S. 230 / Nr. 33 Organisation der Bundesrechtspflege (f)

BGE 60 I 230

33. Arrêt du 2 février 1934 dans la cause Canton de Neuchâtel contre Héritiers Robert-Nicoud.

Regeste:

Un canton n'a pas qualité pour attaquer, par la voie du recours de droit public, les décisions de ses propres autorités de recours en matière fiscale. (Changement de jurisprudence.)

Art. 4, 113 CF.; 175 No 3 et 178 No 2 OJF. Traité américano-suisse du 23 novembre 1850.

A. - Auguste Robert-Nicoud, Neuchâtelois, domicilié depuis nombre d'années aux Etats-Unis, y est décédé le 21 février 1931, ne laissant qu'une fortune mobilière.

Les héritiers ont fait établir un certificat d'hérédité par un notaire neuchâtelois et l'ont déposé par devant le Tribunal du Locle. L'Etat de Neuchâtel, considérant que l'ouverture de la succession avait eu lieu, de ce fait, dans le canton, prétendit percevoir les droits de succession en vertu de la disposition de la loi cantonale qui y astreint les successions ouvertes sur le territoire neuchâtelois.

Les héritiers ont recouru auprès de la Commission cantonale d'impôt, qui leur a donné gain de cause, estimant que le lieu d'ouverture de la succession se trouvait à l'étranger, et cela notamment en application de l'art. 6

Seite: 231

du traité du 25 novembre 1850 entre la Suisse et les Etats-Unis.

B. - L'Etat de Neuchâtel a formé contre cette décision un recours de droit public, en invoquant l'art. 4 Const. féd.

Il soutient que la commission cantonale de recours a appliqué à tort l'art. 6 de la convention précitée, qui ne se rapporterait qu'au droit privé. Le texte de l'art. 5 de la même convention serait en opposition absolue avec l'interprétation de la commission.

Considérant en droit:

1.- La première question qui se pose en l'espèce est de savoir si le canton de Neuchâtel a qualité pour former le présent recours. Dans des cas analogues, le Tribunal fédéral a parfois statué au fond - toujours, d'ailleurs, dans le sens du rejet du recours -, mais sans se prononcer expressément sur la question dite de «légitimation active» (RO 41, I 349; cf. 45 I 259). Dans trois arrêts du 12 novembre 1932 (Neuchâtel c. Daglia, Theurillat et Nussbaum) il a enfin évoqué sommairement cette question et l'a tranchée par l'affirmative. Les motifs de cette décision sont cependant contraires à l'opinion des auteurs (v. notamment BURCKHARDT, Commentaire, 3^{me} édition, p. 35/36) et ne peuvent pas être maintenus.

Le recours de droit public n'a pas pour but d'instituer une instance fédérale suprême dans toutes les matières jugées en premier ou en second ressort par les autorités cantonales en application de leurs propres lois. Conformément aux art. 113 CF et 175 no 3 OJF, il n'est ouvert que pour violation des droits constitutionnels (individuels) des citoyens. Ces droits sont conférés aux particuliers ou aux corporations pour sauvegarder leurs intérêts privés légitimes contre la puissance de l'Etat (canton ou commune), et pour les protéger contre les abus du pouvoir. Il suit de là qu'ils ne peuvent appartenir au titulaire de ladite puissance, mais uniquement aux particuliers considérés comme sujets de droits subjectifs.

Seite: 232

Certes, l'Etat peut aussi être le sujet de tels droits. n peut notamment être partie dans des rapports de droit privé et ester en justice, comme une corporation, à rang égal avec des particuliers ou d'autres corporations. Si, dans une contestation de ce domaine, il est condamné par une décision judiciaire arbitraire, ses droits sont violés, comme le seraient ceux d'un particulier quelconque. On doit donc se demander si, pour se protéger contre cette décision, il peut invoquer la garantie de la Constitution fédérale (notamment de l'art. 4 CF), en d'autres termes: s'il a qualité pour se pourvoir au Tribunal fédéral par la voie du recours de droit public (art. 178 al. 2 OJF). La question doit être résolue affirmativement quand il s'agit des communes représentant les intérêts de leurs membres (notamment sur le terrain de l'autonomie communale). Le droit de former un recours de droit public leur a toujours été reconnu dans ce domaine, de même qu'aux paroisses dans des domaines analogues (RO 36 I 376). Mais il convient d'insister sur un point, c'est que ce droit de recours ne leur a été accordé que comme à des corporations défendant des intérêts particuliers contre l'Etat. En revanche, il n'a jamais été admis, quand la commune n'intervenait que comme autorité inférieure cantonale; en pareil cas, en effet, le débat se ramène à un conflit interne entre différents organes de la puissance publique, conflit qui n'a rien de commun avec les litiges d'intérêts privés (RO 30 I 634;

34 I 472; 49 I 462).

Quant aux cantons eux-mêmes, par des motifs qu'il importe peu d'examiner ici, la jurisprudence leur a reconnu le droit de recourir au Tribunal fédéral par la voie du recours de droit public dans les cas où, agissant comme des personnes de droit soumises à la souveraineté d'un autre canton, ils réclamaient, contre celui-ci, le bénéfice des droits constitutionnels accordés dans la même matière aux particuliers soumis à la même souveraineté (RO 54 I 169; 58 I 363; cf. 46 I 347). Certes, la question est

Seite: 233

beaucoup plus douteuse lorsqu'il s'agit d'un canton défendant des intérêts patrimoniaux devant ses propres tribunaux (cf. GIACOMETTI, p. 161). Toutefois elle n'a pas besoin d'être résolue présentement; car l'Etat de Neuchâtel n'agit pas en l'espèce comme une corporation, mais comme le titulaire de la puissance publique.

2.- Dans l'exercice de ses fonctions d'autorité publique, l'Etat ne se départ pas de son rôle de souverain. Lorsque, dans cet exercice, il entre en rapport avec l'individu, les droits et les intérêts en cause, de part et d'autre, ne sont pas de même nature. Les individus font valoir des droits subjectifs; l'Etat poursuit - au besoin contre eux - la réalisation du bien public et du droit public objectif...

Or les droits du fisc sont essentiellement l'apanage de l'Etat; la souveraineté fiscale est un corollaire de la puissance publique (cf. BLUMENSTEIN, *Die Steuer als Rechtsverhältnis*; du même auteur: Rapport présenté à la Société suisse des juristes, 1933, p. 157 sq.). Les droits fiscaux - bien qu'exercés par une corporation de droit public, quelle qu'elle soit - sont toujours fondés sur le pouvoir de l'Etat et non pas sur les intérêts patrimoniaux des membres de la corporation. Quand l'Etat impose une personne physique ou morale, il n'accomplit pas un acte de gestion, mais un acte d'autorité (BERTHELEMY, *Droit administratif*, 5e édit. p. 42 sq.). L'activité de ses organes, dans ce domaine, tend à l'application du droit public objectif, qui précise, sous forme de règles impératives, les obligations fiscales des citoyens. La procédure de taxation n'a pas d'autre but, et le recours à la Cour fiscale supérieure d'un canton n'en constitue que la dernière étape, ladite cour exerçant en somme les mêmes compétences, *ratione materiae*, que l'autorité de taxation. Il s'agit là de deux organes exerçant la même fonction au nom de l'Etat, et non pas d'un organe administratif chargé de faire valoir les droits subjectifs de l'Etat devant une juridiction autonome, un tribunal neutre. Si, dans sa décision, l'autorité suprême se prononce contre le

Seite: 234

contribuable, cette décision peut constituer une atteinte aux droits du citoyen, qui aura dès lors qualité pour se pourvoir au Tribunal fédéral par la voie du recours de droit public. Si, au contraire, ladite autorité s'est prononcée en faveur du contribuable, ... cette décision - fût-elle complètement erronée - ne porte pas atteinte aux droits individuels des citoyens ou d'une corporation; elle ne peut donc justifier la mise en oeuvre d'une disposition constitutionnelle (en l'espèce l'art. 4 CF) qui les garantit. En d'autres termes, elle ne donne pas à l'Etat qualité pour se pourvoir au Tribunal fédéral par la voie du recours de droit public; et si un semblable recours est formé, il doit être déclaré irrecevable.

3.- Les considérations qui précèdent - et qui touchent au fond même des institutions - restent vraies alors même qu'au point de vue de la forme, la procédure de recours contre les décisions de l'autorité de taxation serait semblable à la procédure civile. Il va sans dire, en effet, que l'adoption de règles analogues à celles de cette procédure n'a pas d'autre but que d'assurer l'application la plus juste du droit; mais, même si l'autorité qui recourt joue, devant l'autorité qui statue, le rôle d'une partie et, à l'instar d'une partie, présente ses moyens, rapporte ses preuves et prend ses conclusions, elle ne se transforme pas pour autant en sujet de droits subjectifs. Les deux autorités demeurent les organes de la puissance publique et persistent à exercer la fonction qui leur est commune et qui tend - comme on l'a relevé plus haut - à la réalisation la plus parfaite du droit fiscal (cf. KIRCHHOFER, *Verwaltungsrechtspflege*, p. 31 et 32; RO 48 I 108 et 49 I 463).

4.- ...

5.- Dans l'énumération de ses moyens, l'Etat de Neuchâtel argue d'une violation du traité du 23 novembre 1850 entre les Etats-Unis et la Suisse. Toutefois les cantons ne sont pas non plus recevables à soulever ce moyen devant le Tribunal fédéral. à l'occasion d'une réclamation

Seite: 235

comme celle dont il s'agit en l'espèce. Certes, au lieu de limiter la garantie du droit public aux droits individuels inscrits dans la Constitution, les textes législatifs ont étendu - cette garantie aux droits individuels contenus dans les traités et les concordats, et les art. 175 No 3 et 178 No 2 OJF ont réservé en conséquence aux particuliers et aux corporations la faculté de recourir au Tribunal fédéral. Mais puisque - comme on vient de le montrer - les droits de l'Etat en matière d'impôts ne peuvent

pas être assimilés aux droits individuels des particuliers et des corporations, un canton n'a pas non plus qualité pour se plaindre de la violation d'un traité, par une de ses propres autorités fiscales, en employant la voie du recours de droit public qui est précisément réservée à la protection des droits de cette nature.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

Le recours est irrecevable