simples particuliers.

Il en va de même des sociétés immobilières qui versent des intérêts à des actionnaires qui, en tant que contribuables en Suisse, paient régulièrement tous leurs impôts en Suisse : dans ce cas, ces intérêts sont soumis à l'impôt alors que dans le cas des fonctionnaires internationaux, ceux-ci sont précisément exonérés de cet impôt.

b) Enfin, la recourante se plaint d'une violation des conventions internationales et en particulier de l'article 34 de la Convention de Vienne sur les relations diplomatiques : bien que n'étant pas des agents diplomatiques au sens de cette convention, les fonctionnaires internationaux ont été mis au bénéfice des avantages que la Convention confère à cette catégorie de personnes. Ils jouissent en particulier de l'exonération fiscale prévue à l'article 34 de la Convention. Yvor Jackson étant effectivement exonéré de l'impôt, une violation de cette clause conventionnelle n'entre manifestement pas en ligne de compte. Le fait que la société immobilière transfère la charge de l'impôt par majoration du loyer sur le bénéficiaire de l'exonération n'a, à cet égard, aucune influence (cf. Ménétrey, Le Statut fiscal des représentations diplomatiques et consulaires et de leur personnel, RDAF 1978, p. 7).

4. Dès lors qu'ils succombent entièrement, Yvor Jackson — dont le recours est irrecevable — et la société immobilière Résidence Miremont S.A. — dont le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable — doivent solidairement supporter la charge de tous les frais de justice. Or, l'intérêt pécuniaire en jeu ne porte pas seulement sur une taxation annuelle (environ 5 000 francs suisses) mais également, comme les recourants le soulignent

dans leur mémoire sur celles concernant les années suivantes. Il se justifie donc de fixer l'émolument à 1 200 francs suisses.

Par ces motifs,

le Tribunal fédéral,

vu l'article 92, alinéa 1 OJ :

1. Déclare le recours d'Yvor Jackson irrecevable et rejette celui de la société immobilière Résidence Miremont S.A. dans la mesure où il est recevable;

2. Met solidairement à la charge des recourants :

a) Un émolument de justice de 1 200 francs suisses,

b) Les frais d'expédition, par 188 francs suisses,

c) Les débours de la chancellerie, par 22 francs suisses;

3. Communique le présent arrêt en copie au mandataire des recourants, à l'Administration fiscale cantonale et au Tribunal administratif du Canton de Genève.

NOTES

[1] Traduction préparée par le Secrétariat de l'Organisation des Nations Unies sur la base du texte allemand du jugement.

[2] La décision est publiée dans *International Legal Materials*, vol. XXIV, p. 1639 (1985), et dans *ICJID Review—Foreign Investment Law Journal*, vol. 1, n° 2 (1986).

[3] Nations Unies, *Recueil des Traités*, vol. 575, p. 159.

[4] Texte original français.

[5] Nations Unies, *Recueil des Traités*, vol. 500, p. 95.