

pas que la punition par la privation des droits civiques soit liée à la commission d'un délit caractérisé (« es wäre eine zu grosse und durch nichts gerechtfertigte Ungleichheit, wenn im Falle von Art. 45 Abs. 2 nicht auch verlangt würde, dass die Bestrafung mit dem Entzug der bürgerlichen Rechte mindestens an ein eigentliches bestimmtes Vergehen sich anknüpfen muss »).

Or, comme on l'a relevé au considérant 2, le non-paiement de la taxe d'exemption du service militaire non seulement n'est pas un délit grave, mais n'est même pas un délit. C'est une contravention qui — n'était l'art. 1<sup>er</sup> non abrogé de la loi spéciale — ne pourrait pas, selon l'art 103 CPS, avoir pour sanction une privation, même partielle, des droits civiques. La discussion de la loi par les Chambres fédérales montre aussi que, dans le cadre de la loi de 1901, il n'y a pas lieu d'attribuer à la perte du droit de vote une portée telle qu'elle justifierait le retrait de la liberté d'établissement garantie par la Constitution fédérale. Tandis que le Conseil National, établissant un parallèle entre l'obligation de payer la taxe et l'obligation de servir, proposa la privation des droits civiques, le Conseil des Etats, insistant sur le caractère fiscal de la taxe militaire et voyant dans la loi discutée une simple loi d'impôt, se prononça pour la privation du seul droit de vote. Cette opinion prévalut puisque le Conseil National adhéra le 23 mars 1901, au texte du Conseil des Etats (Bull. sténogr. C. des E. 1899 p. 527/28 et 532/33 ; C. N. 1900 p. 706 et sv., 1901 p. 52 et 53).

L'établissement ne pouvant, dès lors, être retiré au recourant ni en vertu du deuxième alinéa ni en vertu du troisième alinéa de l'art. 45 CF, l'arrêté attaqué doit être annulé.

*Par ces motifs, le Tribunal fédéral*

admet le recours et annule l'arrêté attaqué.

### III. DOPPELBESTEuerung

#### DOUBLE IMPOSITION

##### 27. Arrêt du 28 mai 1945 dans la cause Boillat-Japy contre Département des finances et contributions du canton de Genève.

###### *Double imposition intercantonale. Séjour saisonnier.*

1. Il y a lieu d'assimiler au séjour d'un contribuable hors de son canton de domicile dans une maison qui lui appartient ou appartient à un membre de sa famille et dans laquelle il tient un ménage indépendant, le séjour dans une maison ou un appartement pris à bail où le locataire vit dans ses meubles, à condition que le contrat ait été conclu à long terme ou qu'il ait en fait été renouvelé pendant plusieurs années (consid. 2).
2. Dans un cas comme dans l'autre, le séjour est constitutif d'un domicile fiscal secondaire lorsqu'il est de plus de 90 jours par année (consid. 3).

###### *Interkantonale Doppelbesteuerung. Saisonaufenthalt.*

1. Der Steuerpflichtige, der sich ausserhalb des Wohnsitzkantons in einer mit eigenen Möbeln ausgestatteten Mietwohnung aufhält, ist gleich zu behandeln wie derjenige, der ausserhalb des Wohnsitzkantons ein eigenes oder einem Familienglied gehörendes Haus bewohnt, sofern der Mietvertrag auf lange Zeit abgeschlossen und während mehreren Jahren erneuert worden ist (Erw. 2).
2. In beiden Fällen begründet der Aufenthalt ausserhalb des Wohnsitzkantons ein sekundäres Steuerdomizil, wenn er jährlich mehr als 90 Tage dauert (Erw. 3).

###### *Doppia imposizione intercantonale. Soggiorno stagionale.*

1. Alla persona che soggiorna al di fuori del cantone di domicilio, in una casa di sua proprietà o appartenente a un membro della sua famiglia, nella quale tiene un'economia domestica indipendente, è da equiparare, agli effetti fiscali, la persona che dimora temporaneamente in una casa o in un appartamento (che ha locato e ammobiliato con mobili propri) al di fuori del cantone di domicilio, sempre che il contratto di locazione sia stato concluso a lunga scadenza o, perché ripetutamente rinnovato, per duri da parecchi anni (consid. 2).
2. In entrambi i casi, il soggiorno fuori del cantone di domicilio, la cui durata ecceda i 90 giorni annui, viene a costituire un domicilio fiscale secondario (consid. 3).

A. — Dame Louise Boillat-Japy est la veuve d'Edouard Boillat, décédé le 17 octobre 1941. Celui-ci possédait à Reconvilier (canton de Berne) une propriété dans laquelle il passait une partie de l'année avec sa famille. Durant

l'autre partie de l'année, il vivait avec sa famille à Genève, où il avait loué et meublé le rez-de-chaussée et le 1<sup>er</sup> étage d'une maison de maître. En 1927, le bail, qui avait déjà duré une dizaine d'années, fut prolongé pour neuf ans et le loyer annuel fixé à 10 000 fr. A l'expiration de cette période, le contrat fut renouvelé pour une année et le loyer ramené à 8000 fr. Le bail a ensuite été reconduit tacitement.

Depuis la mort de son mari, dame Boillat a l'usufruit de la propriété de Reconvilier dont ses enfants ont hérité. Le 25 mars 1942, elle fit un nouveau bail pour une partie de l'appartement qu'elle occupait jusqu'alors à Genève. Le contrat était conclu pour trois ans, soit jusqu'au 31 mai 1945, et le loyer était fixé à 3600 fr. Les parties convenaient que, faute de résiliation trois mois avant l'expiration de la période locative, le bail serait renouvelé pour la durée de trois ans, et ainsi de suite. En 1942, dame Boillat séjourna à Genève 237 jours, en 1943, 119 jours, et en 1944, 91 jours (du 28 janvier au 28 avril). Le 17 juin 1944, elle résilia son bail pour le 31 mai 1945.

En 1930, un arrangement était intervenu entre les cantons de Berne et de Genève, en vertu duquel Edouard Boillat-Japy serait imposé par le canton de Berne, celui-ci versant toutefois chaque année au canton de Genève une somme forfaitaire. Au décès d'Edouard Boillat-Japy, les deux cantons prétendirent percevoir l'impôt de succession. Une transaction fut conclue en 1943 selon laquelle le canton de Genève put imposer, au titre de l'impôt sur les successions, le tiers de la fortune mobilière laissée par le défunt, et le canton de Berne, le reste de l'hérédité.

En 1942 et 1943, dame Boillat paya l'impôt à Genève sur la fortune mobilière et le revenu de celle-ci pour la durée de son séjour dans cette ville, soit pour 237 jours en 1942 et 119 jours en 1943.

Le 30 janvier 1945, le fisc genevois lui adressa un bordereau d'impôt pour les 91 jours qu'elle avait passés à Genève en 1944.

B. — Par son recours de droit public du 21 février 1945, dame Boillat-Japy demande au Tribunal fédéral de prononcer que le canton de Genève n'est pas en droit de l'imposer pour l'année 1944 et que, partant, le bordereau du 30 janvier 1945 doit être annulé. Elle argumente en substance comme il suit :

Depuis la mort d'Edouard Boillat, le séjour de la recourante à Genève a pris un autre caractère. Tandis que son mari avait dans cette ville beaucoup d'amis et de connaissances, dame Boillat, âgée de 78 ans, mène une vie retirée. Ses séjours à Genève se sont faits d'année en année plus brefs, et ils appartiennent maintenant au passé. Il n'est pas douteux qu'en 1944, la recourante n'ait eu son domicile à Reconvilier. Les projets de la loi fédérale sur la double imposition de SPEISER et de BLUMENSTEIN prévoient que le particulier qui séjourne hors de son domicile dans un autre canton n'est soumis à la souveraineté fiscale de ce canton que s'il y réside *dans sa propre maison* plus de 90 jours. Il est vrai que, d'après la jurisprudence du Tribunal fédéral, le séjour dans une demeure louée est constitutif d'un domicile fiscal lorsque le bail est conclu pour un certain nombre d'années ou que, tout au moins, il a en fait été renouvelé pendant plusieurs années. Mais, jusqu'à présent, le Tribunal fédéral n'a fixé une durée minimum de séjour (90 jours) que pour celui qui habite sur son propre fonds (RO 65 I 90). Le point de vue de BLUMENSTEIN (System des Steuerrechtes, p. 54), d'après lequel cette limite de temps vaudrait aussi pour celui qui séjourne dans des locaux loués, est erroné. Les deux situations sont très différentes. Pour celui qui habite dans sa propre maison, les rapports avec le lieu de séjour sont beaucoup plus étroits. Le fait que le séjour dit d'été n'aboutit pas à l'acquisition d'un terrain et à la construction d'une maison manifeste une certaine hésitation du contribuable, qui est due à ce que ses liens avec l'endroit en question ne sont pas encore affermis. Aussi les lois fiscales fédérales font-elles dépendre

l'assujettissement d'une personne qui n'a pas son domicile en Suisse ou bien du fait qu'elle réside en Suisse plus de trois mois *dans une maison lui appartenant*, ou bien du fait qu'elle séjourne *autrement* dans le pays plus de six mois. Ce principe consacré par le législateur fédéral doit aussi s'appliquer en matière intercantonale. Si le Tribunal fédéral en décidait autrement, il mettrait en échec le régime institué par la loi fédérale. Pour que le « simple » séjour ait les mêmes effets que le séjour sur son propre fonds, il faut qu'il ait été deux fois plus long, c'est-à-dire qu'il ait duré 180 jours. Or, en 1944, la recourante n'a séjourné à Genève que 91 jours.

C. — Le Conseil d'Etat du canton de Genève a conclu au rejet du recours. Il fait observer ce qui suit :

Les époux Boillat ont eu pendant plus d'un quart de siècle des liens étroits tant avec Reconvilier qu'avec Genève. La seule solution satisfaisante consiste à répartir équitablement la souveraineté fiscale entre les deux cantons. Aussi bien, pour les années 1942 et 1943, cette solution a-t-elle été admise tant par la recourante que par le canton de Berne. A titre subsidiaire, il y a lieu de considérer la recourante comme faisant à Genève un séjour saisonnier. Les dispositions de la législation fédérale invoquées par la recourante ne sont pas applicables. Il n'y a pas de doute que les époux Boillat-Japy et plus tard la recourante ont entretenu avec Genève des relations aussi durables et étroites que s'ils avaient été dans cette ville propriétaires d'un immeuble.

*Considérant en droit :*

1. — Il ne résulte pas du dossier que le canton de Berne ait, pour l'année 1944, procédé à une taxation qui entre en conflit avec le bordereau d'impôt genevois du 30 janvier 1945. Mais, même si tel ne devait pas être le cas, il y aurait lieu d'entrer en matière. Le Tribunal fédéral a en effet jugé à plusieurs reprises que l'art. 46

al. 2 CF peut être invoqué déjà lorsque la double imposition n'est que virtuelle.

2. — Le Conseil d'Etat paraît admettre qu'en 1944 encore, la recourante avait à Genève des attaches aussi fortes qu'à Reconvilier et qu'en conséquence elle avait un double domicile qui justifie le partage de la souveraineté fiscale entre les deux cantons en présence (cf. les arrêts Collet du 11 mars 1932, Theus du 25 mars 1938, Gerber du 13 juillet 1944). Ce point peut demeurer indécis, car le canton de Genève revendique uniquement le droit de percevoir l'impôt sur la fortune mobilière et le revenu de celle-ci pour la durée du séjour que la recourante a fait à Genève en 1944, soit pour 91 jours. Or cette prétention appartient au canton de Genève même si, durant cette même année, la recourante avait des relations plus étroites avec Reconvilier, et y avait donc son domicile.

Il est de jurisprudence que le séjour d'une personne hors du lieu de son domicile civil peut, le cas échéant, créer un domicile fiscal secondaire si ce séjour ne répond pas à un but passager, mais implique des relations relativement étroites avec le lieu choisi. Tel est le cas, comme le Tribunal fédéral l'a déjà jugé à plusieurs reprises (RO 39 I 332 cons. 2 ; 47 I 70/1 ; 65 I 90 ; arrêts non publiés Vidoudez du 28 mars 1929, Burri du 11 mars 1932), lorsqu'une personne vit régulièrement plusieurs mois par année hors de son domicile habituel dans une maison qui lui appartient ou appartient à un membre de sa famille et dans laquelle elle tient un ménage indépendant. Dans un arrêt Dietrich du 22 mai 1931 (cf. déjà les arrêts Sartorius du 24 octobre 1919, Schnyder du 4 juillet 1930), le Tribunal fédéral est allé plus loin ; il a assimilé au fait d'habiter sur son propre fonds ou sur le fonds de sa propre famille le séjour dans un logement pris à bail que le locataire meuble lui-même, à condition que le rapport de location ait duré un certain nombre d'années, soit que le contrat ait d'emblée été conclu à long terme, soit qu'il ait en fait été renouvelé pendant plusieurs années (cf.

encore l'arrêt Hentsch du 5 juillet 1939). Si elle n'a pas encore été l'objet d'une publication au recueil officiel, cette extension donnée à l'ancienne jurisprudence a par exemple été consacrée par la nouvelle loi d'impôt bernoise en son art. 7 litt. c. Il y a lieu de s'y tenir. La condition relative au séjour dans sa propre maison a naguère été introduite dans l'idée que seule une résidence de ce genre permet d'inférer l'intention du contribuable de revenir dans le canton considéré, c'est-à-dire d'y faire plus qu'un seul et unique séjour (cf. SPEISER, Verbot der Doppelbesteuerung, Revue de droit suisse, 1902, p. 571). Mais le fait de demeurer dans une maison ou un appartement pris à bail est aussi un gage sérieux de la régularité du séjour si l'on exige que le locataire soit installé dans ses meubles et qu'il ait régulièrement occupé le logement pendant plusieurs années (cf. HOLLIGER, Das Steuerdomizil nach interkant. Recht, p. 136 ; BLUMENSTEIN, System, p. 45).

En l'espèce, ces conditions sont sans conteste réunies. En 1944 encore, la recourante a occupé à Genève un logement où elle habite dans ses meubles, logement que son mari avait loué il y a plus d'un quart de siècle. La recourante excipe du fait que ce bail à long terme va prendre fin le 31 mai 1945. Mais, pour décider si la recourante est encore sujette à l'impôt à Genève pour l'année 1944, on ne saurait tenir compte de cette circonstance.

3. — Dans son arrêt du 28 avril 1939 en la cause dame Sarasin (RO 65 I 90 ss), le Tribunal fédéral a fixé à 90 jours par année le temps pendant lequel le contribuable devait en tout cas avoir résidé au lieu du séjour pour s'y créer un domicile fiscal secondaire. Ce précédent vise le séjour du contribuable sur son propre fonds. Mais il n'y a aucune raison suffisante de fixer autrement la durée minimum du séjour lorsque le contribuable réside, aux conditions énoncées ci-dessus (consid. 2), dans des locaux loués. La recourante invoque à l'appui de l'opinion contraire la législation fiscale fédérale (par ex. l'art. 3 ch. I

litt. c de l'ACF du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt sur la défense nationale) qui fait dépendre l'assujettissement des personnes qui n'ont pas de domicile en Suisse d'un séjour de trois ou de six mois suivant qu'elles habitent ou non une maison leur appartenant. Mais cet argument n'est pas concluant. A la différence de ce qui est la règle pour les personnes domiciliées à l'étranger qui séjournent en Suisse, le « simple » séjour ne crée, dans les rapports entre cantons, aucune obligation de payer l'impôt. Pareille obligation n'existe, hors du canton de domicile, que si le contribuable tient un ménage indépendant au lieu du séjour et si, de plus, on a l'assurance que ce séjour se renouvellera régulièrement pendant plusieurs années, soit parce que l'intéressé habite sa propre maison, soit parce qu'il a loué pour une longue période un logement qu'il a lui-même meublé. Or rien n'autorise à fixer différemment la durée minimum de la résidence suivant qu'on trouve dans l'une ou l'autre de ces circonstances le gage de la régularité des séjours (BLUMENSTEIN, System, p. 54).

En l'espèce, il est constant que la recourante a séjourné plus de 90 jours dans l'immeuble qu'elle avait loué à Genève. La prétention du fisc genevois est donc fondée.

*Par ces motifs, le Tribunal fédéral*

rejette le recours.