

IV. DOPPELBESTEuerung

DOUBLE IMPOSITION

56. Arrêt du 13 octobre 1922 dans la cause **Fabriques des montres Zénith** contre **Vaud et Neuchâtel**.

Double imposition. Le système fiscal en vigueur dans le canton de Vaud se rapproche suffisamment dans ses effets du système de l'impôt sur la fortune globale nette pour autoriser, en matière intercantonale, l'application du principe de la défalcation proportionnelle des dettes.

La Société anonyme « Les Fabriques des Montres Zénith », ayant son siège au Locle, possède en territoire vaudois, sur les communes du Chenit et du Lieu, deux fabriques soit deux immeubles grevés d'une hypothèque constituée en garantie d'un crédit à elle ouvert par la Banque Cantonale Neuchâteloise à concurrence de 500 000 fr. en capital et 100 000 fr. pour intérêts et frais divers.

Par lettre du 27 janvier 1922, la société recourante s'est adressée au Conservateur du registre foncier du district de la Vallée en demandant que cette hypothèque fût déduite de la valeur cadastrale de ses immeubles, pour l'impôt foncier de 1922.

Le Conservateur du registre foncier s'étant refusé à faire droit à cette demande, la Société a recouru au Département des Finances du canton de Vaud en faisant valoir que si la Banque Cantonale Neuchâteloise avait adopté la forme du crédit, c'était uniquement en raison des fluctuations inévitables d'un compte d'une société industrielle, mais qu'il s'agissait bien en réalité d'une dette *effective* et non d'une créance indéterminée, future ou simplement éventuelle, au sens de l'art. 2 de la loi vaudoise du 19 novembre 1912 sur la défalcation des dettes hypothécaires.

En date du 17 mars 1922, le Conservateur du registre foncier du district de la Vallée a fait savoir à la recourante que le Département des Finances avait rejeté son recours par les motifs suivants : « Le Tribunal fédéral a jugé que la défalcation des dettes hypothécaires doit être accordée aux propriétaires domiciliés dans un autre canton, dans la même mesure où elle est accordée par la loi vaudoise aux propriétaires domiciliés dans le canton. Le principe de la défalcation proportionnelle des dettes... n'est pas applicable dans le canton de Vaud qui n'a pas le système de l'impôt sur la fortune globale nette. Et dans l'arrêt du 27 septembre 1917 (Lorenz c. Vaud) il (le Tribunal fédéral) a admis que la distinction faite entre les dettes hypothécaires défalcales et les dettes hypothécaires non défalcales n'a rien d'inconstitutionnel. »

Par acte du 13 mai 1922, la Société a formé contre cette décision un recours de droit public au Tribunal fédéral pour violation de l'art. 46 al. 2 Const. féd. Elle conclut à ce qu'il plaise au Tribunal fédéral dire auquel des deux fiscaux cantonaux elle est tenue de payer et le cas échéant dans quelle proportion à chacun d'eux.

Le Conseil d'Etat de Neuchâtel a conclu à ce qu'il plaise au Tribunal fédéral déclarer le recours bien fondé et dire que le canton de Vaud est tenu d'accorder à la recourante l'autorisation de défalquer de la valeur de ses immeubles soumis à l'impôt une part proportionnelle de son passif. Il expose que dans le canton de Neuchâtel, conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral, les immeubles sis hors du canton ne sont pas frappés d'impôt mais doivent supporter une part de passif proportionnelle à la valeur de ces immeubles comparée au montant de l'actif total.

Le Conseil d'Etat du canton de Vaud a conclu tant préjudiciellement qu'au fond au rejet du recours. Au fond, après avoir rappelé le système d'impôt en vigueur dans le canton, système d'après lequel les deux éléments

qui composent la fortune : meubles et immeubles sont traités différemment et indépendamment d'ailleurs l'un de l'autre tant en ce qui concerne la cote et le taux de la progression qu'en ce qui concerne la faculté de défalquer les dettes, il s'attache à démontrer que la dette dont la recourante demande la défalcation rentre dans l'une des catégories de dettes dont la loi du 19 novembre 1912 (art. 2 lettre *d*) exclut expressément la défalcation. Se référant, d'autre part, à l'arrêt Lorenz contre Vaud du 28 septembre 1917, il soutient que le principe de la distinction entre dettes défalcales et dettes non défalcales est parfaitement licite tant au regard de la constitution fédérale que de la constitution cantonale.

Considérant en droit :

1. — Il est de jurisprudence constante (cf. RO. 31 I p. 53 et 241 ; 32 I p. 276 ; 33 I p. 481) qu'en matière de recours pour violation de l'art. 46 al. 2 Const. féd., il n'est pas nécessaire que le recourant ait épuisé les diverses instances cantonales qui eussent pu connaître du différend. Le fait, par conséquent, que la société des Fabriques des Montres Zénith aurait eu la faculté de recourir au Conseil d'Etat du canton de Vaud contre la décision du Département des Finances ne saurait constituer un obstacle à la recevabilité du présent pourvoi.

2. — C'est à tort également que le Conseil d'Etat du canton de Vaud conteste en l'espèce l'existence d'un conflit susceptible de justifier de l'application du principe posé à l'art. 46 al. 2 Const. féd. Il suffirait en effet que les décisions prises par les fiscs neuchâtelois et vaudois fussent suivies d'effet, pour que la recourante se trouvât victime d'une double imposition, puisque, d'une part, le canton de Vaud entend prélever l'impôt sur la valeur cadastrale nette des immeubles, sans égard, par conséquent, à la dette qui les grève et que, d'autre part, le canton de Neuchâtel, qui prétend imposer la fortune globale nette de la société, n'autorise cette dernière à

défalquer qu'une part seulement de cette même dette. A cet égard donc le recours apparaît également comme recevable.

3. — Au fond, la recourante ne s'est pas bornée à demander de pouvoir défalquer de la valeur cadastrale de ses immeubles sis à la Vallée la dette hypothécaire de 600 000 fr. qui les grève, mais, se prévalant expressément des principes suivis par la Cour de céans en matière de double imposition et spécialement du principe dit de la défalcation proportionnelle des dettes, elle conclut en termes généraux à ce qu'il plaise à la Cour fixer la part de sa fortune imposable dans l'un et l'autre canton. C'est dès lors en vain qu'on tente d'invoquer comme un précédent l'arrêt rendu dans la cause Lorenz contre Vaud ; cette décision ne présente aucun intérêt en l'espèce. En présence des conclusions du recours, il ne s'agit pas en effet de rechercher si le fisc vaudois était ou non fondé à faire rentrer la dette hypothécaire dans la catégorie des dettes non défalcales à teneur de l'art. 2 de la loi du 19 novembre 1912, non plus que d'examiner si cette disposition est ou non compatible avec les dispositions de la constitution fédérale, mais bien de trancher la question de savoir si le principe de la défalcation proportionnelle des dettes peut trouver son application en l'espèce.

Cette question ne présenterait aucune difficulté s'il s'agissait, dans l'un et l'autre canton, du même système d'impôt et, plus exactement, si le système en vigueur dans le canton de Vaud se trouvait être comme à Neuchâtel, celui de l'impôt sur la fortune globale nette. Une simple référence à la jurisprudence du Tribunal fédéral, jurisprudence constamment suivie depuis l'arrêt Stricker-Müller contre Appenzell R.-I. et Bâle-Ville (cf. RO 39 I p. 570 et suiv. ; 40 I p. 65 ; 41 I p. 416) suffirait pour justifier l'admission du recours. Si le système d'impôt vaudois (voir l'exposé qui en a été fait dans l'arrêt Zürcher contre Vaud du 28 septembre 1917 ; RO 43 I

p. 265) n'est pas absolument celui de l'impôt sur la fortune globale nette, il s'en faut toutefois qu'il ne soit qu'un simple assemblage d'impôts purement « réels » (ce que la terminologie allemande désigne sous le nom d'Objektsteuer), autrement dit d'impôts frappant divers éléments de la fortune considérés isolément, pour leur valeur propre et sans égard aux autres ressources ni aux charges du contribuable. Serait-ce le cas, ce fait — ainsi qu'il a été jugé dans l'arrêt Boetsch contre Berne du 14 juillet 1922* — devrait, il est vrai, conduire à rejeter le recours. Mais, comme on l'a déjà fait observer dans l'arrêt Bubloz contre Neuchâtel et Vaud du 5 avril 1919 (RO 45 I p. 176), l'impôt foncier vaudois ne constitue pas à proprement parler un impôt « réel ». Si le fisc vaudois établit bien une distinction entre meubles et immeubles et soumet chacune de ces deux catégories de biens à un impôt spécial, un examen plus attentif des dispositions légales démontre que le but de cette distinction a été surtout de favoriser la propriété foncière, en permettant d'adopter un taux différent suivant qu'il s'agit de meubles ou d'immeubles. Ce qu'il convient également de souligner, c'est que sur chacune des deux catégories de biens le contribuable est autorisé à opérer la défalcation d'une part de ses dettes : des dettes hypothécaires sur la valeur cadastrale de l'immeuble et de ses dettes chirographaires sur sa fortune mobilière. Sans doute avec ce système (comme on l'a d'ailleurs fait observer au sujet de l'affaire Zürcher), la défalcation n'est-elle pas toujours complète et peut-il arriver que certaines dettes ne puissent être déduites ni de l'actif mobilier ni de l'actif immobilier, c'est à savoir lorsque les dettes chirographaires dépassent le montant des biens mobiliers ou lorsque les dettes hypothécaires dépassent la valeur de l'immeuble, mais ce cas paraît devoir être l'exception. Il convient en effet de relever que l'art. 23 de la loi d'impôt de 1886 prévoit expressément que les dettes du contribuable qui ne peuvent être

* P. 362.

défalquées de l'impôt foncier (soit précisément celles désignées sous l'art. 2 de la loi de 1912) sont déduites de la fortune mobilière soumise à l'impôt. Ainsi, malgré la distinction entre meubles et immeubles, le système aboutit en définitive, sauf de rares exceptions, à tenir compte de la situation économique du contribuable, à savoir en n'imposant que la valeur réelle de son patrimoine. En présence de cette constatation, il n'est aucun motif, semble-t-il, d'exclure en l'espèce l'application du principe de la défalcation proportionnelle des dettes.

Sans doute se pourra-t-il que cette application entraîne, dans les relations intercantionales, certaines dérogations à la loi cantonale, qu'en particulier le propriétaire d'un immeuble situé dans le canton de Vaud se trouve, du fait qu'il a son domicile hors du canton, autorisé à défalquer de la valeur de son immeuble non seulement des dettes hypothécaires qui ne seraient pas défalquées à teneur de l'art. 2 de la loi de 1912, mais même dans certains cas, comme en l'espèce, une part de ses dettes purement chirographaires et qu'il jouisse ainsi d'un avantage qu'il n'aurait pas s'il était domicilié dans le canton. Mais l'inverse peut également se produire, dans le cas par exemple où il n'aurait en fait de dettes que celles qui grèvent son immeuble dans le canton de Vaud, car il va de soi, dans ce cas, que le canton de Vaud serait en droit d'exiger du canton de domicile qu'il tolère une imputation proportionnelle de ces dettes sur la fortune mobilière soumise à l'impôt dans ledit canton. Ces conséquences ne peuvent pas faire obstacle à l'application du principe de la défalcation proportionnelle des dettes. Si les cantons sont libres en principe du choix de leur système d'impôt, cette liberté est toutefois conditionnée par les règles fixées dans la Constitution fédérale et l'art. 46 al. 2 a été précisément édicté en vue d'empêcher qu'un citoyen se trouve imposé deux fois pour le même objet.

Il n'y aurait sans doute pas lieu d'intervenir en l'espèce

si, comme dans le cas Boetsch précité, le traitement dont se plaint la recourante résultait non du fait de sa situation de contribuable assujétié simultanément à l'impôt dans les cantons de Vaud et de Neuchâtel, mais uniquement des particularités du système d'impôt vaudois, de telle sorte qu'elle n'y pût échapper quand bien même elle ne relèverait que de la souveraineté fiscale du canton de Vaud. Or tel n'est pas le cas. Si la Société des Fabriques des Montres Zénith, au lieu d'avoir ses fabriques à la Vallée et le reste de ses installations au Locle, avait toute son activité concentrée sur le territoire vaudois, sans doute devrait-elle se soumettre à la décision attaquée, mais, comme tout autre contribuable domicilié dans le canton de Vaud, elle aurait au moins la faculté de défalquer sa dette de la valeur de sa fortune mobilière. La décision dont elle se plaint résulte donc bien du conflit des deux souverainetés fiscales de Neuchâtel et de Vaud, c'est-à-dire du fait que les relations de la recourante s'étendent sur les deux cantons; elle est incontestablement en opposition avec le principe posé à l'art. 46 al. 2 Const. féd. et le recours apparaît dès lors comme fondé.

Le Tribunal fédéral prononce :

Le recours est admis en ce sens que le canton de Vaud est tenu d'admettre la défalcation de la part des dettes de la recourante qui correspond au rapport existant entre les éléments d'actif soumis à sa souveraineté et la fortune totale de la recourante.

57. Urteil vom 21. Oktober 1920

i. S. Baugesellschaft Schönenwerd gegen Kantone Solothurn, Zürich, Schwyz, Schaffhausen, St. Gallen, Aargau, Tessin, Waadt und Neuenburg.

Immobilien-gesellschaft mit Grundbesitz in verschiedenen Kantonen. Anfechtung der Besteuerung in einzelnen Kantonen wegen Ablehnung des Begehrens um Abzug eines verhältnismässigen Teiles der Gesamtschulden der Gesellschaft vom Werte der einzelnen Liegenschaft. Rekursfrist. Notwendigkeit, wenn gegenüber der Einschätzung eine kantonale Rekursinstanz angerufen worden ist, vor Erhebung des staatsrechtlichen Rekurses zunächst deren Entscheid abzuwarten. Unzulässigkeit blosser Feststellungsbegehren, die nicht gegen eine bestimmte Steuer- auflage gerichtet sind, sondern lediglich die Bestimmung des Umfangs der Steuerpflicht in einem bestimmten Kanton für die Zukunft bezwecken. Bestätigung der Praxis, wonach ein Schuldenabzug im erwähnten Sinne nur verlangt werden kann, wenn das betreffende Gemeinwesen allgemein, gegenüber seinen Einwohnern auf dem Boden der Reinvermögensbesteuerung steht, nicht wenn die Steuer auch von den im Kanton bzw. in der Gemeinde wohnhaften Pflichtigen als Objektssteuer auf dem Bruttowerte der Liegenschaft und ohne die Möglichkeit erhoben wird, bei der Liegenschaftsbesteuerung nicht abzugsfähige Schulden vom steuerpflichtigen Mobilienvermögen abzurechnen.

A. — Die Rekurrentin Aktiengesellschaft « Baugesellschaft Schönenwerd » mit Sitz in Schönenwerd, hat nach den Statuten zum Zweck: Erwerb von Bauland und Häusern, Erstellung von solchen, Vermietung und Verkauf von Grundstücken und Häusern. Sie ist eine Gründung der Bally-Schuhfabriken A. G. (früher C. F. Bally A. G.), in deren Händen sich auch das ganze 150,000 Fr. betragende Aktienkapital befindet. Ihre ursprüngliche und hauptsächliche Aufgabe ist die Errichtung von Wohnhäusern und deren Vermietung an die Arbeiter und Angestellten der Bally-Schuhfabriken A. G. zu für das Personal günstigen Bedingun-