

BGE 133 I 308

Bundesgericht (BGE), 2007-09-21, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_133 I 308](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_133_I_308)

FR: ATF 133 I 308

IT: DTF 133 I 308

Regeste

Regeste Art. 86 Abs. 1 lit. d, 100 Abs. 5 und 132 Abs. 1 BGG; Beschwerdeverfahren vor dem Bundesgericht in einer Angelegenheit der interkantonalen Doppelbesteuerung. Doppelbesteuerungsbeschwerde, die sich gleichzeitig gegen nach dem 1. Januar 2007 ergangene Veranlagungen des Kantons Genf und gegen solche des Kantons Freiburg aus den Jahren 2004 und 2005 richtet. Vergleich zwischen den Regeln des Bundesrechtspflegegesetzes und des Bundesgerichtsgesetzes betreffend die Voraussetzung der Ausschöpfung des kantonalen Instanzenzugs und die Möglichkeit, rechtskräftige Veranlagungsentscheide eines anderen Kantons mitanzufechten (E. 2). Anwendbares Übergangsrecht (E. 1 und 3) sowie Auswirkungen auf den konkreten Fall (E. 4).

Erwägungen

E. 1

Aux termes de l'art. 132 al. 1 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110), cette loi s'applique aux procédures introduites après son entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2007 BGE 133 I 308 S. 311 (RO 2006 p. 1242); elle ne s'applique aux procédures de recours que si l'acte attaqué a été rendu après son entrée en vigueur. Dans une procédure de recours, pour que le nouveau droit soit applicable, il ne suffit donc pas que le recours ait été interjeté après le 1^{er} janvier 2007, il faut encore que la décision attaquée ait été rendue après cette date. Cette condition supplémentaire doit éviter qu'un délai de recours qui aurait commencé à courir sous l'ancien droit ne soit écourté du fait de l'entrée en vigueur de la nouvelle loi (PETER KARLEN, Das neue Bundesgerichtsgesetz, Bâle 2006, p. 75). Le nouveau droit a, par exemple, réduit le délai de recours contre les décisions d'un gouvernement cantonal sur le droit de vote en matière fédérale de cinq à trois jours (cf. art. 106 al. 1, 2 e phrase OJ et art. 100 al. 4 LTF). La condition que la décision attaquée ait été rendue après le 1^{er} janvier 2007 a toutefois une portée générale et vaut aussi dans les cas où les délais de recours sont demeurés inchangés.

E. 2.1

Le principe de l'interdiction de la double imposition déduit de la Constitution fédérale (cf. art. 46 al. 2 aCst. et art. 127 al. 3, 1^{re} phrase Cst.) s'oppose à ce qu'un contribuable soit concrètement soumis, par deux ou plusieurs cantons, sur le même objet, pendant la même période, à des impôts analogues (double imposition effective) ou à ce qu'un canton excède les limites de sa souveraineté fiscale et, violant des règles de conflit jurisprudentielles, prétende prélever un impôt dont la perception est de la seule compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle). En outre, le Tribunal fédéral a déduit des dispositions précitées le principe selon lequel un canton ne peut pas imposer plus lourdement un contribuable du fait qu'il est assujéti aux impôts dans un autre canton (ATF 132 I 29 consid. 2.1 p. 31/32; ATF 130 I 205 consid. 4.1 p. 210 et les références).

E. 2.2

Sous le régime de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 (OJ; RO 3 p. 521), la décision préjudicielle sur l'assujettissement ou la décision de taxation de l'administration fiscale cantonale pouvait directement faire l'objet d'un recours de droit public (art. 84 ss OJ) au Tribunal fédéral. L' art. 86 al. 2 OJ instituait, en effet, une exception au principe de l'épuisement des instances cantonales prévu - pour le recours de droit public - à l' art. 86 al. 1 OJ . En outre, en vertu de l' art. 89 al. 3 OJ , disposition BGE 133 I 308 S. 312 applicable de manière générale aux procédures pour conflit de compétence entre cantons et ainsi notamment en cas de conflit d'assujettissement à l'impôt, le délai de recours de trente jours ne courait qu'après que les deux cantons aient pris des décisions pouvant faire l'objet d'un recours de droit public. Il était ainsi possible de s'en prendre à la décision du premier canton à avoir procédé à la taxation, même si celle-ci était déjà entrée en force (ATF 131 I 145 consid. 2.1 et les références).

E. 2.3

Depuis l'entrée en vigueur de la loi sur le Tribunal fédéral, le contribuable qui se plaint de double imposition intercantonale doit procéder par la voie du recours en matière de droit public (art. 82 ss LTF): il s'agit d'une cause de droit public au sens de l' art. 82 let. a LTF , qui ne tombe sous le coup d'aucune des exceptions énumérées à l' art. 83 LTF . Le législateur n'a toutefois prévu aucune dérogation à la règle de l'épuisement des voies de droit cantonales, cela afin d'éviter que le Tribunal fédéral ne statue comme première instance judiciaire (Message du Conseil fédéral du 28 février 2001 concernant la révision totale de l'organisation judiciaire fédérale, FF 2001 p. 4000 ss, 4123 s.). Selon le Message, la personne touchée par une double imposition intercantonale pourra déférer l'affaire au Tribunal fédéral dès qu'un canton aura rendu une décision en dernière instance, sans qu'il soit nécessaire d'épuiser les instances dans les autres cantons concernés (loc. cit., p. 4124). Au demeurant, la règle de l' art. 89 al. 3 OJ a été reprise à l' art. 100 al. 5 LTF , sous réserve d'une modification d'ordre rédactionnel: alors que l'ancienne disposition prévoyait que le délai de recours commençait à courir seulement après que les deux cantons aient statué, la nouvelle norme dispose que le délai commence à courir "au plus tard" le jour où chaque canton a rendu une décision. La nouvelle formulation tient mieux compte du fait qu'il est possible soit de contester tout de suite la décision rendue par le canton qui statue le premier, soit d'attendre la décision d'un autre canton et, en recourant contre cette dernière, de remettre en cause du même coup celle du premier.

E. 2.4

La doctrine déplore que le nouveau droit ne prévoie plus d'exception, en matière de double imposition intercantonale, à la règle de l'épuisement des instances cantonales. Outre que cela allonge la procédure - avec les conséquences financières qui en découlent -, BGE 133 I 308 S. 313 il serait peu judicieux d'obliger les contribuables à parcourir les instances cantonales dans les conflits d'assujettissement, où la position des cantons est proche de celle de parties (ALFRED MEIER/DIEGO CLAVADETSCHER, Prozessuale Klippen bei der Durchsetzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots, IFF Forum für Steuerrecht 2007, p. 135 ss, 139, 141). En se référant au passage précité du Message, la doctrine souligne toutefois que l' art. 86 al. 1 let. d LTF oblige le contribuable à épuiser les instances cantonales seulement dans l'un des cantons en cause (MICHAEL BEUSCH, Die Einheitsbeschwerde im Steuerrecht, IFF Forum für Steuerrecht 2006, p. 249 ss, 258; MEIER/CLAVADETSCHER, op. cit., p. 137 s., 141; XAVIER OBERSON, Droit fiscal

suisse, 3 e éd., Bâle 2007, § 23 n. 78 ss; URS R. BEHNISCH, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2005, RJB 143/2007 p. 405 ss, 428). A bon droit. Si l'on devait exiger que les instances cantonales soient épuisées dans tous les cantons en cause, le contribuable se verrait contraint de systématiquement contester la décision d'un canton, chaque fois qu'il existerait le moindre risque qu'un autre prétende l'assujettir à l'impôt. Cela ne saurait correspondre à l'intention du législateur. Il ressort en effet clairement du Message que le contribuable doit épuiser les instances seulement dans l'un des cantons concernés. En formant un recours en matière de droit public contre la décision rendue par ce canton, il peut s'en prendre aux décisions des autres cantons rendues auparavant, quand bien même elles n'auraient pas été prises en dernière instance cantonale.

E. 3.1

En l'occurrence, les recourants font valoir que les décisions du Service cantonal des contributions du canton de Fribourg du 22 janvier 2004 et du 20 janvier 2005, qu'ils contestent à titre principal, ont été rendues avant le 1^{er} janvier 2007. Dès lors, la loi fédérale d'organisation judiciaire demeurerait applicable à la présente procédure.

E. 3.2

La présente procédure a été introduite devant le Tribunal fédéral par acte du 2 mai 2007, soit après l'entrée en vigueur du nouveau droit. De plus, même si le recours est dirigé d'abord contre les décisions du Service cantonal des contributions du canton de Fribourg du 22 janvier 2004 et du 20 janvier 2005 (conclusions BGE 133 I 308 S. 314 principales) et seulement subsidiairement contre celles de l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève du 30 mars 2007, ce sont ces dernières qui sont attaquées d'un point de vue procédural. C'est, en particulier, par rapport à elles que le respect du délai de recours doit être apprécié (cf. art. 100 al. 5 LTF, art. 89 al. 3 OJ). A l'égard des décisions des autorités fiscales fribourgeoises, le recours serait tardif. Il y a ainsi lieu d'admettre que la condition supplémentaire dont l'art. 132 al. 1 LTF fait dépendre l'application du nouveau droit, à savoir que l'acte attaqué ait été rendu après le 1^{er} janvier 2007, est également remplie en l'espèce. Au demeurant, appliquer l'ancien droit, comme le voudraient les recourants, pour le motif que les décisions rendues par le "premier" canton, contre lesquelles le recours est aussi et même principalement dirigé, sont antérieures à cette date, conduirait à étendre, sans nécessité, la période transitoire durant laquelle la loi fédérale d'organisation judiciaire demeure applicable concurremment à la loi sur le Tribunal fédéral, ce qu'il convient d'éviter (cf. arrêt 6F_1/2007 du 9 mai 2007, consid. 1.2 non publié à l'ATF 133 IV 142). La loi sur le Tribunal fédéral est donc applicable en l'espèce.

E. 4.1

En partant de l'idée que la présente cause était encore régie par la loi fédérale d'organisation judiciaire, les recourants ont formé un recours de droit public. Cet intitulé du mémoire de recours ne saurait toutefois préjuger de la voie ouverte, ni porter préjudice aux recourants, pour autant que leur écriture remplisse les conditions formelles de la voie de droit en cause (ATF 126 II 506 consid. 1b p. 509; ATF 124 I 223 consid. 1a p. 224; ATF 122 I 351 consid. 1a p. 353), à savoir le recours en matière de droit public (art. 82 ss LTF).

E. 4.2

Les décisions de l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève du 30 mars 2007 n'ont pas été rendues en dernière instance cantonale, de sorte que le recours est irrecevable comme recours en matière de droit public. Cela vaut aussi bien pour les conclusions

dirigées contre les décisions des autorités fiscales genevoises qu'à l'égard de celles qui se rapportent aux prononcés des autorités fiscales fribourgeoises, car la faculté de s'en prendre aux précédentes décisions d'un premier canton, nonobstant leur entrée en force éventuelle, suppose que le recours soit valablement BGE 133 I 308 S. 315 interjeté à l'encontre de celles de l'autre canton, qui, d'un point de vue procédural, constituent l'objet de la contestation.

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