Urteilskopf

123 I 325

33. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public du 17 octobre 1997 dans la cause D. contre Tribunal administratif du canton de Neuchâtel et Service des contributions du canton de Neuchâtel (recours de droit public)
Regeste (de):
Art. 87 OG; Vorentscheid über die Steuerpflicht.

Überblick über die Rechtsmittel im Zusammenhang mit Fragen der Steuerpflicht. Im vorliegenden Fall ist die staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 4 BV gemäss Art. 87 OG unzulässig, weil der angefochtene Zwischenentscheid, bei dem es ausschliesslich um die Frage der Steuerpflicht des Beschwerdeführers geht, für diesen keinen nicht wiedergutzumachenden Nachteil zur Folge hat (E. 3).

Regeste (fr):
Art. 87 OJ; décision préjudicielle concernant l'assujettissement fiscal.

Rappel de la jurisprudence relative aux divers recours en matière d'assujettissement fiscal. En l'espèce, le recours de droit public pour violation de l'art. 4 Cst. est irrecevable au regard de l'art. 87 OJ, car l'arrêt attaqué, qui porte uniquement sur l'assujettissement fiscal du recourant, est une décision incidente ne causant pas de dommage irréparable à l'intéressé (consid. 3).

Regesto (it):
Art. 87 OG; decisione pregiudiziale concernente l'assoggettamento fiscale.

Richiamo della giurisprudenza relativa ai diversi ricorsi esperibili in materia di assoggettamento fiscale. Nel caso concreto, è inammissibile, giusta l'art. 87 OG, il ricorso di diritto pubblico fondato sulla violazione dell'art. 4 Cost., poiché la decisione impugnata, concernente unicamente l'assoggettamento fiscale del ricorrente, è una decisione incidentale dalla quale non risulta un danno irreparabile per l'interessato (consid. 3).

Sachverhalt ab Seite 325

BGE 123 I 325 S. 325

Le 24 avril 1993, D., viticulteur, a réalisé un gain substantiel à la Loterie Suisse à numéros. Il a alors décidé de quitter la Suisse le 1er décembre 1993. Auparavant, il a vendu ses actifs commerciaux viticoles et remis l'exploitation de vignes appartenant à la commune de

BGE 123 I 325 S. 326

P.; il a démissionné en particulier de ses fonctions à la Chambre neuchâteloise d'agriculture et de viticulture; l'intéressé a loué son habitation et vendu son mobilier au locataire; enfin, il a récupéré l'impôt anticipé sur son

gain de loterie précité. Au surplus, il a maintenu certains baux portant sur des vignes. D. s'est d'abord rendu en France. Il a résidé dans un appartement loué à C. en décembre 1993 et janvier 1994, puis dans différents hôtels. Ensuite, de mars à décembre 1994, il a séjourné à V., dans un logement appartenant à un tiers. Au cours de cette période, D. a vainement recherché un domaine viticole en Bourgogne et dans le Beaujolais. Il s'est aussi rendu dans deux autres pays. Puis il est parti pour le B., Etat où il a loué un appartement pour un an dès le 1er décembre 1994. Il est cependant rentré en Suisse en mars 1995. Le 28 août 1995, le Service des contributions du canton de Neuchâtel (ci-après: le Service cantonal) a annoncé à D. qu'il allait rectifier sa taxation 1993 et rendre la taxation 1994 définitive, en tenant notamment compte du gain exceptionnel réalisé en 1993. Le Service cantonal se référait à l'art. 24 al. 1 CC, estimant que le contribuable ne s'était pas constitué un nouveau domicile. Le 16 septembre 1995, D. a contesté son assujettissement illimité à l'impôt dans le canton de Neuchâtel. Le 11 octobre 1995, le Service cantonal a confirmé sur réclamation sa décision du 28 août 1995. Par décision du 12 septembre 1996, le Département des finances et des affaires sociales du canton de Neuchâtel a rejeté le recours formé par D. contre la décision du Service cantonal du 11 octobre 1995. D. a alors porté sa cause devant le Tribunal administratif du canton de Neuchâtel (ci-après: le Tribunal administratif) qui l'a débouté par arrêt du 7 janvier 1997. Agissant par la voie du recours de droit public, D. demande au Tribunal fédéral d'annuler l'arrêt rendu le 7 janvier 1997 par le Tribunal administratif. Il invoque l'art. 4 Cst., reprochant à l'autorité intimée d'avoir appliqué arbitrairement les art. 5 et 6 de la loi neuchâteloise du 9 juin 1964 sur les contributions directes ainsi que les art. 23 à 26 CC utilisés à titre de droit cantonal supplétif. Le Tribunal fédéral a déclaré le recours irrecevable.

Erwägungen

Extrait des considérants:

3. a) D'après l'art. 87 OJ, le recours de droit public pour violation de l'art. 4 Cst. n'est recevable que contre les décisions finales prises en dernière instance; il n'est recevable contre des décisions

incidentes prises en dernière instance que s'il en résulte un dommage irréparable pour l'intéressé. b) Constitue une décision finale celle qui met un point final à la procédure, qu'il s'agisse d'une décision sur le fond ou d'une décision qui clôt l'affaire pour un motif tiré des règles de la procédure. Est en revanche une décision incidente celle qui est prise pendant le cours de la procédure et ne représente qu'une étape vers la décision finale; elle peut avoir pour objet une question formelle ou matérielle, jugée préalablement à la décision finale (ATF 122 I 39 consid. 1a p. 41; ATF 120 III 143 consid. 1a p. 144 et la jurisprudence citée). Ces principes valent pour toutes les décisions partielles. Y sont donc soumises non seulement les décisions préjudicielles ou incidentes stricto sensu, soit celles qui tranchent une question préalable de fond ou de procédure, mais également les décisions partielles proprement dites, par lesquelles l'autorité intimée statue sur une partie quantitativement limitée de l'action ou sur l'une des prétentions en cause (ATF 116 II 80 consid. 2b p. 82). Cette solution satisfait au principe de l'économie de la procédure, selon lequel le Tribunal fédéral statue, en règle générale, par une seule décision sur l'ensemble du litige, ce qui est d'ailleurs le but de l'art. 87 OJ. Elle permet également aux parties d'être au clair sur la portée et les effets de la décision dans son ensemble avant de se résoudre à déposer un recours de droit public. Enfin, la possibilité d'attaquer toute décision partielle relative à une question de fond par un recours de droit public séparé impliquerait une multiplication des recours qui ne serait ni dans l'intérêt bien compris des parties, ni dans celui de l'économie de la procédure (ATF 117 Ia 88 consid. 3b p. 90). Il convient de distinguer le recours de droit public pour violation de l'art. 4 Cst. de celui qui est fondé sur l'art. 46

al. 2 Cst. (interdiction de la double imposition). Dans ce dernier cas, en effet, la question de l'assujettissement du contribuable doit en principe faire l'objet d'une décision préjudicielle qui peut être attaquée par la voie du recours de droit public (ATF 115 Ia 73 consid. 3 p. 75/76; Archives 61 p. 678 consid. 2a p. 680). Cette solution découle du fait que la restriction de l'art. 87 OJ ne s'applique pas aux recours fondés sur l'art. 46 al. 2 Cst. Elle permet de rationaliser le travail des autorités cantonales en déclarant d'emblée où le contribuable est imposable, lorsque plusieurs cantons entrent en ligne de compte. Il faut également différencier le recours de droit public pour violation de l'art. 4 Cst. du recours de droit administratif relatif à l'impôt fédéral direct. La législation sur l'impôt fédéral direct ne prévoit

ni n'exclut la possibilité d'une décision préjudicielle concernant l'assujettissement du contribuable. Ainsi, ce dernier peut demander une telle décision et l'attaquer jusqu'au Tribunal fédéral par la voie du recours de droit administratif; en effet, en matière de recours de droit administratif, sont assimilées aux décisions finales, du point de vue de la recevabilité, les décisions partielles qui statuent définitivement sur une question de fond sans mettre fin au litige (ATF 120 Ib 97 consid. 1b p. 99; ATF 118 Ib 196 consid. 1b p. 198/199; 117 Ib p. 325 consid. 1b p. 327). Encore faut-il que ce procédé permette d'éviter qu'un contribuable ne soit astreint à une déclaration complète de ses éléments imposables alors que, le cas échéant, il ne serait pas assujetti à la souveraineté fiscale de la collectivité publique. Si le contribuable ne requiert pas expressément une décision préjudicielle d'assujettissement, l'autorité de taxation est libre de rendre ou non une telle décision: il lui appartient de choisir la procédure la plus économique et la mieux adaptée au cas particulier (cf. arrêt non publié du 24 avril 1996 en la cause S. contre GE, Commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct et Administration fiscale cantonale, consid. 2a, appliquant encore l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 sur la perception d'un impôt fédéral direct). En l'espèce, qui est un cas de recours de droit public pour violation de l'art. 4 Cst., l'autorité intimée a simplement confirmé que l'intéressé était resté domicilié dans le canton de Neuchâtel durant son séjour à l'étranger, du 1er décembre 1993 au mois de mars 1995, de sorte qu'il devait être assujetti de façon illimitée à l'impôt direct dans le canton de Neuchâtel pour les périodes fiscales 1993 et 1994. Ainsi, elle s'est prononcée uniquement sur l'assujettissement du recourant, mais pas sur sa taxation, pour les périodes fiscales précitées. L'arrêt attaqué est donc une décision partielle, qui entre dans la catégorie des décisions incidentes lato sensu (ATF 106 Ia 226 consid. 2 p. 228; ATF 93 I 450 consid. 1 p. 453). Au surplus, l'arrêt entrepris ne tranche pas une question touchant à l'organisation des tribunaux ou de l'autorité compétente (récusation), sur laquelle le Tribunal fédéral entre en matière à titre préjudiciel (ATF 116 Ia 181 consid. 3a p. 183). Dès lors, la voie du recours de droit public n'est ouverte que si l'intéressé subit un dommage irréparable. c) Pour qu'un dommage soit irréparable au sens de l'art. 87 OJ, la décision incidente doit causer à l'intéressé un préjudice juridique qu'une décision favorable ne ferait pas disparaître entièrement. Un dommage de pur fait, tel que la prolongation de la procédure ou un accroissement des frais de celle-ci n'est pas considéré comme un

dommage irréparable de ce point de vue (ATF 116 II 80 consid. 2c p. 83). Il est vrai que le recourant a été déclaré assujetti de façon illimitée à l'impôt direct dans le canton de Neuchâtel pour les périodes fiscales 1993 et 1994. Toutefois, l'arrêt attaqué n'a pas en lui-même de conséquences juridiques qu'une décision finale favorable ne pourrait faire disparaître. L'intéressé pourra attaquer la décision incidente incriminée, soit son assujettissement, en même temps que les décisions finales, soit ses taxations pour les périodes fiscales 1993 et 1994, (RDAF 41/1985 p. 390 consid. 1c p. 391/392; ATF 115 II 288 consid. 3c p. 293; 93 I 450 consid. 2 p. 453).

Par conséquent, l'arrêt entrepris n'entraîne aucun préjudice irréparable pour le recourant. d) Les conditions de recevabilité contenues dans l'art. 87 OJ ne sont donc pas remplies en l'espèce.