

Direktion der Justiz und Polizei des Kantons Zürich vom 9. September 1919 aufgehoben.

35. Arrêt du 25 octobre 1919 dans la cause **Société anonyme des Usines Giuliani** contre **Conseil d'Etat du Valais**.

Rappel d'impôt : dérogation au principe d'après lequel, une fois fixée par l'autorité compétente, l'assiette de l'impôt ne peut plus être modifiée.

A. — Pour l'année 1917 la Société anonyme des Usines Giuliani, à Bâle, qui exploitait à Martigny-Bourg une fabrique d'aluminium, a été soumise par la commune de Martigny-Bourg à l'impôt sur un bénéfice net de 681 000 fr. Elle a recouru au Tribunal fédéral contre cet impôt en demandant l'annulation ou subsidiairement la répartition entre Martigny-Bourg et Bâle, de manière à éviter une double imposition.

A la demande du Juge délégué la recourante a produit son bilan et son compte de profits et pertes au 31 décembre 1917 qui accusent un bénéfice net de 1 295 443 fr. 26, non compris les tantièmes (323 860 fr. 80). Lors de l'inspection locale, elle a expliqué que ce compte et ce bilan étaient erronés et elle a remis au Juge délégué un compte rectifié suivant lequel le bénéfice net pour 1917 serait de 680 028 fr. 96, tantièmes compris. Lors de la même inspection locale, le représentant de la commune de Martigny-Bourg a déclaré que « la base de l'impôt pour 1917 est fournie par le bénéfice réalisé en 1916 ».

Statuant sur le recours, le Tribunal fédéral a prononcé en date du 27 juin 1918 : « Le recours est partiellement admis dans ce sens que, pour 1917, la commune de Martigny-Bourg ne peut prélever l'impôt que sur les $\frac{2}{3}$ du bénéfice de la recourante et que l'impôt

industriel communal réclamé doit donc être réduit dans cette mesure, soit de $\frac{1}{3}$. »

B. — Le 29 août 1918 la commune de Martigny-Bourg a informé la Société qu'elle la soumettait à un rappel d'impôt pour 1917, en prenant pour base le bénéfice de 1 300 000 fr. accusé par le compte fourni au Tribunal fédéral, bénéfice imposable à Martigny à concurrence des $\frac{2}{3}$. Elle lui réclamait en conséquence pour 1917 un supplément d'impôt de 15 131 fr. 10, somme que, ensuite de poursuites, la Société a été contrainte de payer.

La Société a recouru au Conseil d'Etat. Elle soutient que, d'après le système fiscal valaisan, l'impôt ne peut être calculé que sur les bénéfices réalisés l'année précédente ; par conséquent la commune ne pouvait procéder à un rappel d'impôt pour 1917 en se basant sur le bénéfice de l'exercice 1917. Aussi bien à cet égard il y a chose jugée, car dans son arrêt le Tribunal fédéral a fixé définitivement à 681 000 fr. le chiffre du bénéfice imposable en 1917 et il a déclaré que la commune est liée par le mode de calcul adopté par elle et qu'il ne saurait donc être tenu compte des bénéfices effectivement réalisés en 1917. Enfin la recourante affirme que le bilan dont la commune fait état a été dressé à la hâte par un comptable insuffisamment renseigné et qu'il est complètement erroné ; elle demande donc qu'une expertise confiée à un établissement fiduciaire soit ordonnée pour faire la lumière à ce sujet.

Dans sa réponse au recours, la commune de Martigny-Bourg a déclaré ne pas s'opposer à l'expertise sollicitée, pourvu qu'elle soit confiée à un homme du métier. En réplique la recourante a protesté contre la prétention de confier une telle mission à un de ses concurrents possibles.

Par décision du 8 juillet 1919, le Conseil d'Etat du canton du Valais a écarté le recours pour les motifs suivants :

Il n'est pas admissible que la Société conteste l'exactitude du bilan qu'elle a produit elle-même. Une erreur de l'importance de celle qui est alléguée est inconcevable. D'ailleurs ce serait à la recourante à prouver que l'imposition est exagérée. La demande d'expertise n'est pas justifiée.

Quant au rappel d'impôt, rien ne s'y oppose d'après la législation valaisanne et la jurisprudence du Conseil d'Etat, s'il se révèle après coup que le bénéfice de l'année courante évalué au chiffre de l'année précédente a en réalité été plus élevé. On ne saurait invoquer contre la manière de procéder de la commune l'autorité de la chose jugée, car le Tribunal fédéral ne s'est prononcé que sur la répartition de l'impôt entre Martigny-Bourg et Bâle-Ville et non sur la quotité de l'impôt. D'ailleurs la situation a été totalement modifiée du fait que l'exercice 1917 s'est trouvé être le dernier de la recourante en Valais, la société ayant ensuite cédé ses affaires à une nouvelle société : Usine d'aluminium Martigny, S. A. Il va sans dire que pour le dernier exercice de l'existence d'une société un rappel d'impôt se justifie pleinement.

C. — La Société a formé un recours de droit public contre cette décision, en reprenant et développant les moyens résumés ci-dessus. Elle conclut à ce qu'il soit prononcé que la commune de Martigny-Bourg n'a pas le droit de faire un rappel d'impôt pour 1917 et qu'elle doit donc restituer à la recourante, avec intérêts à 6%, la somme de 15 131 fr. 50. Subsidiairement elle demande une expertise fiduciaire de ses livres dans la forme et de la manière propres à offrir toutes les garanties désirables et à mettre la Société à l'abri de toute indiscretion.

Le Conseil d'Etat a conclu au rejet du recours. En ce qui concerne l'expertise, il fait observer qu'il ne pouvait entrer dans la manière de voir de la recourante, laquelle déclarait s'opposer à la composition de la commission d'expertise telle qu'elle était proposée par la commune.

Considérant en droit :

1. — C'est à tort que la commune de Martigny-Bourg et le Conseil d'Etat du canton du Valais estiment que, dans son arrêt du 27 juin 1918, le Tribunal fédéral a procédé uniquement à la répartition de la souveraineté fiscale entre Martigny-Bourg et Bâle-Ville et a laissé intacte la question de la quotité de l'impôt. Non seulement par son dispositif il a réduit de $\frac{1}{3}$ « l'impôt industriel communal réclamé », c'est-à-dire l'impôt sur le bénéfice net de 681 000 fr., mais dans les considérants qui sont en relation intime avec le dispositif et qui en précisent la portée il a déclaré de la façon la plus catégorique que l'impôt pour 1917 avait été calculé et, conformément au système fiscal valaisan, devait en effet être calculé d'après le bénéfice réalisé l'année précédente. Enfin il a ajouté que la commune était liée par le mode de calcul qu'elle avait adopté et que, s'étant basée sur les résultats de l'année 1916, elle ne pouvait, après coup, faire état des bénéfices effectivement réalisés en 1917 ; c'est pourquoi il a jugé superflu de rechercher si c'est le bilan 1917 primitivement produit ou le bilan rectifié produit lors de l'inspection locale qui doit faire règle pour la détermination du bénéfice de l'exercice 1917, cette question n'ayant d'intérêt que pour la fixation de l'impôt de l'année suivante, soit de l'année 1918.

Ainsi donc, si le rappel d'impôt auquel la commune de Martigny-Bourg a procédé se fondait uniquement sur le fait que le bénéfice révélé par les comptes de l'exercice 1917 est supérieur à la somme de 681 000 fr. qui avait servi de base au calcul de l'impôt, la recourante serait certainement en droit d'opposer à cette prétention l'autorité de la chose jugée. Mais le Conseil d'Etat valaisan observe qu'il s'est produit un fait nouveau de nature à modifier la situation telle qu'elle avait été envisagée par le Tribunal fédéral : c'est que l'exercice

1917 s'est trouvé être le dernier exercice de la Société en Valais, la recourante ayant, en 1918, cédé ses affaires à une nouvelle société.

Il est exact que cette circonstance n'avait pas été retenue par le Tribunal fédéral dans son précédent arrêt qui, au contraire, supposait la continuation de l'existence de la Société en Valais, puisqu'il expliquait que la détermination des bénéfices réalisés en 1917 aurait lieu à l'occasion de l'impôt pour 1918. Il convient donc de rechercher si le Conseil d'Etat a pu, sans arbitraire, estimer que ce fait nouveau était propre à justifier un rappel d'impôt. Or cette question doit être résolue affirmativement.

Sans doute, dans la règle et sauf disposition contraire de la loi, une fois fixée par l'autorité compétente, l'assiette de l'impôt ne peut plus être modifiée pour l'exercice fiscal considéré. Toutefois il serait excessif d'admettre que ce principe est absolu et que toute dérogation non expressément prévue par la loi implique un déni de justice. Dans une affaire Hoirs Vetter-Leuzinger, le Tribunal fédéral a annulé comme contraire à l'art. 4 Const. féd. un rappel d'impôt sur le revenu, mais c'est parce que ce rappel d'impôt non seulement n'était pas autorisé par la législation zurichoise, mais était même positivement exclu d'après sa teneur précise (v. RO. 33 I p. 695 et s.; v. d'ailleurs arrêt du 3 juillet 1918, Streiff contre Zurich, qui a tempéré dans une certaine mesure la rigueur du principe posé dans l'arrêt précédent). En l'espèce on ne peut dire que la mesure prise à l'égard de la recourante soit en contradiction flagrante avec la législation valaisanne. La règle d'après laquelle l'impôt annuel est calculé sur le résultat de l'exercice précédent n'est pas énoncée formellement dans la loi; elle ne résulte qu'implicitement du fait (loi du 29 novembre 1886 sur la répartition des charges municipales, art. 19) que l'impôt peut être perçu déjà dans le courant du 1^{er} semestre (c'est-à-dire à une époque où les résultats

de l'exercice courant sont encore inconnus) et elle est sanctionnée par la pratique fiscale. Dans le cours ordinaire des choses elle n'entre pas en conflit avec le principe général qui veut que l'impôt frappe les bénéfices effectivement réalisés, car si le contribuable se trouve payer l'impôt sur une somme inférieure ou supérieure à celle qu'il a réellement gagnée dans l'année, ce bénéfice réel sera pris en considération pour l'impôt de l'année suivante. C'est là le correctif naturel du système et il s'applique au fur et à mesure des années successives tant que le contribuable déploie son activité dans le canton. Mais qu'en est-il lorsque cette activité cesse? On pourrait concevoir qu'il demeurera néanmoins soumis à l'impôt sur le produit de l'année précédente: c'est par exemple le système vaudois, qui a comme corollaire forcé que la première année où le contribuable a travaillé il n'a pas d'impôt à payer (v. R. CORREVEON, Etude sur l'impôt mobilier dans le canton de Vaud, p. 295 et s.). De cette façon, tous les bénéfices effectivement réalisés et ceux-là seulement auront en définitive été imposés, ce qui est conforme à la justice fiscale. Mais on peut arriver au même résultat par le procédé différent préconisé par le Conseil d'Etat valaisan, qui consiste à prélever l'impôt déjà la première année de l'activité dans le canton et seulement jusqu'à la fin de la dernière année de cette activité, mais en considérant comme provisoire l'évaluation faite la première année — d'une façon toute hypothétique — et la dernière année — sur la base du bénéfice de l'année précédente — et en rectifiant après coup cette évaluation pour la mettre en harmonie avec le résultat réel de l'exercice. Ce procédé, qui nécessite, le cas échéant, des rappels d'impôt, aboutit lui aussi à ce que, en définitive, le contribuable paie l'impôt sur tout le bénéfice effectif et seulement sur celui-là et il ne saurait donc, la loi ne le prohibant d'ailleurs pas, être déclaré arbitraire — à condition, bien entendu, qu'il soit appliqué aussi

bien en faveur du contribuable qu'en faveur du fisc, c'est-à-dire que le contribuable, soumis à un rappel d'impôt s'il s'est trouvé payer trop peu, soit autorisé de son côté à exiger la restitution de ce qu'il se trouve avoir payé en trop ; or la recourante ne prétend même pas que ce droit soit dénié au contribuable par le fisc valaisan et que, à ce point de vue, elle soit donc victime d'une inégalité de traitement.

2. — Il résulte de ce qui précède que le recours devrait être écarté s'il était constant qu'en 1917 la Société a bien réalisé le bénéfice net de 1 300 000 fr., sur lequel la commune a calculé le complément d'impôt réclamé. Mais justement la recourante a offert de prouver que son bénéfice en 1917, bien loin d'atteindre ce chiffre, n'a pas dépassé celui de 681 000 fr. sur lequel l'impôt a été perçu et que par conséquent en tout état de cause les conditions de fait qui pourraient justifier un rappel d'impôt font défaut. Le Conseil d'Etat a sommairement écarté cette offre de preuve, mais à cet égard sa décision mérite le reproche d'arbitraire que formule la recourante à l'appui de ses conclusions subsidiaires. Déjà au cours de l'instance précédente devant le Tribunal fédéral la Société avait allégué que son bilan et ses comptes pour 1917 produits au Juge délégué et accusant un bénéfice de 1 300 000 fr. environ étaient entachés d'erreurs fondamentales imputables à l'inexpérience d'un comptable qui, travaillant hâtivement et avant la clôture des livres, avait omis de porter au passif des sommes importantes ; elle a dès lors produit un bilan et des comptes rectifiés. Il s'agit ainsi de savoir lequel de ces comptes successifs est conforme à la réalité et l'on ne saurait, cela va sans dire, trancher cette question en observant simplement, comme le fait le Conseil d'Etat, que l'erreur alléguée est invraisemblable. Le Conseil d'Etat ajoute que, dans tous les cas, il aurait incombé à la recourante de prouver l'inexactitude du bilan primitif et par conséquent l'exagération de l'impôt réclamé.

Mais c'est là précisément ce que la Société tente de faire en sollicitant une expertise qui constitue le seul moyen sûr d'investigation, et l'on ne peut évidemment en même temps lui imposer une preuve et lui refuser le moyen de la rapporter. Il existe, il est vrai, un désaccord entre la Société et la commune quant à la façon dont le collège d'experts devrait être composé, mais cette divergence d'opinions n'autorisait pas le Conseil d'Etat à faire abstraction de toute expertise. Ainsi qu'il le déclare lui-même dans sa réponse au recours, en cette matière il organise souverainement la procédure à suivre et par conséquent il n'était lié ni par les propositions de la Société, ni par celles de la commune, mais, l'expertise étant absolument indispensable, il devait l'ordonner tout en demeurant libre d'en confier le soin aux spécialistes qu'il jugerait à propos, pourvu qu'ils présentent les garanties nécessaires de compétence, d'impartialité et de discrétion.

En résumé donc, la décision du Conseil d'Etat ratifiant doré et déjà le rappel d'impôt de la commune de Martigny-Bourg est manifestement prématurée, tant que le montant des bénéfices réalisés effectivement en 1917 par la recourante n'aura pas été déterminé au moyen d'une expertise que le Conseil d'Etat est tenu d'ordonner et qu'il est compétent pour organiser.

Le Tribunal fédéral prononce :

Le recours est admis et l'arrêté du Conseil d'Etat du canton du Valais est annulé dans le sens des motifs.