Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.63/2007 /viz

Arrêt du 21 septembre 2007
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Hungerbühler, Wurzburger, Müller et Yersin.
Greffier: M. Vianin.

Parties
A.A._____ et B.A._____,
recourants, représentés par Me Xavier Oberson et
Me Fouad Sayegh, avocats,

contre

Service cantonal des contributions du canton
de Fribourg, rue Joseph-Piller 13, 1700 Fribourg,
Administration fiscale cantonale genevoise,
rue du Stand 26, case postale 3937, 1211 Genève 3.

Objet
Art. 127 Cst. (double imposition intercantonale, 2002 et 2003),

recours de droit public contre les décisions de taxation de l'administration fiscale du canton de Genève du 30 mars 2007 et du canton de Fribourg des 22 janvier 2004 et 20 janvier 2005.

Faits :

A.
Les époux A.A._____ et B.A._____ sont domiciliés à C._____ (GE).
En 1993, A.A._____ a fait inscrire au registre du commerce du canton de Fribourg une entreprise individuelle sise à D._____, ayant pour but la fourniture de conseils aux entreprises, notamment dans le domaine des marques.
En 1995, le prénommé a fondé la société anonyme X._____ SA, ayant pour but l'exploitation d'un bureau de conseil dans le domaine des techniques de gestion de marques, dont il est l'unique actionnaire. Le siège de cette société était à D._____ (canton de Fribourg). En 1997, cette société a fait inscrire au registre du commerce du canton de Genève une succursale située à E._____.
Selon ses dires, A.A._____ a exercé jusqu'au 31 décembre 2005 une activité lucrative indépendante: ses prestations étaient facturées par l'entreprise individuelle précitée à la société X._____ SA.
En 2006, la société X._____ SA a transféré son siège à E._____ (inscription au registre du commerce du canton de Genève du 22 mai 2006), tandis que la succursale était radiée (inscription du 14 juillet 2006).

B.
Par décision du 19 décembre 2002, le Service cantonal des contributions du canton de Fribourg a déterminé les éléments imposables des époux A._____ et procédé à leur répartition intercantonale, pour l'impôt cantonal et communal de la période fiscale 2001. Le revenu de l'activité lucrative de A.A._____, qui se montait à xxx fr., était soumis à l'impôt dans le canton de Fribourg.

Le 25 novembre 2003, l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève a émis un bordereau d'impôt cantonal et communal pour la période fiscale 2001, où le revenu de l'activité lucrative de A.A._____ était soumis à l'impôt dans le canton de Genève. Les époux A._____ ont formé une réclamation à l'encontre de cette taxation, en demandant au canton de Genève de tenir compte de la répartition intercantonale opérée par le canton de Fribourg.
Par décision du 22 janvier 2004, le Service cantonal des contributions du canton de Fribourg a déterminé les éléments imposables des époux A._____ et procédé à leur répartition intercantonale, pour l'impôt cantonal et communal de la période fiscale 2002. Le revenu de l'activité lucrative de A.A._____, qui se montait à yyy fr., était soumis à l'impôt dans le canton de Fribourg. Cette taxation a fait l'objet d'une réclamation de la part des époux A._____, pour le motif que le canton de Genève n'avait pas admis la répartition intercantonale s'agissant de l'impôt de la période fiscale 2001.
Par décision du 20 janvier 2005, le Service cantonal des contributions du canton de Fribourg a déterminé les éléments imposables des époux A._____ et procédé à leur répartition intercantonale, pour l'impôt cantonal et communal de la période fiscale 2003. Le revenu de l'activité lucrative de A.A._____, qui se montait à zzz fr., était soumis à l'impôt dans le canton de Fribourg.
Compte tenu du conflit d'assujettissement, les autorités fiscales genevoise et fribourgeoise ont procédé à un échange de vues. Dans un courrier du 31 octobre 2006, l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève a indiqué qu'elle s'estimait compétente pour imposer l'activité lucrative de A.A._____ durant les périodes fiscales 2001B à 2005. Une procédure de contrôle aurait en effet révélé que ce dernier exerçait son activité exclusivement dans le canton de Genève, la société X._____ SA ne disposant d'aucune infrastructure dans le canton de Fribourg. Dans sa réponse du 8 novembre 2006, le Service cantonal des contributions du canton de Fribourg a fait savoir que, dans l'attente d'une éventuelle requête du contribuable destinée à éviter cette double imposition, il maintenait ses taxations pour les périodes fiscales 2001B, 2002 et 2003. Sans mettre en doute le bien-fondé des arguments du canton de Genève, il arguait de sa bonne foi, en relevant que le contribuable lui avait régulièrement remis des déclarations d'impôt où figurait le revenu de l'activité lucrative prétendument exercée à D._____ (canton de Fribourg) et qu'au surplus les époux A._____ s'étaient acquittés de leurs impôts jusqu'en 2004.
Dans un courrier du 30 mars 2007, l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève a fait savoir aux époux A._____ que l'activité lucrative indépendante de A.A._____ était imposable dans le canton de Genève. Elle a joint les bordereaux de taxation afférents à l'impôt cantonal et communal des périodes 2002 à 2005, en ajoutant qu'elle statuerait ultérieurement sur la réclamation relative à la période 2001B.

C.
Agissant par la voie du recours de droit public, les époux A._____ demandent au Tribunal fédéral, principalement, d'annuler les décisions de taxation du Service cantonal des contributions du canton de Fribourg du 22 janvier 2004 et du 20 janvier 2005 (impôt cantonal et communal des périodes fiscales 2002 et 2003), de dire que l'activité lucrative de A.A._____ est exclusivement imposable dans le canton de Genève et d'ordonner que le surplus d'impôt payé leur soit restitué. A titre subsidiaire, ils demandent d'annuler les décisions de taxation de l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève du 30 mars 2007 (impôt cantonal et communal des périodes fiscales 2002 et 2003), le tout sous suite de frais et dépens.
En parallèle, les époux A._____ ont formé une réclamation à l'encontre des décisions précitées de l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève (celle-ci étant invitée à surseoir à statuer jusqu'à droit connu dans la présente procédure de recours), ainsi qu'une réclamation et demande de reconsidération portant sur celles, également précitées, du Service cantonal des contributions du canton de Fribourg.
Il n'a pas été requis d'observations.

Le Tribunal fédéral considère en droit:

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 1er janvier 2007 (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 1er 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, 2e phrase OJ et art. 100 al. 4 LTF). La condition que la décision attaquée ait été rendue après le 1er janvier 2007 a toutefois une portée générale et vaut aussi dans les cas où les délais de recours sont demeurés inchangés.

2.
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, 1re 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 assujetti aux impôts dans un autre canton (ATF 132 I 29 consid. 2.1 p. 31/32; 130 I 205 consid. 4.1 p. 210 et les références).

2.2 Sous le régime de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 (OJ), 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 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).

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 lettre 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 äu plus tardÏe 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.

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 -, 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, 3e 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.

3.
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 1er janvier 2007. Dès lors, la loi fédérale d'organisation judiciaire demeurerait applicable à la présente procédure.

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 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 1er 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.

4.
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; 124 I 223 consid. 1a p. 224; 122 I 351 consid. 1a p. 353), à savoir le recours en matière de droit public (art. 82 ss LTF).

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 interjeté à l'encontre de celles de l'autre canton, qui, d'un point de vue procédural, constituent l'objet de la contestation.

5.
Vu ce qui précède, le recours doit être déclaré irrecevable.
Succombant, les recourants supportent les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF) et n'ont pas droit à des dépens

(art. 68 al. 1 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.
Le recours est déclaré irrecevable.

2.
Un émolument judiciaire de 2'000 fr. est mis à la charge des recourants.

3.
Le présent arrêt est communiqué en copie aux mandataires des recourants, au Service cantonal des contributions du canton de Fribourg et à l'Administration fiscale cantonale genevoise.
Lausanne, le 21 septembre 2007
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: