Urteilskopf

86 I 293

41. Arrêt du 4 novembre 1960 dans la cause Lear, Incorporated contre Administration fiscale du canton de Genève.
Regeste (de):
Wehrsteuer.

Wann hat die Veranlagungsbehörde einen Vorentscheid darüber zu treffen, ob jemand grundsätzlich steuerpflichtig sei? (Erw. 2).

Ein solcher Entscheid kann gemäss Art. 99 WStB durch Einsprache und sodann durch Beschwerde bei der kantonalen Rekurskommission angefochten werden. (Erw. 3).

Regeste (fr):
Impôt pour la défense nationale.

Quand y a-t-il lieu, pour l'autorité de taxation, de prendre une décision préjudicielle sur le principe de l'assujettissement à l'impôt? (consid. 2).

La voie de la réclamation, puis du recours à la Commission cantonale, est ouverte, de par l'art. 99 AIN, contre une telle décision (consid. 3).

Regesto (it):
Imposta per la difesa nazionale.

Quando l'autorità di tassazione deve prendere una decisione pregiudiziale sul principio dell'assoggettamento all'imposta? (consid. 2).

Una siffatta decisione può essere impugnata, secondo l'art. 99 DIN mediante reclamo, indi mediante ricorso avanti la commissione cantonale (consid. 3).

Sachverhalt ab Seite 293

A.- La société anonyme Lear, Incorporated (en abrégé: Lear Inc.), entreprise des Etats-Unis d'Amérique, a ouvert à Genève un bureau technique qui sert de liaison entre elle et ses représentations en Europe, en Afrique du Nord et dans le Proche-Orient. S'opposant à l'opinion soutenue par l'autorité fiscale genevoise, elle conteste que ce bureau constitue un établissement fixe selon la loi genevoise sur les contributions publiques, l'arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt pour la défense nationale et la convention du 24 mai 1951, conclue entre la Suisse et les Etats-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions dans le domaine de l'impôt sur le revenu (en abrégé: la Convention du 24 mai 1951); elle en conclut qu'elle n'est pas assujettie à l'impôt à Genève. Après que l'administration genevoise l'eut invitée, à plusieurs reprises, à remplir une formule de déclaration, elle demanda à cette autorité de prendre, sur la question de l'assujettissement, une décision en

la forme, qui lui permette de recourir.

BGE 86 I 293 S. 294

Le 30 août 1960, le chef de l'Administration fiscale genevoise lui répondit que le bureau technique entretenu par elle à Genève constituait sans conteste un établissement fixe selon les art. 63 de la loi genevoise sur les contributions publiques, 6 AIN, ainsi que selon la Convention du 24 mai 1951 et qu'elle était, par conséquent, assujettie aux impôts cantonaux et fédéraux. Il lui assigna un délai pour le dépôt de la déclaration et ajouta que sa décision ne pouvait faire l'objet ni d'un recours, s'agissant de l'impôt cantonal (art. 329 de la loi genevoise sur les contributions publiques), ni d'une réclamation, s'agissant de l'impôt fédéral (art. 99 AIN.

B.- Lear Inc. a formé un recours de droit administratif. Elle demande au Tribunal fédéral d'annuler la décision attaquée et de constater qu'elle n'est pas assujettie à l'impôt pour la défense nationale, subsidiairement, pour le cas où la lettre du chef de l'administration fiscale genevoise ne pourrait être considérée comme une décision, de renvoyer la cause à l'autorité cantonale pour que celle-ci se prononce préjudiciellement sur le principe de l'assujettissement à l'impôt. Son argumentation se résume comme il suit:
La lettre du chef de l'Administration fiscale genevoise constitue une décision préjudicielle, rendue à la demande de la recourante sur le principe de l'assujettissement à l'impôt; elle se fonde sur les art. 3 ch. 3 lit. d'et 6 AIN, ainsi que sur les art. II al. 1 lit. c et III al. 1 lit. b de la Convention du 24 mai 1951. Elle viole les dispositions précitées et peut donc être attaquée par la voie du recours de droit administratif de par l'art. 97 al. 1 OJ. De plus, elle a été prise en dernière instance cantonale (art. 102 lit. b OJ), car, selon son texte même, elle ne peut ni faire l'objet d'une réclamation, ni être déférée à la Commission genevoise de recours. Les art. 99 et 106 AIN n'ouvrent ces voies de droit cantonales que contre les taxations, mais non pas contre les autres décisions relatives à l'impôt pour la défense nationale. L'art. 112 AIN ne déroge pas

BGE 86 I 293 S. 295

davantage au principe général posé par l'art. 97 OJ. Aussi bien, dans son arrêt B., du 23 novembre 1945 (Archives de droit fiscal suisse, t. 14, p. 345), statuant sur les règles analogues applicables à l'impôt sur les bénéfices de guerre, le Tribunal fédéral a-t-il statué qu'il était admissible de trancher, à titre préjudiciel, la question de l'assujettissement à l'impôt et que de telles décisions ne pouvaient être attaquées par la voie de la réclamation, mais seulement par celle du recours de droit administratif. Il a en outre dit que la question devait être liquidée préjudiciellement lorsque les moyens soulevés imposaient d'emblée une solution négative. La recourante a néanmoins formé une réclamation par prudence. Sur le fond, la recourante affirme n'être pas imposable en Suisse, d'après la Convention du 24 mai 1951, et n'être pas tenue, par conséquent, de remplir une formule de déclaration. En matière de double imposition intercantonale, le Tribunal fédéral a jugé que l'autorité est tenue, lorsque le contribuable présumé le demande, de se prononcer sur l'assujettissement avant toute autre procédure de taxation. Il doit en aller de même en matière internationale lorsque l'assujettissement est contesté, parce que contraire à un traité conclu entre Etats. Les clauses d'un tel traité ont le pas sur les règles de la loi suisse, de même que la Constitution fédérale l'emporte sur le droit cantonal.

C.- L'Administration fédérale des contributions conclut à l'irrecevabilité du recours; l'Administration fiscale genevoise déclare s'en référer à ce préavis.

Erwägungen

Considérant en droit:

1. - La recourante lui ayant demandé de prendre, en la forme, une décision de principe sur son assujettissement à l'impôt, le chef de l'Administration fiscale genevoise lui a répondu, le 30 juillet 1960, qu'elle était soumise, à Genève, non seulement à l'impôt cantonal, mais aussi à l'impôt pour la défense nationale et il lui a assigné un délai pour déposer sa déclaration. Cette lettre constitue

BGE 86 I 293 S. 296

manifestement une décision préjudicielle sur l'assujettissement à l'impôt, contesté par la recourante. En effet, d'une part son signataire la désigne lui-même comme une "décision", d'autre part elle contient, en plus du dispositif, des motifs - à la vérité quelque peu sommaires -, d'où il ressort que la recourante est imposable à Genève, parce que le bureau qu'elle y entretient constituerait un établissement stable selon les art. 63 de la loi genevoise sur les contributions publiques, 6 AIN et aussi d'après la Convention du 24 mai 1951. La voie du recours de droit administratif n'étant ouverte qu'en matière de contributions fédérales (art. 97 OJ), l'assujettissement à l'impôt cantonal n'est pas litigieux dans la présente procédure. L'autorité genevoise affirme que sa décision, dans la mesure où elle vise l'impôt pour la défense nationale, ne peut faire l'objet d'une réclamation, car c'est seulement à l'encontre des taxations que l'art. 99 AIN prévoit ce moyen. La recourante estime que, si la réclamation est exclue, la décision attaquée a été prise en dernière instance cantonale (art. 102 lit. b OJ) et peut faire l'objet d'un recours de droit administratif; qu'en effet, l'art. 97 OJ, qui ouvre cette voie contre les décisions touchant le principe de l'assujettissement aux contributions de droit fédéral, vise aussi les décisions préjudicielles sur ce point. L'Administration fédérale des contributions objecte en premier lieu qu'en matière d'impôt pour la défense nationale, les dispositions applicables ne prévoient point de décisions de ce genre, subsidiairement que les voies de droit cantonales n'auraient pas été épuisées, contrairement à ce qu'exige l'art. 102 lit. b OJ. Il échet d'examiner tout d'abord ces objections à la recevabilité du présent recours.

2. - Les décisions préjudicielles sur le principe de l'assujettissement à l'impôt sont expressément prévues par maintes lois fiscales, s'agissant des impôts sur les transactions notamment, que le contribuable doit acquitter spontanément, sans qu'intervienne une taxation par l'autorité

BGE 86 I 293 S. 297

(par exemple: art. 5 al. 1 lit. a AChA, art. 4 al. 1 lit. a AIL'art. 3 al. 1 OT). L'arrêté concernant la perception d'un impôt pour la défense nationale ne prévoit, ni n'exclut les décisions préjudicielles de ce genre. La doctrine et la pratique les admettent en général aussi pour les impôts avec procédure de taxation (METTLER, Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht in Steuersachen, p. 51 et les citations). Le Tribunal fédéral les a déclarées licites dans deux arrêts concernant l'impôt sur les bénéfices de guerre (affaires B., du 23 novembre 1945, et M., du 30 avril 1948; Archives de droit fiscal suisse, t. 14, p. 347 et t. 16, p. 500, consid. 1). Il a même dit, dans le premier de ces arrêts, que l'autorité de taxation est tenue de prendre une telle décision lorsque les arguments soulevés excluent à l'évidence tout assujettissement et, de plus, lorsque le choix de la voie préjudicielle peut entraîner une simplification importante de la procédure. Ces principes s'appliquent également à l'impôt pour la défense nationale, où la déclaration obligatoire et la procédure de taxation sont, pour l'essentiel, soumises aux mêmes règles. En particulier, l'autorité fiscale doit se prononcer par la voie préjudicielle lorsque le principe de l'assujettissement est contesté en vertu d'un accord international. Le Tribunal

fédéral a adopté la même solution dans le cas analogue où, vu l'art. 46 al. 2 Cst., un contribuable dénie à tel canton le droit de l'imposer (RO 62 I 75; Archives de droit fiscal suisse, t. 28, p. 252, consid. 1). Celui qui n'est pas soumis à la souveraineté fiscale suisse, non seulement ne peut être astreint à payer l'impôt pour la défense nationale, mais encore ne saurait être soumis à une procédure de taxation proprement dite. Les art. 80, 82 et 85 AIN ne portent aucune atteinte à ce principe; "le contribuable présumé" peut contester en principe que ces dispositions lui soient applicables et exiger que ce point soit tranché tout d'abord. C'est seulement lorsque son assujettissement a été constaté par une décision passée en force qu'il est tenu de déposer une déclaration et de

donner tous les renseignements nécessaires pour le calcul de l'impôt. Auparavant, il ne doit révéler que les faits dont résulte son obligation de payer l'impôt en Suisse. Si ces faits coïncidaient avec ceux sur lesquels la taxation elle-même se fonde, il apparaîtrait, à la vérité, inutile de trancher séparément les deux points. Mais il n'est pas nécessaire d'examiner, dans la présente espèce, si l'autorité cantonale avait seulement le droit ou était bien plutôt tenue de prendre une décision préjudicielle, car elle en a effectivement pris une.

3. - Il reste à rechercher si cette décision peut être attaquée et, dans l'affirmative, par quelle voie. Dans le premier des arrêts précités, touchant l'impôt sur les bénéfices de guerre (Archives de droit fiscal suisse, t. 14, p. 347, consid. 1), le Tribunal fédéral a dit que la décision préjudicielle, prise par l'autorité de taxation sur le principe de l'assujettissement à l'impôt, pouvait être attaquée directement par la voie du recours de droit administratif. Dans ce cas, en effet, a-t-il dit, les dispositions de l'ACF du 12 janvier 1940 ne prévoient pas expressément la réclamation, laquelle n'est pas non plus indispensable, tout au moins lorsqu'il s'agit exclusivement de trancher une question de droit. Peu après, dans le second arrêt (Archives de droit fiscal suisse, t. 16, p. 500), il a, après nouvel examen de la question, modifié sa jurisprudence, ouvrant la voie de la réclamation. Il a dit, en particulier, que le contribuable avait le droit de soumettre le litige à la Commission de l'impôt sur les bénéfices de guerre (art. 19 et 27 al. 4 ABG). Cet organe n'existe pas en matière d'impôt pour la défense nationale, mais sa consultation est remplacée par le recours à la commission cantonale (art. 106 ss. AIN). Les autres motifs donnés dans l'arrêt précité valent aussi en matière d'impôt pour la défense nationale: Lorsque la procédure de taxation est exécutée en plusieurs étapes, les mêmes voies de droit doivent être ouvertes contre chacune des décisions partielles que contre une décision d'ensemble. La décision préjudicielle constitue

une partie de la procédure de taxation, limitée tout d'abord aux questions préalables; il faut lui appliquer les dispositions qui régissent la taxation elle-même. Il s'ensuit, en matière d'impôt pour la défense nationale, que la décision préjudicielle relative au seul principe de l'assujettissement peut faire l'objet tout d'abord d'une réclamation, puis d'un recours à la commission cantonale. Le chef de l'Administration genevoise des contributions a, par conséquent, affirmé à tort, dans sa décision du 30 août 1960, que celle-ci ne pouvait être attaquée par la voie de la réclamation, parce que l'art. 99 AIN n'ouvrait cette voie qu'à l'encontre de la taxation elle-même. La décision entreprise dans la présente espèce n'a donc pas été rendue en dernière instance cantonale selon l'art. 102 lit. b OJ, de sorte que le Tribunal fédéral ne peut se saisir du recours de droit administratif formé contre elle.

4. Bien que l'indication des voies de droit dans la décision entreprise ait été erronée, la recourante a formé une réclamation, outre son recours de droit administratif. Il n'y a donc pas lieu d'examiner quelle serait la situation si elle avait agi autrement. En tout cas, vu l'erreur commise par l'autorité cantonale, il se justifie de

dispenser la recourante du paiement des frais de justice pour la procédure devant le Tribunal fédéral.

Dispositiv

Par ces motifs, le Tribunal fédéral
Déclare le recours irrecevable.