

richter den Beweis für die erfolgte Zahlung durch Vorlage der Quittung des Betreibungsamtes geleistet. Zu Unrecht habe aber der Richter deswegen Tilgung der Forderung angenommen; um diese Wirkung zu haben, hätte die Zahlung vor der Einleitung der Betreibung erfolgt sein müssen. Denn bei Beurteilung der Frage, ob der Rechtsvorschlag berechtigt gewesen sei oder nicht, müsse auf den Tag des Zahlungsbefehls abgestellt werden.

Diesen Entscheid ficht der Schuldner mit der vorliegenden staatsrechtlichen Beschwerde wegen Verletzung von Art. 4 BV an. —

Das Bundesgericht heisst die Beschwerde gut.

Aus den Erwägungen:

Nach Art. 81 SchKG wird auf Grund eines vollstreckbaren Urteils definitive Rechtsöffnung erteilt, « wenn nicht der Betriebene durch Urkunden beweist, dass die Schuld seit Erlass des Urteils getilgt oder gestundet worden ist ». Mit dieser Vorschrift lässt sich die im Entscheid der Vorinstanz vom 28. August 1948 vertretene Auffassung, wonach zur Begründung der Einwendung der Tilgung durch Zahlung nur die vor der Einleitung der Betreibung erfolgten Zahlungen berücksichtigt werden können, nicht vereinbaren. Für eine derartige Einschränkung des in Art. 81 SchKG verwendeten Begriffs der Tilgung bietet der Wortlaut des Gesetzes keinen Anhaltspunkt. Die Einwendung muss bis zum Aktenschluss vor dem Rechtsöffnungsrichter angebracht werden können. Andernfalls wäre der Schuldner der Zwangsvollstreckung unterworfen, trotzdem er im Verfahren selbst, in welchem darüber zu entscheiden ist, nachweist, dass er tatsächlich bezahlt hat. Demnach ist der Rechtsöffnungsentscheid vom 28. August 1948, soweit er die in Betreibung gesetzte Forderung von Fr. 20.— samt Zins (10 Rp.) und die Betreibungskosten betrifft, die am Tage vor der Rechtsöffnungsverhandlung mit der Zahlung an das Betreibungsamt getilgt worden sind, willkürlich...

II. DOPPELBESTEUERUNG

DOUBLE IMPOSITION

78. *Extrait de l'arrêt de la Chambre de droit public du 22 décembre 1948 dans la cause « La Suisse », Société d'assurances sur la vie, et « La Suisse », Société d'assurances contre les accidents, contre les cantons de Berne et de Vaud.*

Double imposition intercantonale (art. 46 al. 2 Cst.).

Société d'assurances possédant des immeubles dans un canton autre que celui de son siège, les deux cantons soumettant les personnes morales à un impôt sur le capital et sur le bénéfice net.

1. Une société d'assurances n'a pas, du fait qu'elle possède des immeubles dans un canton, de domicile fiscal secondaire dans ce canton. Elle n'y doit l'impôt que sur ces immeubles (consid. 5 litt. b).
2. Défalcation proportionnelle des dettes pour l'impôt sur la fortune (consid. 5 litt. c).
3. Défalcation proportionnelle des intérêts passifs pour l'impôt sur le revenu (consid. 5 litt. d).
4. L'art. 63 al. 2 de la loi d'impôt bernoise, aux termes duquel les sociétés d'autres cantons qui ne sont contribuables dans le canton de Berne que pour des immeubles sont imposables comme des personnes physiques, est incompatible avec l'art. 46 al. 2 Cst. (consid. 6).

Intercantonale Doppelbesteuerung (Art. 46 Abs. 2 BV).

Steuerausscheidung bei einer Versicherungsgesellschaft, die in einem andern als dem Sitzkanton Liegenschaften besitzt, wenn beide Kantone von den juristischen Personen Steuern auf dem Kapital und auf dem Reingewinn erheben.

1. Der Besitz von Liegenschaften in einem Kanton begründet für eine Versicherungsgesellschaft noch kein sekundäres Steuerdomizil der Betriebsstätte; sie kann dort nur für Grundeigentum besteuert werden (Erw. 5 lit. b).
2. Verhältnismässiger Schuldenabzug bei der Kapital-(Vermögens-)steuer (Erw. 5 lit. c).
3. Verhältnismässiger Schuldzinsenabzug bei der Einkommens-(Gewinn-)steuer (Erw. 5 lit. d).
4. Art. 63 Abs. 2 des bernischen Steuergesetzes, wonach ausserkantonale Gesellschaften, die im Kanton Bern nur als Grundeigentümer steuerpflichtig sind, wie natürliche Personen besteuert werden, ist mit Art. 46 Abs. 2 BV nicht vereinbar (Erw. 6).

Doppia imposta intercantonale (art. 46 cp. 2 CF.).

Società d'assicurazioni che possiede stabili in un cantone diverso da quello della sua sede, i due cantoni assoggettando le persone giuridiche ad un'imposta sul capitale e sull'utile netto.

1. Pel fatto che possiede stabili in un cantone, una società d'assicurazioni non ha un domicilio fiscale secondario in questo cantone. Essa è ivi imponibile soltanto sugli stabili (consid. 5, lett. b).
2. Diffalco proporzionale dei debiti ai fini dell'imposta sulla sostanza (consid. 5, lett. c).
3. Diffalco proporzionale degli interessi passivi ai fini dell'imposta sul reddito (consid. 5 lett. d).
4. L'art. 63 cp. 2 della legge tributaria bernese, secondo cui le società di altri cantoni che sono contribuenti nel Cantone di Berna soltanto per degli stabili sono imponibili come delle persone fisiche, è incompatibile con l'art. 46 cp. 2 CF (consid. 6).

Résumé des faits :

A. — « La Suisse », Société d'assurances sur la vie, et « La Suisse », Société d'assurances contre les accidents, toutes deux à Lausanne, sont propriétaires à Berne de divers immeubles.

A la suite d'une première réclamation contre leurs taxations sur la fortune nette et le revenu net pour la période fiscale 1945/1946, l'Intendance cantonale des impôts a décidé qu'il serait procédé à nouveau aux taxations conformément à l'arrêt du Tribunal fédéral du 9 novembre 1928 en la cause « La Suisse » contre Lucerne, sans égard au résultat global des entreprises et en tenant compte uniquement des immeubles sis dans le canton de Berne et de leur produit, ces immeubles étant considérés du point de vue fiscal comme de simples placements, non comme une partie de l'exploitation commerciale des sociétés. Les taxations ne devaient cependant être définitivement arrêtées qu'après que le Tribunal fédéral se serait prononcé sur les bases de l'imposition par le canton de Berne.

La Commission cantonale de recours en matière d'impôts a rejeté les recours formés contre ces décisions par les sociétés contribuables et a fixé elle-même, conformément aux principes admis par l'autorité de taxation, la fortune nette et le revenu net sur lesquels les deux sociétés devaient l'impôt pour la période fiscale considérée. Les taux appliqués étaient ceux prévus pour les personnes physiques.

Sur recours de « La Suisse-vie » et de la « Suisse-accidents », le Tribunal administratif du canton de Berne a confirmé les décisions de la Commission cantonale, en substance par les motifs suivants :

Dans un arrêt du 25 novembre 1932 en la cause « La Suisse », Société d'assurances sur la vie et contre les accidents, contre les cantons de Vaud et de Berne, arrêt qui en confirmait un autre du 17 septembre 1926, le Tribunal fédéral a jugé que cette société (d'où sont issues les deux recourantes) n'a pas, dans le canton de Berne, de véritable domicile fiscal, attendu que l'activité de son représentant dans ce canton est autonome et ne peut être considérée, du point de vue économique, comme une partie de l'activité totale de la compagnie ; d'où il suit que le canton de Berne ne partage pas la souveraineté fiscale avec le canton de Vaud et n'a pas le droit d'imposer « La Suisse » sur une part proportionnelle de son patrimoine et de son revenu mobilier ; en revanche, il est fondé, conformément à la pratique constante, à l'imposer sur sa fortune immobilière et sur le produit de celle-ci.

Dès lors, la Commission cantonale de recours n'a pas violé l'art. 46 al. 2 Cst. en déclarant chacune des recourantes imposable sur sa fortune investie dans les immeubles bernois et sur le revenu qu'elles en tirent. Les recourantes prétendent que l'arrêt en question, qui n'a d'ailleurs pas été publié, est actuellement dépassé par des arrêts plus récents dans lesquels le Tribunal fédéral se serait prononcé dans un sens différent (RO 62 I 97, 65 I 94, 71 I 16). Mais il y a lieu de relever que ces trois arrêts se distinguent de la présente espèce en cela déjà qu'aucun d'eux ne concerne une personne morale qui a son siège dans un canton et qui possède dans d'autres cantons un domicile fiscal et des immeubles, sans y avoir de véritables établissements. Ces précédents ne sont pas de nature à infirmer l'arrêt du 25 novembre 1932 qui concerne directement l'auteur des recourantes.

D'autre part, celles-ci sont aussi assujetties à l'impôt

dans le canton de Berne en vertu du droit fiscal bernois ; c'est ce qui ressort de l'art. 5 al. 2 et de l'art. 8 de la loi cantonale sur les impôts directs de l'Etat et des communes (ci-après, LI). Le canton de Berne n'a pas le droit, vu que les recourantes n'ont pas sur son territoire de véritable domicile fiscal, de les imposer sur une part proportionnelle de leur fortune mobilière et des revenus de celle-ci ; sa souveraineté fiscale porte uniquement sur leurs immeubles bernois et le rapport qu'ils produisent. Dans les conditions où se trouve « La Suisse », le Tribunal fédéral écarte expressément le système de taxation consistant à imposer une part de la fortune globale et du revenu global sous déduction proportionnelle des dettes (RO 54 I 393).

Les recourantes ne peuvent pas invoquer l'art. 13 LI, car cette disposition ne s'applique qu'à l'assujettissement partiel, c'est-à-dire aux cas où un canton peut imposer une part proportionnelle de la fortune globale ou du revenu global qu'il a à déterminer d'après sa propre législation. Or on n'est précisément pas en présence ici d'un cas de ce genre. Le seul fait que les sociétés d'assurances « La Suisse » possèdent des immeubles dans le canton de Berne ne suffit pas, du point de vue fiscal, pour admettre qu'elles y ont un établissement, car ces immeubles représentent de pures valeurs de placement. Les recourantes n'ont donc pas de domicile fiscal secondaire dans le canton. Elles n'y sont imposables qu'à raison de leurs immeubles. Le reste de leur fortune et de leurs revenus relève de la souveraineté fiscale du canton de leur siège et des cantons où elles ont des succursales.

On ne saurait admettre la thèse des recourantes selon laquelle l'acquisition et l'administration de leurs immeubles de Berne constitueraient une part importante de leur exploitation commerciale. Tant l'acquisition que la gérance de ces immeubles ne sont pas en rapport direct avec l'activité d'assureur des deux sociétés. Cette activité ne s'exerce même dans aucun d'eux. Il s'agit, comme déjà dit, de simples placements, non de lieux d'exploitation.

D'après l'art. 63 al. 2 LI, les sociétés d'autres cantons, qui ne sont contribuables dans le canton de Berne que pour des immeubles, sont imposables comme les personnes physiques. Cette disposition est une conséquence de la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition : du moment que la souveraineté fiscale du canton de situation de la chose ne pouvait pas se régler d'après la fortune sociale et le revenu commercial, sans porter atteinte à la souveraineté des cantons où la société a des établissements, il a fallu adopter sur le plan cantonal un régime spécial. Le plus naturel a paru être de se conformer au système applicable à la fortune et au revenu immobiliers des autres contribuables, c'est-à-dire des personnes physiques. Cette solution ne viole pas l'art. 4 Cst.

B. — Par les présents recours de droit public, « La Suisse », Société d'assurances sur la vie, et « La Suisse », Société d'assurances contre les accidents, concluent, plaise au Tribunal fédéral, notamment :

- 1) annuler les arrêts du tribunal administratif du canton de Berne du 14 juillet 1947 ;
- 2) dire que La Suisse est imposable dans le canton de Berne sur la valeur fiscale de ses immeubles bernois, sous déduction d'une part de son passif total proportionnelle au rapport existant entre ladite valeur fiscale et le total de ses actifs ;
- 3) dire que La Suisse est imposable dans le canton de Berne sur le produit de ses immeubles bernois sous déduction d'une part de ses dépenses totales proportionnelle au rapport existant entre ledit produit et le total de ses recettes brutes ;
- 4) dire que La Suisse, société anonyme, est imposable dans le canton de Berne comme les autres sociétés anonymes, conformément aux articles 62 et suivants de la loi bernoise du 29 octobre 1944 sur les impôts directs de l'Etat et des communes ; et que par conséquent, les taux d'impôt qui lui sont applicables sont ceux qui sont prévus pour les sociétés anonymes ;
- 5) confirmer, que les capital et réserves de La Suisse imposables dans le canton de Vaud sont égaux au capital et réserves totaux de La Suisse sous déduction des parts du capital et des réserves imposées dans d'autres cantons, notamment dans le canton de Berne ;
- 6) confirmer que le bénéfice de La Suisse imposable dans le canton de Vaud est égal à son bénéfice total sous déduction des parts qui en sont imposées dans d'autres cantons, notamment dans le canton de Berne ;

A l'appui de ces conclusions, les recourantes font valoir notamment ce qui suit :

L'exploitation par les recourantes de leurs immeubles bernois, comme de tous leurs immeubles en général, fait partie de leur activité industrielle. Cela est confirmé par la législation fédérale sur la surveillance des entreprises d'assurances. La constitution de réserves par l'acquisition et la gestion de valeurs diverses, dont des immeubles, est un facteur essentiel de l'activité d'une société d'assurances sur la vie, comme d'une société d'assurances contre les accidents. Cela étant, les immeubles de « La Suisse » ont le caractère d'un « établissement stable » au sens de la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition et de l'art. 9 de la loi d'impôt bernoise (cf. aussi art. 8 litt. c et d LI). Il s'ensuit que, même si on accepte l'art. 63 al. 2 LI comme conforme à l'art. 4 Cst. — ce que les recourantes ne font pas —, celles-ci doivent être imposées non comme personnes physiques, mais comme sociétés anonymes ; c'est donc le chapitre II (art. 62 sv.), non le chapitre 1^{er} (art. 25 sv.) qui leur est applicable. En effet, elles ne sont pas contribuables dans le canton de Berne seulement pour des immeubles, ce que suppose l'art. 63, mais pour des établissements stables.

Dans l'arrêt RO 63 I 69, le Tribunal fédéral a posé le principe que le bénéfice imposable dans un canton doit être calculé en déduisant du revenu brut réalisé dans ce canton, les intérêts passifs affectant la source de revenus considérée. Les recourantes demandent qu'on ne leur applique pas ce système. Toutes les dettes du contribuable sont garanties par l'ensemble de ses actifs. L'arrêt cité ne tient compte que des intérêts des dettes. Or, pour les recourantes, ces intérêts ne représentent qu'une petite partie de ses dépenses. La jurisprudence du Tribunal fédéral tend à concilier deux principes qui, dans leur essence, sont inconciliables : l'imposition du bénéfice ou du revenu net et le prétendu droit du canton de la situation des immeubles de jouir d'une sorte de préciput, même

sous le régime de l'impôt personnel ou subjectif. Si l'on veut garantir au contribuable, sous le régime de l'impôt personnel, qu'il ne sera jamais imposé sur un chiffre supérieur à celui de son revenu net, il faut s'en tenir au principe d'une défalcation proportionnelle et n'y faire aucune exception en faveur du canton de la situation des immeubles. Au contraire, si on veut favoriser ce canton, il faut reconnaître qu'on renonce, au moins en partie, au principe de la défalcation proportionnelle. Or, celle-ci est la conséquence nécessaire de la règle fondamentale qui domine l'interdiction de la double imposition : il ne faut pas que, par suite de son rattachement économique à plusieurs cantons le contribuable soit traité moins bien que s'il était soumis à la souveraineté fiscale d'un seul canton.

En matière d'impôt sur le capital, l'application de la défalcation proportionnelle des dettes n'est plus contestée par personne, si ce n'est par le fisc bernois.

Il est possible, quant au taux applicable, que l'interprétation que le Tribunal administratif donne à l'art. 63 al. 2 LI corresponde aux intentions des auteurs de la loi. En tout cas, la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition n'a nullement pour conséquence qu'une société qui a son siège hors du canton de Berne mais y possède un immeuble doive être traitée comme une personne physique. Au contraire, la jurisprudence relative à l'égalité devant la loi exige que tous les contribuables d'une même catégorie soient traités de la même manière, quel que soit le lieu de leur domicile principal. On ne peut sérieusement nier que l'art. 63 al. 2 LI constitue une inégalité de traitement inconstitutionnelle.

C. — Le Tribunal administratif du canton de Berne et le Conseil exécutif de ce canton concluent au rejet des recours.

D. — Le Département des finances du canton de Vaud, au nom de l'Etat de Vaud, conclut à l'admission des chefs de conclusions nos 5 et 6 des recours et, subsidiairement,

demande au Tribunal fédéral d'ordonner l'étude, avec le concours d'experts le cas échéant, d'une formule de répartition intercantonale du bénéfice net imposable des établissements d'assurances.

Le Tribunal fédéral a donné acte aux recourantes de ce que le canton de Vaud a déclaré admettre les chefs de conclusions nos 5 et 6 des recours. Il a partiellement admis les recours en tant qu'ils étaient dirigés contre le canton de Berne, annulant les arrêts attaqués et renvoyant les causes à la juridiction cantonale pour qu'elle statue à nouveau dans le sens des considérants.

Extrait des motifs :

5. — Quant à la répartition des souverainetés fiscales entre les cantons de Berne et de Vaud relativement aux immeubles que les recourantes possèdent sur territoire bernois, il y a lieu de considérer ce qui suit :

a) Aussi bien la loi bernoise sur les impôts directs de l'Etat et des communes, du 29 octobre 1944, dans ses art. 62 sv., que la loi vaudoise sur l'imposition des personnes morales, des 23 décembre 1930 et 24 mai 1937, dans ses art. 6 sv., soumettent les personnes morales à un impôt sur le capital et sur le bénéfice net. Il s'agit donc dans les deux législations d'impôts dits subjectifs (Subjektsteuer) qui frappent le contribuable d'après l'ensemble de ses facultés économiques. L'ancienne loi fiscale bernoise du 7 juillet 1918 avait donné à son impôt sur la fortune le caractère d'un impôt réel (Objektsteuer, art. 4). Ce système ayant été abandonné dans la nouvelle loi fiscale, la jurisprudence qui s'y rapportait (par ex. RO 48 362 sv.), selon laquelle le propriétaire foncier domicilié hors du canton ne peut déduire que les dettes grevant ses immeubles sis dans le canton, ne trouve plus application pour le canton de Berne.

b) Les recourantes prétendent posséder dans le canton de Berne des établissements stables et estiment par conséquent qu'elles tombent non seulement sous le coup de l'art. 8 al. 2 litt. a (assujettissement partiel des proprié-

taires ou usufruitiers de biens immobiliers), mais aussi sous le coup de l'art. 8 al. 2 litt. c et d et de l'art. 9 (assujettissement partiel des propriétaires ou associés d'entreprises ou d'établissements stables dans le canton de Berne, des personnes qui exercent ou font exercer dans le canton de Berne une activité lucrative, sans y séjourner elles-mêmes).

Cette manière de voir est erronée. Les recourantes ne sont astreintes à l'impôt dans le canton de Berne que comme propriétaires d'immeubles. Ainsi que le rappelle le Tribunal administratif, il est de jurisprudence qu'une société d'assurances ne se crée pas un véritable domicile fiscal dans un canton du simple fait qu'elle y a un agent qui exerce pour le compte de la société, mais d'une façon indépendante, une activité commerciale (arrêts visant « La Suisse », Société d'assurances sur la vie et contre les accidents, du 17 septembre 1926, cons. 2, et du 25 novembre 1932, cons. 3). En ce qui concerne les immeubles qu'une compagnie d'assurances possède hors du canton de son siège, le second des arrêts cités relève qu'elle ne peut pas être assimilée de ce fait à une personne faisant le commerce des immeubles, dont les gains sont constitués par la différence entre le prix d'achat et le prix de vente et supposent des opérations nombreuses et à court terme, de sorte que ces immeubles peuvent être imposés par les cantons où le contribuable exerce son activité, et non nécessairement par le canton du lieu de situation (arrêt « La Suisse », cons. 5 et 6). Les recourantes insistent sur le fait que l'exploitation de leurs immeubles bernois fait partie de leur activité industrielle. Il est exact que l'administration et la jouissance de ces immeubles rentrent dans la gestion de leurs réserves, laquelle est en partie régie, pour les sociétés d'assurances, par des dispositions impératives de droit administratif. Mais lesdits immeubles ne constituent pas pour autant un établissement commercial ou des installations permanentes au moyen desquels elles exercent une partie qualitativement et quantitativement importante de leur activité propre d'assureurs (RO 52 I 242). Ce sont

exclusivement des placements de capitaux, qui d'ailleurs sont gérés non pas à Berne, mais depuis Lausanne, au siège des sociétés. Le cas d'une société d'assurances n'est à cet égard pas essentiellement différent de celui d'un commerçant individuel ou d'une société commerciale quelconque, qui investit ses réserves dans des immeubles sis hors du canton de son établissement principal ; quel que soit le rôle que, du point de vue commercial, ces placements immobiliers jouent dans l'économie de l'entreprise, on ne saurait, sans aboutir à un émiettement de la souveraineté fiscale, admettre qu'ils sont constitutifs de domiciles fiscaux secondaires dans tous les cantons de situation des immeubles.

Pour le surplus, s'agissant d'un conflit de double imposition intercantonale, peu importe l'interprétation qu'il faut donner à l'art. 8 litt. c et d et à l'art. 9 de la loi d'impôt bernoise.

c) En matière d'impôts sur la fortune ou le capital, lorsque le canton du lieu de situation de l'immeuble et le canton du domicile ou du siège social adoptent tous deux un système d'imposition générale (Subjektsteuer), le canton du lieu de situation de l'immeuble est tenu de déduire de la valeur de la propriété une part des dettes totales du propriétaire qui correspond au rapport existant entre la valeur de l'immeuble et le total des actifs du contribuable (Ro 39 I 570, 65 I 94). Les recourantes demandent qu'on leur applique ce principe de la défalcation proportionnelle des dettes. Le Tribunal administratif du canton de Berne s'y refuse en se référant aux arrêts déjà cités, « La Suisse », du 17 septembre 1926 et du 25 novembre 1932.

Mais, abstraction faite de ce qu'à l'époque — comme on l'a déjà noté (ci-dessus, litt. a) — l'impôt sur la fortune dans le canton de Berne était un impôt réel, ces deux arrêts ne se rapportent pas du tout à la défalcation des dettes, mais concernent uniquement la question de la souveraineté fiscale des cantons de Berne et de Vaud. Il

s'agissait, dans le premier arrêt, de savoir si « La Suisse » possédait, à Berne, le domicile fiscal secondaire de l'installation stable ; le Tribunal fédéral l'a nié. Dans le second arrêt, il a alors admis le droit exclusif pour le canton de Berne d'imposer les immeubles de la recourante sis dans le canton, y compris la plus-value réalisée lors de la vente de l'un d'eux (cons. 3 de l'arrêt du 25 novembre 1932). En revanche, dans l'arrêt en partie publié du 9 novembre 1928 en la cause « La Suisse » contre canton de Lucerne (RO 54 I 388 sv.), où les immeubles de la recourante sis dans le canton de Lucerne ont également été déclarés soumis exclusivement à la souveraineté fiscale de ce canton, le Tribunal fédéral a expressément admis la défalcation proportionnelle des dettes, en déclarant qu'elle devait comprendre aussi les engagements incombant à la recourante en vertu des contrats d'assurances.

Il n'y a aucune raison de s'écarter de cette jurisprudence. Les recours doivent donc être admis sur ce point, en ce sens que le canton de Berne devra déduire de la valeur des immeubles de chaque recourante une part de son passif total proportionnelle au rapport existant entre cette valeur et le total de ses actifs. Du moment qu'il ne s'agit en l'espèce que du principe de la défalcation proportionnelle des dettes, il n'appartient pas au Tribunal fédéral de fixer dans le détail les règles de répartition. Il convient simplement de relever que, pour « La Suisse-Vie », le capital de couverture (réserve de primes) doit être considéré comme un passif, qu'il faut faire entrer dans la défalcation proportionnelle. En effet, le canton de Berne n'autorise pas seulement la déduction des dettes échues ; il se place sur le terrain de la défalcation sans restriction de toutes les dettes établies (art. 59 LI ; I. BLUMENSTEIN, Kommentar zum bernischen Steuergesetz, note 1 a à l'art. 59, p. 303 sv.).

d) En ce qui concerne la défalcation des intérêts passifs, le Tribunal fédéral, en modification de sa jurisprudence antérieure, a jugé dans l'arrêt *Ruf*, du 30 avril 1937 (RO 63 I 69 sv.), qu'en principe les intérêts des dettes

doivent être considérés comme une charge spéciale des sources de revenus avec lesquelles ils ont un lien de connexité ; ce n'est que si ces intérêts dépassent le revenu correspondant que l'excédent peut être imputé sur les autres revenus. La question a cependant été laissée ouverte de savoir comment il faut partager les intérêts passifs afférents au revenu des capitaux, lorsque le contribuable doit l'impôt sur ce revenu dans deux ou plusieurs cantons. Le Tribunal fédéral a résolu cette question dans l'arrêt *Koch* du 23 février 1940 (RO 66 I 37 sv.), en déclarant que dans ce cas la répartition des intérêts passifs doit se faire proportionnellement aux actifs imposés, non d'après les diverses sources de revenus. On considérera donc le rapport existant entre les actifs au lieu de situation de l'immeuble et le total des actifs, non le rapport entre les revenus de la fortune dans le canton de situation et le total des revenus.

Les recourantes critiquent le système consistant à rattacher les intérêts passifs aux sources de revenus, en faisant observer que toutes les dettes d'un contribuable sont garanties par l'ensemble de ses actifs et de ses recettes. C'est ainsi — disent-elles — qu'une société d'assurances répond de ses engagements envers ses assurés sur tous ses biens et tous ses revenus. Il n'est pas juste non plus de ne tenir compte que des intérêts des dettes ; il faut prendre en considération aussi les autres dépenses, telles que les frais généraux.

Toutefois, précisément en matière de crédit hypothécaire, il se justifie de considérer les intérêts des dettes comme une charge particulière grevant le rapport immobilier, attendu que les dettes en question ont été contractées eu égard à la fortune investie dans la propriété et sont garanties en première ligne par cet élément d'actif. Les revenus correspondants constituent là tout naturellement la base objective sur laquelle repose le paiement des dettes. En consacrant ce système, le Tribunal fédéral n'a nullement méconnu l'importance qu'ont pour le crédit du contribuable son revenu total et le total de ses actifs (cf. RO 63 I 72).

On ne peut faire droit à la prétention des recourantes de voir la défalcation des dettes porter non seulement sur les intérêts passifs, y compris les intérêts afférents aux réserves mathématiques (RO 54 I 401), mais aussi sur une part proportionnelle des dépenses générales entraînées par l'exploitation de son industrie. En effet, l'impôt auquel elles sont assujetties porte non sur une partie de leurs revenus pris dans leur ensemble, mais sur le produit de leur placements immobiliers dans le canton de Berne. Elles ne peuvent donc pas exiger que soient défalqués de ce produit des frais généraux qui sont sans rapport avec l'activité qui le leur procure. Peu importe que l'acquisition d'immeubles par une société d'assurances doive lui permettre de placer les capitaux destinés à garantir ses engagements et que le revenu de ces placements entre dans la caisse générale de la société pour servir à faire face à ses frais généraux. La solution ne pourrait être différente que si les recourantes possédaient dans le canton de Berne le domicile fiscal secondaire de l'établissement stable, ce qui — comme on l'a dit — n'est pas le cas (cf. l'arrêt partiellement publié du 9 novembre 1928 en la cause « La Suisse » contre canton de Lucerne, p. 35 sv.).

En revanche, il n'est pas douteux que les recourantes sont soumises, quant aux revenus de leurs capitaux, à la souveraineté fiscale des cantons de Berne et de Vaud. Conformément à l'arrêt *Koch*, il y a lieu à défalcation des intérêts passifs proportionnellement aux actifs imposables. Les recours doivent par conséquent aussi être admis sur ce point, en ce sens que le canton de Berne sera tenu, pour chacune des recourantes, de déduire du produit de ses immeubles sis sur territoire bernois une part des intérêts passifs proportionnelle au rapport existant entre les actifs représentés par ces immeubles et le total des actifs de chaque société.

6. — D'après l'art. 63 al. 2 de la loi d'impôt bernoise, les sociétés d'autres cantons qui ne sont contribuables dans le canton de Berne que pour des immeubles sont

imposables comme des personnes physiques. La conséquence en est que l'impôt sur le bénéfice, au lieu d'être calculé selon l'art. 66, l'est d'après l'art. 46 LI, et que l'impôt sur le capital est calculé selon l'art. 61 au lieu de l'être d'après l'art. 70 LI. Il est constant que, de ce fait, les recourantes se trouvent, en ce qui concerne l'impôt sur le bénéfice, frappées plus lourdement que des personnes morales ayant leur siège dans le canton de Berne, sans que ce désavantage soit compensé par les taux d'imposition applicables à leurs fortunes.

Dans deux passages de leurs premiers mémoires de recours, les recourantes prétendent que l'application aux sociétés dont le siège est hors du canton de Berne de taux plus élevés qu'aux sociétés dont le siège est sur sol bernois constitue une inégalité de traitement contraire à l'art. 4 Cst. ; elles n'invoquent toutefois pas ici l'art. 46 al. 2 Cst. En revanche, dans un autre passage, elles soutiennent que l'art. 63 al. 2 de la loi bernoise n'est nullement, comme l'affirme le Tribunal administratif, une conséquence de la jurisprudence fédérale en matière de double imposition ; cette affirmation, disent-elles, ne se justifie que si l'on fausse le sens de ladite jurisprudence et si, contrairement à l'art. 46 al. 2 Cst., on en déduit que, sous le régime de l'impôt personnel, le canton de situation des immeubles peut imposer ceux-ci comme tels, sans tenir compte de la situation économique des propriétaires.

Il ressort de ce passage qu'en ce qui concerne aussi les taux d'imposition qui leur sont applicables comme propriétaires d'immeubles, les recourantes reprochent au canton de Berne d'enfreindre la défense de la double imposition.

Ce grief est fondé. Sans doute le canton de Berne ne pouvait-il, sans violer les règles établies par la jurisprudence en matière de double imposition intercantonale, imposer les sociétés d'autres cantons possédant des immeubles sur son territoire de la même manière que les sociétés pleinement assujetties à sa souveraineté fiscale ; aussi a-t-il pu être amené à assimiler ces sociétés foraines, quant à leur

propriété et à leur revenu immobiliers, aux autres contribuables, c'est-à-dire aux personnes physiques. Il n'en reste pas moins que, par suite de cette assimilation, les sociétés d'autres cantons sont dans le cas de devoir payer, sur la part de leur capital et sur la part de leurs ressources imposables dans le canton de Berne et calculées selon les règles rappelées plus haut, des impôts supérieurs à ceux qui leur seraient réclamés si elles avaient leur siège dans le canton. Or, dans cette mesure, l'art. 63 al. 2 LI est incompatible avec l'art. 46 al. 2 Cst. C'est un principe qui découle de la structure même de l'Etat fédératif qu'un canton ne peut pas imposer différemment et plus lourdement un contribuable parce qu'il n'est pas pleinement soumis à sa souveraineté fiscale, mais qu'en raison de ses attaches territoriales, il doit encore l'impôt dans un autre canton (RO 60 I 107).

Les recours doivent par conséquent aussi être admis sur le chef de conclusions n° 4, le canton de Berne devant appliquer aux recourantes les taux d'impôts prévus pour les sociétés anonymes.

III. EIGENTUMSGARANTIE

GARANTIE DE LA PROPRIÉTÉ

79. Extrait de l'arrêt du 22 décembre 1948 dans la cause Société romande d'électricité et consorts contre Vaud, Grand Conseil.

Garantie de la propriété.

La disposition de la loi vaudoise concernant les réseaux de distribution d'énergie électrique dans les communes, du 3 juillet 1947, selon laquelle pourront être déclarées nulles à partir du 31 décembre 1951 les concessions accordées par les communes pour l'exploitation d'un réseau de distribution d'énergie électrique, est contraire non seulement à l'art. 6 Cst. vaud., mais aussi aux principes posés par la jurisprudence fédérale en matière de garantie de la propriété.