Urteilskopf

125 I 458

43. Arrêt de la Ière Cour de droit public du 27 octobre 1999 dans la cause Canton de Vaud contre République et canton de Genève (réclamation de droit public)
Regeste (de):
Art. 83 lit. b OG, 46 Abs. 2 BV; Abgrenzung der kantonalen Befugnis zur Besteuerung von pendelnden Arbeitnehmern.

Zulässigkeit der staatsrechtlichen Klage; aktuelles Interesse; Parteianträge (E. 1).

Zusammenfassung der Rechtsprechung zum Steuerdomizil der Arbeitnehmer. Grundsatz der Besteuerung am Wohnsitz (E. 2).

Die Hinweise auf das Binnenmarktgesetz, auf die Regelungen für Grenzgänger und auf das Recht der Europäischen Gemeinschaft rechtfertigen keine generelle Praxisänderung (E. 3 und 4).

Unter Vorbehalt von besonderen Fällen verletzt die Beanspruchung der Besteuerung der Einkommen von waadtländischen Pendlern durch die Genfer Steuerbehörden die Steuersouveränität des Kantons Waadt (E. 5).

Regeste (fr):
Art. 83 let. b OJ, 46 al. 2 Cst.; délimitation de la compétence fiscale cantonale à l'égard des travailleurs pendulaires.

Recevabilité de la réclamation de droit public; intérêt actuel; conclusions (consid. 1).

Résumé de la jurisprudence relative au domicile fiscal des salariés; principe de l'assujettissement au lieu du domicile (consid. 2).

Les références à la loi sur le marché intérieur, aux régimes des travailleurs frontaliers et au droit communautaire ne justifient pas un changement général de pratique (consid. 3 et 4).

Sous réserve de cas particuliers, la prétention du fisc genevois d'imposer le revenu des pendulaires vaudois viole la souveraineté fiscale du canton de Vaud (consid. 5).

Regesto (it):
Art. 83 lett. b OG, 46 cpv. 2 Cost.; delimitazione della competenza fiscale cantonale nei confronti dei lavoratori pendolari.

Ammissibilità dell'azione di diritto pubblico; interesse attuale; conclusioni (consid. 1).

Ricapitolazione della giurisprudenza relativa al domicilio fiscale dei lavoratori dipendenti; principio dell'imposizione nel luogo di domicilio (consid. 2).

I riferimenti alla legge sul mercato interno, alla disciplina stabilita per i lavoratori frontalieri e al diritto comunitario non giustificano un cambiamento generale della prassi (consid. 3 e 4).

Con riserva di casi particolari, la pretesa del fisco ginevrino d'imporre il reddito dei pendolari vodesi viola la sovranità fiscale del cantone di Vaud (consid. 5).

Sachverhalt ab Seite 459

BGE 125 I 458 S. 459

A.- Dans une lettre du mois de novembre 1998, le Département genevois des finances informa plusieurs centaines de contribuables domiciliés dans le canton de Vaud qu'ils allaient recevoir une formule genevoise de déclaration d'impôt. Selon le département, les personnes physiques domiciliées hors du canton de Genève, mais y exerçant une activité dépendante avec une fonction dirigeante, se créaient un domicile fiscal secondaire dans le canton de Genève. En réponse à divers contribuables vaudois, le département genevois précisa, dans des lettres individuelles, que son intention était de chercher à modifier la jurisprudence du Tribunal fédéral fixant l'assujettissement fiscal des pendulaires au lieu de leur domicile. Dans une lettre du 14 décembre 1998 adressée au Conseil d'Etat vaudois, le Conseil d'Etat genevois précisa le but de sa démarche: il s'agissait d'élaborer une politique fiscale tenant compte des réalités actuelles et du principe de justice fiscale. Le canton de Genève fournissait de plus en plus de prestations, d'équipements et de services. Les personnes travaillant à Genève mais résidant hors du canton bénéficiaient de ces avantages, dont le coût incombait exclusivement aux contribuables genevois. La jurisprudence suisse actuelle accordait trop d'importance au lieu de résidence, contrairement aux règles actuelles du droit fiscal international qui favoriseraient le pays du lieu de travail. Le substrat fiscal devrait être partagé entre l'Etat du domicile et celui du lieu de travail. A ce sujet, le dialogue avec le canton de Vaud était au point mort depuis plus de 10 ans. >

B.- Agissant par la voie de la réclamation de droit public fondée sur l'art. 83 let. b OJ, le canton de Vaud prend les conclusions suivantes: A titre provisionnel:
- interdire au canton de Genève, jusqu'à droit jugé, de poursuivre les procédures fiscales entamées contre les personnes physiques domiciliées et régulièrement assujetties dans le canton de Vaud, qui exercent une activité lucrative dépendante à Genève mais n'y disposent pas d'une résidence et retournent quotidiennement à leur domicile vaudois (pendulaires); - suspendre toute procédure fiscale entreprise par le canton de Genève

BGE 125 I 458 S. 460

contre les pendulaires;
- interdire au canton de Genève l'envoi d'une formule de déclaration d'impôt 1999 et, subsidiairement, suspendre le délai imparti pour retourner cette déclaration. Principalement:
- admettre la réclamation de droit public et confirmer les mesures prises à titre provisionnel; - dire que la modification de la pratique genevoise tendant à l'imposition des pendulaires est contraire aux règles de conflit en matière de double imposition; - confirmer les principes relatifs à la notion d'activité dirigeante, notamment la condition relative au nombre de subordonnés; - écarter toute prétention fiscale du canton de Genève et confirmer la souveraineté fiscale vaudoise à l'égard des contribuables pendulaires. Dans l'ensemble de ses conclusions, le canton de Vaud se réfère, à titre d'exemple, au cas d'un contribuable domicilié à Crans-près-Céligny, travaillant dans le canton de Genève, destinataire de la lettre du mois de novembre 1998. Le canton de Genève, qui souhaite exposer oralement devant le Tribunal fédéral certains points essentiels de son argumentation, prend les conclusions suivantes: - Débouter le canton de Vaud;
- dire que sont aussi considérées comme exerçant une fonction dirigeante les personnes qui, ayant un pied-à-terre à Genève, y exercent une activité lucrative dépendante avec une fonction dirigeante publique ou privée, sans égard au nombre de subordonnés; - attribuer au canton de Genève une part de l'impôt sur le revenu des

pendulaires, et autoriser une imposition à due concurrence; subsidiairement, ordonner une rétrocession par l'Etat de Vaud au canton de Genève d'une part de l'impôt sur le revenu des pendulaires, sous la forme d'un pourcentage du salaire brut de ceux-ci; plus subsidiairement, attribuer au canton de Genève la moitié de l'impôt sur le revenu, d'une part des pendulaires exerçant une fonction dirigeante privée ou publique, d'autre part de tous les pendulaires, quels que soient leurs responsabilité ou statut;
- renverser le fardeau de la preuve en imposant aux pendulaires de démontrer la réalité de leur domicile vaudois.
Les parties ont répliqué et dupliqué.
En application de l'art. 94 OJ, le Président de la Ie Cour de droit public a, le 15 janvier 1999, et sans préjuger de la recevabilité et du fond de la réclamation, admis la demande d'effet suspensif et fait interdiction au canton de Genève, jusqu'à droit jugé, de poursuivre les procédures fiscales entamées à l'égard des destinataires de la lettre adressée par le département genevois en novembre 1998.

BGE 125 I 458 S. 461

Erwägungen

Considérant en droit:

1. Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité d'une réclamation de droit public dont il est saisi (ATF 118 Ia 195 consid. 2 p. 200). a) Selon l'art. 83 let. b OJ, le Tribunal fédéral connaît des différends de droit public entre les cantons, lorsqu'un gouvernement cantonal le saisit de l'affaire. L'art. 113 al. 1 ch. 2 Cst., qui fonde cette disposition légale, se borne à relever que le différend intercantonal doit ressortir au domaine du droit public, ce qui est le cas du droit fiscal, comme l'attestent d'ailleurs une quinzaine de précédents relevant de cette matière depuis 1874 (ATF 117 Ia 233 consid. 2b p. 240 et les arrêts cités; cf. aussi l'art. 189 al. 1 let. d de la nouvelle Constitution fédérale du 18 avril 1999 - nCst. -, qui entrera en vigueur le 1er janvier 2000 - RO 1999, 2556). b) La réclamation de droit public, dont le dépôt n'est soumis à aucun délai et ne requiert pas l'épuisement des instances cantonales (voir sur ces deux points W. HALLER, Commentaire de la Constitution fédérale, 1995, ad art. 113 Cst., nos 35/36; M. GUT, Staatsrechtliche Streitigkeiten zwischen den Kantonen und ihre Beilegung, thèse, Zurich 1942, p. 167), a été formée en l'espèce par un gouvernement cantonal, comme l'exige l'art. 83 let. b OJ (voir également l'art. 26 de la loi vaudoise du 11 février 1970 sur l'organisation du Conseil d'Etat).
c) Le canton qui forme une réclamation de droit public doit avoir un intérêt juridique actuel au règlement d'un différend relevant du droit public (ATF 106 Ib 154 consid. 1a). La presque totalité des cas de réclamations de droit public entre cantons soumises au Tribunal fédéral concernait des différends qui avaient pour origine un cas individuel. Mais ni l'art. 113 al. 1 ch. 2 Cst. (cf. art. 189 al. 1 let. d nCst.), ni l'art. 83 let. b OJ n'excluent qu'une réclamation de droit public puisse servir à résoudre un différend intercantonal dont la cause revêt un caractère plus général. La règle invoquée, qu'elle soit écrite ou non, doit relever du droit fédéral, notion qui comprend dans ce contexte les règles générales du droit international applicables à titre de droit public fédéral supplétif (ATF 106 Ib 154 consid. 3 p. 159/160 et 4d p. 162; ATF 117 Ia 221 consid. 4 p. 244 et les références).
aa) En l'espèce, le litige porte sur la souveraineté fiscale cantonale. Le canton de Vaud se prévaut des règles posées par le Tribunal fédéral en matière de double imposition sur la base de l'art. 46 al. 2 Cst.; il demande pour l'essentiel au Tribunal fédéral de confirmer

BGE 125 I 458 S. 462

le statut fiscal des pendulaires vaudois qui exercent à Genève une activité dépendante et qui rentrent quotidiennement à leur domicile vaudois, où ils ont les attaches personnelles les plus étroites. Il estime que même lorsque le pendulaire exerce une fonction dirigeante mais rentre quotidiennement au domicile de sa famille, la souveraineté fiscale appartient au seul canton du domicile, ce dernier coïncidant avec le lieu de résidence de la famille. Pour sa part, le Gouvernement de Genève sollicite du Tribunal fédéral une modification de sa jurisprudence, dans le sens d'un élargissement de la notion d'activité dirigeante, d'un renversement de la charge de la preuve du domicile, et de l'introduction d'un partage du droit d'imposer les pendulaires entre les cantons de domicile et de travail. Dans la mesure où il se plaint d'un empiétement sur sa souveraineté fiscale, le canton de Vaud a qualité pour agir. La réclamation de droit public a en effet notamment pour fonction de régler les différends, en matière de législation ou d'application du droit, survenant entre cantons - ou entre la Confédération et un canton - quant à l'ordre de répartition des compétences entre eux. Le rôle du Tribunal fédéral dans ce cadre est de décider à laquelle des deux collectivités publiques appartient la compétence litigieuse, autrement dit laquelle de celles-ci, dans un domaine particulier, se trouve en droit d'agir (ATF 117 Ia 221 consid. 1b p. 226). Envisagée sous cet angle, l'intervention du Tribunal fédéral au titre des art. 113 al. 1 ch. 2 Cst. et 83 let. b OJ, apparaît comme un moyen parmi d'autres, pour la Confédération, de garantir aux cantons leur souveraineté, conformément au mandat général confié par l'art. 5 Cst. L'art. 46 al. 2 Cst. n'est à cet égard qu'un cas d'application de cette garantie (J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, Lausanne 1998, p. 68). Les règles jurisprudentielles dégagées dans ce domaine par le Tribunal fédéral, qui ont pour objet de fixer la ligne de partage intercantonale des compétences fiscales, ont aussi pour fonction de protéger la souveraineté fiscale cantonale contre des atteintes injustifiées (GUT, op.cit. p. 93-97). Le canton de Vaud dispose donc d'un intérêt juridique à s'en prévaloir. bb) La notion de différend de droit public, au sens de l'art. 83 let. b O I J, doit s'entendre dans un sens large (cf. ATF 117 Ia 233 consid. 2b p. 240/241). Une contestation surgit, au sens de cette disposition, dès qu'un canton émet une prétention de nature juridique à l'égard d'un canton qui n'y adhère pas. Elle ne se limite pas à l'invocation d'une violation effective du droit, mais peut avoir sa source dans une incertitude juridique qu'il convient de lever (GUT, op.cit. p. 114).

L'objet de la contestation doit certes porter sur un acte étatique (ATF 103 Ia 329 consid. 2a p. 222). Ce dernier ne doit toutefois pas revêtir la forme d'une décision ou d'un acte normatif proprement dits, contrairement à ce que prévoient par exemple les art. 84 al. 1 OJ (pour le recours de droit public) et 97 al. 1 OJ (pour le recours de droit administratif). Jurisprudence et doctrine admettent ainsi, dans certains cas, que la réclamation puisse être déposée alors que l'acte contesté n'est qu'envisagé (ATF 125 II 152 consid. 1 p. 159, à propos de l'introduction d'une procédure pouvant aboutir à l'adoption d'une norme ou d'une décision contestée; ATF 118 Ia 195, concernant la recevabilité d'une initiative devant encore être concrétisée par une loi; ATF 114 Ib 190 consid. 1a p. 191, qui considère comme décision, au sens de l'art. 5 PA, une déclaration d'intention relative à des décisions futures; ATF 103 Ia 329 consid. 2a p. 333). Il existe en effet un intérêt public important à prévenir le plus tôt possible des démarches d'un canton qui seraient de nature à troubler la paix confédérale (ATF 118 Ia 195 consid. 4b/cc p. 203). cc) Dans les conflits de compétence intercantonaux, en particulier en matière de double imposition, un conflit virtuel est suffisant: le canton qui se plaint d'une atteinte à sa souveraineté ne doit pas nécessairement avoir fait un usage concret de son droit d'imposition par le biais d'une décision d'assujettissement ou de taxation (W. BIRCHMEIER, Bundesrechtspflege, Zurich 1950, p. 285 et la jurisprudence citée; GUT, op.cit. p. 95-96); une double imposition effective n'est donc pas nécessaire (idem, p. 114, et les arrêts cités en note 8), car il y a atteinte à la souveraineté du simple fait qu'un canton prétend sérieusement élever une compétence à l'encontre d'un autre (BIRCHMEIER, op.cit. p. 285 in fine). dd) En l'espèce, si le canton de Genève n'a encore pris aucune décision formelle de taxation à l'encontre des contribuables concernés, ses intentions ne font aucun doute: tant la déclaration faite le 28 novembre 1998 lors de la Conférence des directeurs cantonaux des finances de Suisse romande que la lettre expédiée le même mois aux contribuables vaudois font clairement ressortir la volonté du canton de Genève d'adresser à ces derniers une formule de déclaration d'impôt genevoise. La lettre précitée constate d'ailleurs l'assujettissement à l'impôt

genevois des contribuables concernés. Même si elle ne comporte pas d'indication des voies de droit, et ne revêt dès lors aucun caractère décisionnel, cette lettre ne laisse planer aucun doute sur les prétentions du fisc genevois. Confronté aux démarches concrètes entreprises à l'égard de centaines de contribuables

BGE 125 I 458 S. 464

vaudois, le canton de Vaud dispose d'un intérêt suffisant à lever l'incertitude juridique ainsi créée (GUT, op.cit. p. 114; BIRCHMEIER, op.cit. p. 285/286). d) Saisi d'une réclamation de droit public fondée sur l'art. 83 let. b OJ, le Tribunal fédéral ne peut en principe aller au-delà des conclusions des parties (ATF 106 Ib 154 consid. 1b p. 158-159); il appartient à celles-ci d'indiquer clairement, dans leurs conclusions, quelles sont les mesures requises. Lorsque la seule annulation d'un acte déterminé apparaît suffisante, le jugement n'a qu'un effet cassatoire (GUT, op.cit. p. 177). Cela n'est pas envisageable en l'occurrence, à défaut de décisions formelles de taxation ou d'assujettissement. Dans la majorité des conflits de compétence - et dans la plupart des contestations portant sur la compétence fiscale -, les conclusions présentées sont de type constatatoire, le Tribunal fédéral étant invité à indiquer quelle collectivité publique est en droit d'agir (ATF 117 Ia 202 consid. 1b p. 207 et les références citées; GUT, op.cit. p. 168-169). Des conclusions de type obligationnel ou condamnatoire (sur ces notions, cf. PH. GERBER, La nature cassatoire du recours de droit public, thèse, Genève 1997, p. 187 ss) sont toutefois aussi envisageables, lorsqu'il s'agit d'imposer à un canton une obligation ou une interdiction d'agir (GUT, op.cit. p. 169 et les exemples cités; BIRCHMEIER, op.cit. p. 289). En définitive, le Tribunal fédéral privilégie une approche pragmatique, en fonction du cadre de son intervention, et décide, compte tenu des conclusions présentées, quelles sont les mesures les plus adéquates pour rétablir un ordre de compétences conforme à la Constitution (HALLER, op.cit. ad art. 113, no 38; cf. pour le recours de droit public, ATF 124 I 327 consid. 4 p. 332 et M. CAMPRUBI, Kassation und positive Anordnungen bei der staatsrechtlichen Beschwerde, thèse, Zurich 1999, p. 271 ss, 363). aa) En l'espèce, le canton de Vaud prend deux types de conclusions. D'abord des conclusions en condamnation: il demande qu'il soit fait interdiction au canton de Genève d'entamer et de poursuivre - notamment par l'envoi d'une formule de déclaration d'impôt - des procédures fiscales contre les pendulaires vaudois. Ensuite, des conclusions en constatation: le Tribunal fédéral est invité à dire que le changement de pratique voulu par le canton de Genève est contraire aux règles de conflit en matière de double imposition, à confirmer les principes relatifs à la notion d'activité dirigeante, notamment la condition relative au nombre de subordonnés, et à confirmer la souveraineté fiscale vaudoise à l'égard des contribuables pendulaires.

BGE 125 I 458 S. 465

bb) Même s'il n'a encore pris aucune décision formelle, le canton de Genève a entamé des démarches concrètes à l'égard des contribuables concernés. En cas d'admission de la réclamation, il pourrait se justifier d'enjoindre ce canton à renoncer à ces prétentions fiscales. Une difficulté particulière surgit toutefois du fait que le litige porte sur le sort des démarches individuelles entreprises par le canton de Genève à l'égard des contribuables vaudois destinataires de la lettre du mois de novembre 1998. Dans le domaine de la compétence fiscale, la réclamation de droit public peut certes avoir pour effet la résolution d'un cas individuel concret (cf. par exemple ATF 80 I 184). En l'espèce toutefois, même si l'argumentation du canton de Vaud sur le fond devait être accueillie, il ne saurait être question, dans le cadre de la présente réclamation, d'examiner dans le détail - et moins encore de trancher - la situation de tous les pendulaires concernés par la lettre précitée, dont l'identité et le nombre ne sont d'ailleurs pas précisés. Faute de pouvoir examiner l'ensemble des cas litigieux, le Tribunal fédéral ne saurait imposer au canton de Genève une interdiction générale d'agir. Envisagée sous cet angle, la réclamation de droit public est irrecevable. cc) Pour le reste, il convient d'entrer en matière. Le canton de Vaud dispose d'un intérêt juridique suffisant à ce que soient constatées les limites de la souveraineté fiscale du canton de Genève dans ce domaine en cause, et à ce qu'il soit en conséquence statué sur l'admissibilité de l'action entreprise

par ce canton à l'égard de plusieurs centaines de contribuables vaudois. Le sort de la présente réclamation de droit public est ainsi propre à lever l'incertitude juridique engendrée par les démarches du canton de Genève et, simultanément, à prévenir un grand nombre de litiges fiscaux particuliers.
e) Dans sa réponse, le canton de Genève désire en substance que le Tribunal fédéral trace, sur la base de l'art. 46 al. 2 Cst., "les limites du droit d'imposition entre deux cantons sur le revenu du travail des pendulaires". Il demande une nouvelle définition de la fonction dirigeante, ainsi qu'un partage de la compétence fiscale des deux cantons à l'égard des pendulaires. Ces conclusions peuvent se comprendre comme les conséquences du rejet de la réclamation élevée par le canton de Vaud. Le canton de Genève prend cependant d'autres conclusions, allant bien au-delà du simple rejet de la démarche du canton de Vaud: il demande une rétrocession de l'impôt sur le revenu des pendulaires, ainsi que le renversement du fardeau de la preuve du domicile. On ne saurait toutefois y voir une réclamation reconventionnelle (cf. ATF 117 Ia 221 consid. 1b p. 226). Celle-ci n'est

certes soumise à aucun délai, et ne doit pas forcément être désignée comme telle (GUT, op.cit. p. 165), mais son auteur doit néanmoins clairement indiquer ses intentions. Or en l'espèce, le canton de Genève n'indique pas s'il désire élargir l'objet de la contestation, tel que défini par la réclamation initiale. N'était ce défaut de précision, les éventuelles conclusions reconventionnelles du canton de Genève seraient de toute façon irrecevables. En effet, si l'intérêt juridique et actuel du canton de Vaud est donné par les démarches concrètes entreprises par le canton de Genève, l'inverse n'est pas vrai: le canton de Genève ne dispose pas d'un intérêt suffisant à prétendre vouloir modifier unilatéralement, par la voie judiciaire, la pratique actuelle en matière de double imposition. Pour cette raison, point n'est besoin d'examiner dans le détail la recevabilité des différentes conclusions présentées par le canton de Genève car celles-ci devraient, quoi qu'il en soit, être rejetées compte tenu de l'issue de la réclamation du canton de Vaud. f) Le canton de Genève a aussi sollicité la possibilité de présenter oralement ses arguments devant le Tribunal fédéral. Compte tenu de la nature du litige et de l'absence de motifs importants justifiant des débats oraux (art. 91 al. 2 OJ), il n'y a pas lieu de donner suite à cette requête, d'autant que les parties ont en l'espèce bénéficié de la possibilité, exceptionnelle, d'un double échange d'écritures (art. 93 al. 3 OJ). g) Saisi d'une réclamation de droit public, le Tribunal fédéral examine librement et d'office l'application des règles de droit matériel régissant le litige (ATF 117 Ia 233 consid. 4b p. 244). Il s'impose une retenue, en particulier dans le cadre des conflits de compétence, lorsqu'il s'agit de résoudre des questions d'ordre technique, politique, ou d'opportunité (ATF 125 II 152 consid. 3 p. 160). Le Tribunal fédéral ne saurait de surcroît, en tranchant une réclamation de droit public, procéder à des choix politiques dont les autorités, législatives et gouvernementales, fédérales et cantonales, ont la responsabilité exclusive.

2. a) Le législateur fédéral n'ayant pas rempli le mandat que lui a conféré l'art. 46 al. 2 Cst. en 1874, le Tribunal fédéral a directement déduit de cette disposition le principe de l'interdiction de la double imposition. Ce principe constitutionnel (cf. art. 127 al. 3 1ère phrase nCst.) 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 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). La jurisprudence a, en outre, déduit de l'art. 46 al. 2 Cst. le principe selon lequel un canton ne peut imposer plus lourdement un contribuable du fait qu'il n'est

pas soumis entièrement à sa souveraineté fiscale, mais qu'il est aussi assujetti aux impôts dans un autre canton (ATF 121 I 259 consid. 2a p. 260-261). b) Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à l'art. 46 al. 2 Cst., l'imposition du revenu d'une personne exerçant un emploi comme salarié a lieu dans le canton où cette personne a son domicile fiscal. Par domicile fiscal, on entend en principe le domicile civil, c'est-à-dire le lieu où la personne réside avec l'intention de s'établir durablement (art. 23 al. 1 CC), ou le lieu où se situe le centre de ses intérêts. Le domicile politique ne joue dans ce contexte aucun rôle décisif: le dépôt des papiers et l'exercice des droits politiques ne constituent, au même titre que les autres relations de la personne assujettie à l'impôt, que des indices propres à déterminer le domicile fiscal (ATF 125 I 54 consid. 2 p. 56). Le lieu où la personne assujettie a le centre de ses intérêts personnels se détermine en fonction de l'ensemble des circonstances objectives, et non en fonction des déclarations de cette personne; dans cette mesure, il n'est pas possible de choisir librement un domicile fiscal (ATF 125 I 54 consid. 2a p. 56; ATF 123 I 289 consid. 2b p. 294). c) Le domicile fiscal d'une personne qui exerce une activité dépendante se trouve en principe au seul lieu de son domicile civil. Lorsque le lieu de travail ne correspond pas au domicile, c'est l'endroit avec lequel le contribuable entretient les relations les plus étroites qui détermine son domicile, tant fiscal que civil. En principe, les liens familiaux et sociaux sont réputés plus forts que ceux qui résultent d'une activité professionnelle. Tel est notamment le cas du contribuable qui rentre quotidiennement à son domicile, c'est-à-dire au lieu où habite sa famille.
d) Dans toute une série de décisions ponctuelles, le Tribunal fédéral a fixé les règles applicables à certains cas particuliers. Ainsi, si une personne a une double résidence, la détermination de son domicile fiscal se fait au lieu avec lequel elle a les relations les plus étroites (ATF 125 I 54 consid. 2b p. 56; ATF 123 I 289 consid. 2b p. 294). Si le salarié revient quotidiennement, ou même en fin de semaine, auprès de sa famille, il sera généralement assujetti à l'impôt au lieu de résidence de sa famille, car l'on présume que c'est là que se trouve le

centre de ses intérêts personnels plutôt qu'au lieu de travail (ATF 125 I 54 consid. 2b/aa p. 56). Il n'y a d'exception à cette dernière règle, et par conséquent imposition au lieu de travail, que dans le cas où le travailleur dépendant exerce, dans un canton autre que celui de son domicile, une activité dirigeante. Le Tribunal fédéral n'admet ainsi l'existence de liens prépondérants avec le lieu de travail que si l'exercice de l'activité professionnelle engage le contribuable si intensément que les liens familiaux et sociaux passent au second plan; il n'existe de fortes attaches de ce genre avec le lieu de travail que si le contribuable occupe un poste dirigeant dans une entreprise économiquement importante, ce qui suppose qu'il assume une responsabilité particulière et qu'il a sous ses ordres un nombreux personnel (ATF 125 I 54 consid. 2b/aa. p. 56/57; ATF 121 I 14 consid. 4a p. 16; ATF 101 Ia 557 consid. 4a et b p. 559-562). Le partage des impôts d'un même contribuable entre deux cantons n'intervient qu'à titre exceptionnel (voir par exemple ATF 121 I 259 et ATF 101 Ia 557). Enfin, les principes applicables aux salariés célibataires, qui ont, sous réserve de certaines exceptions, leur domicile fiscal à leur lieu de travail, ont fait l'objet d'une récente synthèse par le Tribunal fédéral (ATF 125 I 54 consid. 2 et 3).
L'ensemble de ces règles doit permettre une répartition claire de la souveraineté fiscale, dans l'intérêt de la sécurité du droit, et dans le but d'éviter tout morcellement de cette souveraineté (P. LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, Berne 1999, p. 72-74). e) La loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, du 14 décembre 1990 (LHID, RS 642.14), est entrée en vigueur le 1er janvier 1993. Bien que cette loi ait une autre base constitutionnelle que l'art. 46 al. 2 Cst. (art. 42quinquies Cst.), les principes qu'elle consacre s'imposeront aux cantons comme droit fédéral directement applicable dès le 1er janvier 2001 (voir l'art. 72 al. 1 et 2, en liaison avec l'art. 79 al. 2), et au Tribunal fédéral par le jeu des art. 113 al. 3 et 114bis al. 3 Cst. (cf. art. 191 nCst.). En matière d'imposition des personnes physiques, cette loi reprend l'essentiel des principes posés par la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière d'assujettissement à raison du rattachement personnel (art. 3 LHID) et d'assujettissement - admis restrictivement - à raison du rattachement économique (art. 4 al. 1 LHID): ne sont assujetties à raison du rattachement économique que les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour dans un canton mais y exploitent une entreprise ou

un établissement stable, y possèdent des immeubles, en ont

BGE 125 I 458 S. 469

la jouissance, servent d'intermédiaires dans des opérations immobilières ou font du commerce immobilier. L'articulation des art. 3 et 4 LHID montre que le législateur fédéral a voulu réduire encore, voire supprimer le morcellement de la souveraineté fiscale cantonale à l'égard d'un même contribuable.

3. a) Le canton de Vaud soutient que la décision de l'autorité fiscale genevoise d'assujettir un nombre important de pendulaires vaudois l'empêcherait d'exercer sa souveraineté fiscale conformément à la jurisprudence actuelle. Il demande au Tribunal fédéral de confirmer la situation de ces pendulaires, qui rentrent quotidiennement à leur domicile vaudois où ils ont les attaches personnelles les plus étroites, quelle que soit leur situation familiale; il demande également que soit maintenue la jurisprudence relative à la notion d'activité dirigeante. Pour sa part, le canton de Genève propose au Tribunal fédéral de consacrer une nouvelle approche dans l'imposition intercantonale des travailleurs pendulaires. Il met l'accent sur la catégorie des personnes qui exercent une fonction dirigeante, mais souligne en même temps l'importance du phénomène des pendulaires en relevant qu'on estime à environ 17'000 le nombre de contribuables pendulaires qui travaillent dans le canton de Genève tout en étant domiciliés dans le canton de Vaud, ce dernier relevant pour sa part que cette estimation remonte à 1990. Le canton de Genève préconise un partage du droit d'imposition et, subsidiairement, le versement d'une rétrocession par le canton de domicile au canton d'exercice du travail, solution qui serait inspirée du régime actuellement applicable aux frontaliers selon l'accord de 1983 entre le canton de Genève et la France. Le Tribunal fédéral pourrait, sur la base de l'art. 46 al. 2 Cst., trouver, "à la place du législateur" une règle de partage équitable, compatible avec l'art. 42ter Cst., selon lequel la Confédération encourage la péréquation financière entre les cantons. Enfin, le canton de Genève propose au Tribunal fédéral d'élargir la notion de fonction dirigeante, en reconnaissant l'assujettissement fiscal à Genève des personnes domiciliées dans le canton de Vaud qui, ayant un pied-à-terre dans le canton de Genève, y exercent une activité lucrative dépendante avec d'importantes responsabilités, sans égard au nombre d'employés qui leur sont subordonnés ("fonction dirigeante privée") ou exercent dans ce canton une activité lucrative en tant que hauts fonctionnaires indépendamment du nombre de leurs subordonnés ("fonction dirigeante publique").
Le différend fiscal qui oppose le canton de Vaud au canton de Genève se résume donc à une remise en cause par le canton de

BGE 125 I 458 S. 470

Genève, pour une catégorie de pendulaires vaudois, de la jurisprudence du Tribunal fédéral rendue en application de l'art. 46 al. 2 Cst. b) Dans le système constitutionnel suisse, basé sur les principes de la séparation des pouvoirs et de la coopération loyale entre collectivités publiques, les différends entre cantons sont, autant que possible, réglés par la négociation ou par la médiation (cf. art. 44 nCst.). Elément de la juridiction constitutionnelle suisse, la réclamation de droit public devant le Tribunal fédéral joue, dans ce système, un rôle subsidiaire (cf. art. 44 al. 3 et 189 al. 1 let. d nCst.): le Tribunal fédéral ne saurait par conséquent se substituer aux législateurs, fédéral ou cantonaux, et moins encore au Constituant, lorsqu'il s'agit d'opérer les choix politiques déterminant les compétences fiscales et la péréquation financière intercantonale (art. 42ter Cst.; cf. art. 135 al. 1 nCst.) ou pour reprendre, voire adapter, dans les relations intercantonales, les modèles récents élaborés dans les relations transfrontalières pour l'imposition des pendulaires. c) Dans son message relatif à une nouvelle Constitution fédérale, du 20 novembre 1996 (FF 1997 I 1ss, p. 352), le Conseil fédéral relève que

les normes de conflit développées depuis plus d'un siècle par le Tribunal fédéral font apparaître aujourd'hui "inutile" l'intervention du législateur. L'art. 127 al. 3 nCst. codifie comme suit la pratique constitutionnelle: "La double imposition par les cantons est interdite. La Confédération prend les mesures nécessaires". Dans le message précité (FF 1997 I 352/353), le Conseil fédéral expose que la disposition est formulée de telle manière que chaque citoyen ou citoyenne concerné peut continuer à faire valoir devant le Tribunal fédéral un droit exigible par voie d'action en justice "sans qu'une compétence législative de la Confédération ne soit exclue si des normes législatives devaient s'avérer nécessaires". Il ajoute: "Dans cette disposition, la notion de 'Confédération' s'étend aussi bien au Tribunal fédéral qu'au législateur fédéral" (p. 353). Même si, dans la Constitution fédérale mise à jour, le constituant a maintenu le rôle du Tribunal fédéral dans la prise des "mesures nécessaires" pour définir par voie jurisprudentielle les modalités de l'interdiction de la double imposition - dont le caractère directement applicable est confirmé -, il est exclu, pour le Tribunal fédéral, de se substituer au législateur en dehors des cas, étroitement circonscrits, où ce rôle lui est reconnu (art. 1er al. 2 CC; pour un récent cas d'application, voir ATF 125 II 238 consid. 6c p. 248). Tout en veillant à demeurer dans le cadre de ses compétences, le Tribunal fédéral doit cependant, dans le respect du principe de la

séparation des pouvoirs, examiner si les motifs avancés par le canton de Genève justifient ou non une modification de jurisprudence.

4. a) Pour être compatible avec l'art. 4 Cst., et en particulier pour justifier une dérogation au principe de la sécurité du droit, un changement de jurisprudence doit s'appuyer sur des motifs sérieux et objectifs (ATF 122 I 57 consid. 3c/aa p. 59; ATF 111 Ia 161 consid. 1 p. 162), par exemple lorsqu'il s'agit de rétablir une pratique conforme au droit, ou de mieux tenir compte des divers intérêts en présence, de l'évolution des conceptions juridiques ou des moeurs. Les motifs de changement doivent être d'autant plus sérieux que la pratique suivie jusque-là est ancienne. La nouvelle jurisprudence doit pouvoir s'appliquer à tous les cas identiques à venir, et respecter cumulativement les principes constitutionnels régissant le droit administratif, en particulier les principes de la légalité, de l'intérêt public et de la bonne foi (ATF 125 II 152 consid. 4c/aa p. 162-163 et les références; ATF 122 I 57 consid. 3c/aa p. 59/60). b) Le canton de Genève souligne les incidences fiscales de l'évolution du mode de vie contemporain, qui est à l'origine d'une plus grande circulation intercantonale des personnes; le droit fiscal ne saurait entraver cette circulation, au sein du marché intérieur voulu par la loi fédérale sur le marché intérieur du 6 octobre 1995 (LMI, RS 943.02), entrée en vigueur le 1er juillet 1996. En d'autres termes, les cantons ne sauraient entraver la libre circulation dans le marché intérieur suisse par des mesures fiscales sans remettre en question la portée fédérative de la liberté économique. Par ailleurs, il conviendrait de faire participer les contribuables pendulaires aux coûts d'infrastructure induits au lieu où ils exercent leur travail, en tenant compte des modèles de rétrocession fiscale mis en place dans les relations transfrontalières (avec la France, l'Allemagne, l'Autriche et l'Italie), ainsi que de l'évolution en cours au sein de l'Union européenne en matière d'imposition des travailleurs frontaliers. c) Ces arguments, de caractère général, ne sont pas pertinents à eux seuls pour justifier une modification de la jurisprudence du Tribunal fédéral. Comme l'observe le canton de Vaud, le canton intimé opère une confusion entre le problème de la double imposition, seul en cause ici, et celui de la péréquation financière intercantonale, problème économique et politique qu'il n'appartient pas au juge constitutionnel de trancher. De même, la comparaison faite par le canton intimé entre le régime intercantonal et le régime international des pendulaires n'est pas

pertinente. Les solutions mises en place pour régler le régime des travailleurs frontaliers reflètent toute une gamme de nuances, allant de la rétrocession d'un pourcentage de la masse salariale brute (de 2,5 à 4,5% selon les accords) à une rétrocession d'une partie de l'impôt prélevé dans l'Etat voisin (actuellement 38,5% rétrocédé à la Suisse dans le cas de travailleurs frontaliers domiciliés en Italie). Le Tribunal fédéral ne saurait introduire dans les rapports intercantonaux, par voie jurisprudentielle, des solutions qui ont été négociées pendant des années sur le plan international. Le canton de Genève fait référence à ces différents accords, pour tenter de démontrer, à l'appui de sa thèse, une évolution des conceptions; cela démontre au contraire que le changement désiré ne peut être obtenu que par la voie de la négociation entre les collectivités concernées. Le régime fiscal des transfrontaliers dans les rapports intracommunautaires, qui n'obéit d'ailleurs pas encore à des règles uniformes (voir le rapport de la Commission de l'emploi et des affaires sociales du Parlement européen, du 6 mai 1998, sur la situation des travailleurs frontaliers dans l'Union européenne, PE 225.852/déf.), ne présente pas de pertinence non plus. C'est également à tort que le canton de Genève croit pouvoir tirer argument de la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes qui définit l'impact, sur les législations fiscales des Etats membres de l'Union européenne, du principe communautaire de libre circulation des personnes posé par l'art. 39 CE (ex art. 48; voir l'arrêt Schumacker de la CJCE, aff. C-279/93, Rec. 1995, p. I-225, et la jurisprudence antérieure citée par l'avocat général Léger, .p. I-228, notes 1-7). En effet, l'impact - d'ailleurs limité - du droit communautaire sur les droits fiscaux nationaux présuppose l'existence de rapports juridiques intracommunautaires; en revanche, le droit communautaire est, par principe, inapplicable aux situations purement internes à un Etat membre (P. MERCIER/O. JACOT-GUILLARMOD, La libre circulation des personnes et des services, Bâle 1991, p. 23, 24, 92 et 109). On ne saurait donc s'en inspirer pour résoudre un différend fiscal opposant deux cantons. d) Face à la pratique mise en place, qui est ancienne (cf. ATF 122 I 57 précité), le revirement désiré par le canton de Genève n'apparaît donc justifié ni par une modification des circonstances, ni par un changement dans les conceptions juridiques, ni enfin par l'évolution des moeurs. Même si toute jurisprudence est, par nature, destinée à évoluer, notamment en l'absence d'un cadre législatif, le Tribunal fédéral ne saurait emprunter des voies nouvelles au moment où la LHID va

déployer pleinement ses effets, à partir du 1er janvier 2001. En effet, même si cette loi n'a pas entendu régler directement le problème de la double imposition intercantonale, il n'en demeure pas moins que ses art. 3 et 4, relatifs à l'assujettissement à raison du rattachement personnel ou du rattachement économique, ont un lien direct avec la pratique du Tribunal fédéral en matière de double imposition (Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Zweifel/Athanas éd. Bâle 1997, I/1 p. 47 ad art. 3 LHID), et tendent à montrer une évolution du droit suisse en faveur de la suppression du partage de la souveraineté fiscale entre deux ou plusieurs cantons. Récemment, le Tribunal fédéral a souligné qu'à la veille de son entrée en vigueur, la LHID interdit aux cantons de légiférer en s'écartant des principes contenus dans la loi (ATF 124 I 101); il n'est donc pas question pour lui de développer, en application de l'art. 46 al. 2 Cst., des principes qui pourraient s'avérer difficilement compatibles avec les art. 3 et 4 LHID (cf. P. LOCHER, Steuerharmonisierung und interkantonales Steuerrecht, ASA 65 p. 609-639, 612-615). Pour ces raisons, aucun motif sérieux et objectif ne justifie une modification de la jurisprudence fixant les principes d'assujettissement fiscal des pendulaires dans les relations intercantonales.

5. a) Sur le vu de ce qui précède, la réclamation de droit public du canton de Vaud doit être admise, dans la mesure où elle est recevable. Le Tribunal fédéral constate que la prétention générale du fisc genevois d'imposer le revenu des pendulaires vaudois salariés, destinataires de la lettre du mois de novembre 1998, est - sous réserve de cas particuliers qu'il ne saurait être question d'examiner dans le cadre de la présente procédure - contraire aux règles actuelles de conflit en matière de double imposition. Il reste en revanche loisible au canton de Genève, en dehors de toute démarche collective pouvant créer l'insécurité chez les administrés, de démontrer que les conditions concrètes d'un assujettissement à Genève de certains contribuables sont réalisées, ou que, pour

des motifs qu'il lui appartiendra d'exposer, un réexamen de la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition s'impose. Faute de l'existence de motifs généraux de revision de la jurisprudence actuelle, la démarche du canton de Genève, qui postule un changement général de pratique applicable à des centaines de contribuables, porte atteinte à la souveraineté fiscale du canton de Vaud. b) Selon la pratique applicable aux différends de droit public relevant de l'art. 83 let. a ou let. b OJ (ATF 125 II 152 consid. 6 p. 167),

il peut être renoncé à la perception d'un émolument judiciaire et à l'octroi de dépens.

Dispositiv

Par ces motifs, le Tribunal fédéral:
Admet, au sens des considérants, la réclamation de droit public du canton de Vaud, dans la mesure où elle est recevable.