

seiner Anstellung in Basel, wo auch Wohnungsnot herrscht, niedergelassen hat, dass er mit einer Lösung des gegenwärtigen Dienstverhältnisses rechnet und es, insbesondere mit Rücksicht auf seine Reisendentätigkeit, nicht als einen möglichst zu erstrebenden Vorteil empfindet, seine Familie in Meilen statt in Basel zu haben, so dass anzunehmen ist, deren Aufenthalt in Basel diene dem allgemeinen Selbstzweck, dort ihr Leben zu verbringen. Da somit der Rekurrent seinen zivilrechtlichen Wohnsitz im Jahre 1919 in Basel gehabt hat und sich dort auch die übrigen Glieder der Familie befinden, so ist ausschliesslich Basel für das genannte Jahr als sein Steuerdomizil anzusehen. Die den Rekurrenten treffenden Steuerauflagen des Kantons Zürich und der Gemeinde Meilen vom 1. Juni und 15. September 1919 sind daher aufzuheben. Nicht ausgeschlossen ist es natürlich, dass sich die Verhältnisse beim Rekurrenten mit der Zeit in einer Weise ändern, die eine andere Abgrenzung der Steuerhoheit erfordert.

*Demnach erkennt das Bundesgericht :*

Der Rekurs wird in dem Sinne gutgeheissen, dass die den Rekurrenten treffenden Steuerauflagen des Kantons Zürich und der Gemeinde Meilen aufgehoben werden.

**6. Arrêt du 1<sup>er</sup> Mai 1920 dans la cause Fabrique de chocolat de Villars  
contre Commission d'impôt du District de Lausanne.**

Même si le contribuable qui n'a pas fait de déclaration est, d'après la loi cantonale, déchu du droit de recourir contre la taxation d'office dont il est l'objet, il n'en conserve pas moins le droit de recourir au T. F., si cette taxation implique une double imposition inconstitutionnelle.

A. — La Fabrique de chocolat et de produits alimentaires de Villars est une Société anonyme qui a son siège à Fribourg. La fabrication et la vente en gros ont lieu à Fribourg, mais depuis 1913 la Société a établi dans divers cantons des magasins qui vendent en détail ses produits. L'un de ces magasins se trouve à Lausanne.

Depuis 1913 la Société paie à Lausanne pour ce magasin l'impôt sur les loyers. Depuis 1916 elle paie également l'impôt personnel de 3 fr. et l'assurance mobilière ; en 1919 elle a payé en outre 44 fr. 55 d'impôt sur la fortune mobilière et le produit du travail (le Conseil d'Etat vaudois explique qu'il s'agit là de l'impôt pour un autre magasin établi à Vevey).

La Société n'a jamais reçu de formulaires de déclaration d'impôt et elle n'a jamais fait de déclaration.

Le 26 novembre 1919 elle a reçu de la Commission de l'impôt sur la fortune mobilière du district de Lausanne l'avis suivant :

« Conformément à l'art. 42 de la loi du 21 août 1886, nous vous avisons que notre Commission a évalué comme suit les éléments de votre fortune mobilière soumis à l'impôt pour chacune des années 1914 à 1919 :

» Fortune mobilière à . . . . . Fr. 50 000.—  
 » Produit du travail . . . . . Fr. 20 000.—  
 » A teneur du 2<sup>e</sup> alinéa de l'art. 49 de la loi précitée, vous n'avez pas le droit de recourir, à moins que vous

n'établissiez avoir été empêché par des circonstances décisives de formuler votre déclaration. »

Le 29 décembre la Société a écrit à la Commission que, à son avis, la déchéance du droit de recourir ne pouvait s'appliquer en l'espèce puisqu'elle n'avait jamais reçu de formulaire de déclaration ; aussi se réservait-elle doré et déjà tous ses droits. Elle annexait à sa lettre un tableau indiquant la part afférente à la succursale de Lausanne sur sa fortune mobilière et sur le produit de son travail pour les années 1914 à 1919.

Le 10 janvier 1920 la Commission a déclaré maintenir sa décision « qui est sans recours ». Le 19 janvier la Société s'est dite prête à remplir les formules de déclaration et à payer les impôts qu'elle doit, mais elle se refuse à reconnaître une taxation arbitraire et ne répondant pas à la réalité. Le 26 janvier, la Commission lui a répondu qu'il lui était impossible de tenir compte de sa demande, aucune réclamation n'étant admise lorsqu'il n'y a pas de déclaration déposée ; elle ajoutait : « Nous vous rappelons que les recours doivent être adressés à la Commission centrale d'impôt mobilier par l'entremise du Préfet. »

Conformément à la décision prise par la Commission de district, la Société a reçu des bordereaux d'impôt lui réclamant paiement pour chacune des années 1914 à 1919 de 701 fr. 25 à titre d'impôt cantonal et de 572 fr. à titre d'impôt communal.

B. — Le 23 février 1920, la Société a formé un recours de droit public auprès du Tribunal fédéral en concluant à l'annulation de la décision du 26 décembre 1919 et des bordereaux d'impôt. Elle soutient :

a) qu'en la privant de tout droit de recours contre les taxations faites d'office et arbitrairement, alors que jamais elle n'a reçu de formulaires de déclarations à remplir, le fisc viole à son égard le principe de l'art. 4 Const. féd. ;

b) qu'elle est victime d'une double imposition inadmissible, car elle ne doit l'impôt à Lausanne que sur une part

proportionnelle de sa fortune et de son revenu total et la part afférente au magasin de Lausanne est bien inférieure aux chiffres fixés par la Commission.

L'Etat de Vaud a conclu au rejet du recours. En ce qui concerne le moyen pris du déni de justice, il fait remarquer que la Société n'a pas épuisé les instances cantonales, puisqu'elle aurait pu recourir à la Commission centrale contre la décision de la Commission de district qui la déclarait déchue de son droit de recours. Quant à la double imposition, il ne peut en être question, car si la Société se trouve taxée sur des sommes plus fortes que celles auxquelles aboutirait une répartition proportionnelle de sa fortune et de son revenu entre les succursales la différence a le caractère d'une pénalité édictée par le canton dans les limites de ses compétences à raison du défaut de déclaration de la part du contribuable.

*Considérant en droit :*

1. — En tant que le recours se fonde sur l'art. 4 Const. féd., c'est avec raison que l'Etat de Vaud conclut à son irrecevabilité parce que la Société n'a pas épuisé les instances cantonales, c'est-à-dire n'a pas recouru à la Commission centrale contre la décision de la Commission de district. Il est vrai que cette dernière, par sa lettre du 10 janvier 1920, déclarait que son prononcé était sans recours, et l'Etat de Vaud, dans sa réponse, expose que, à son avis, la Commission centrale aurait dû admettre la déchéance du droit de recours. Mais il va sans dire que ni l'opinion de l'instance inférieure, ni celle du fisc intéressé ne sont déterminantes et que seule l'instance supérieure était compétente pour trancher la question de savoir si, n'ayant pas reçu de formulaires de déclaration, la Société avait été empêchée « par des circonstances décisives » de faire sa déclaration (loi cantonale d'impôt du 21 août 1886 art. 49 al. 2) et si par conséquent elle conservait le droit de recourir contre la taxation de la Commission du district. Aussi bien celle-ci avait expres-

sément indiqué à la Société, sans sa lettre du 26 janvier 1920, la voie à suivre et la Société elle-même a dès le début soutenu qu'elle ne tombait pas sous le coup de la disposition légale excluant le droit de recours des contribuables qui n'ont pas fait de déclaration et elle a réservé tous ses droits à cet égard. Elle aurait donc dû s'adresser à la Commission centrale pour faire redresser l'interprétation, à son avis erronée, que la Commission de district donnait à la loi. Ayant négligé de le faire, elle ne peut, d'après la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, recourir pour déni de justice contre la décision de l'instance inférieure.

2. — Par contre le recours pour double imposition est recevable, car en cette matière il n'est pas nécessaire que les instances cantonales aient été épuisées (RO 38 I p. 481, 41 I p. 271, 42 I p. 67, 43 I p. 194).

Il est incontesté que la recourante a un domicile fiscal à Lausanne où elle possède une installation permanente au moyen de laquelle elle réalise une partie quantitative et qualitativement importante de son exploitation. Mais cela ne signifie pas que ses biens mobiliers situés à Lausanne et le produit de son travail dans cette localité, puissent être imposés pour eux-mêmes et sans égard à l'ensemble de la fortune et du revenu de la Société; elle ne peut au contraire être soumise à l'impôt que sur une *quote-part* qui se détermine suivant la proportion existant entre l'actif et le bénéfice de la succursale, d'une part, et ceux de l'ensemble de l'entreprise, d'autre part (voir sur ce mode de répartition RO 36 I p. 15, 24, 578; 37 I p. 270, 356; 42 I p. 135; 45 I p. 188; cf. les arrêts rendus les 21 septembre 1919 dans les affaires Terlinden & C<sup>ie</sup> contre Vaud, Lausanne, Genève, etc.; cf. enfin en ce qui concerne la recourante elle-même l'arrêt rendu le 17 janvier 1920 sur son recours contre Davos).

En l'espèce, l'autorité fiscale lausannoise a complètement méconnu ces principes de répartition proportionnelle; elle a taxé la recourante sur la fortune mobilière

et sur le produit de son travail à Lausanne (qu'elle a évalués à 50 000 fr. et à 20 000 fr.) comme si la maison de Lausanne constituait une entreprise indépendante et sans se préoccuper de sa relation organique avec les facteurs de production situés dans les autres cantons. La taxation attaquée repose ainsi sur une base inadmissible et implique une violation de l'art. 46 al. 2 Const. féd.

L'Etat de Vaud prétend toutefois qu'il ne s'agit pas d'une double imposition, mais d'une taxation qui présente le caractère d'une pénalité et qui à ce titre échappe à l'application de l'art. 46 al. 2 Const. féd. Cette objection n'est pas fondée. Sans doute, d'après la loi vaudoise, le contribuable qui n'a pas fait de déclaration est déchu du droit de recourir contre la taxation de la Commission de district qui à son égard est ainsi définitive. Mais cette sanction du défaut de déclaration ne vise que le recours à l'autorité cantonale supérieure et il est bien évident que la loi *cantonale* ne saurait priver le citoyen de son recours à l'autorité *fédérale* pour violation de ses droits constitutionnels. D'autre part, la taxation dont la Société a été l'objet n'a en aucune manière le caractère d'une amende. L'Etat de Vaud affirme lui-même que la Commission de district a fait sa taxe d'une façon normale en tenant compte de la comparaison avec d'autres commerces de même nature. Elle n'a donc pas entendu imposer la recourante sur une fortune et sur un produit du travail supérieurs à la réalité et par conséquent la frapper d'une peine à raison du défaut de déclaration. Il s'agit ainsi d'une imposition pure et simple qui, comme telle, peut entrer en conflit avec la souveraineté fiscale d'autres cantons et qui peut donc être attaquée par la voie du recours pour double imposition. En d'autres termes, du moment que la Commission de district voulait (et que d'après la loi, elle devait) soumettre la Société à l'impôt sur sa fortune et son revenu *réels*, elle était tenue de procéder à cette évaluation en observant les règles posées par la jurisprudence fédérale relativement aux exploita-

tions qui s'étendent sur le territoire de plusieurs cantons. Comme elle ne l'a pas fait, sa taxation est viciée et doit par conséquent être annulée. Le Tribunal fédéral ne peut d'ailleurs déterminer lui-même la quote-part imposable à Lausanne, car la recourante n'a pris aucunes conclusions dans ce sens.

*Le Tribunal fédéral prononce :*

Il n'est pas entré en matière sur le recours en tant qu'il se fonde sur l'art. 4 Const. féd.

Le recours pour double imposition est admis et la décision attaquée de la Commission du district de Lausanne est annulée.

7. Arrêt du 21 mai 1920

dans la cause **Mercure** contre **Neuchâtel**.

S'agissant d'un contribuable soumis à l'impôt dans plusieurs cantons, n'implique pas une double imposition interdite par l'art. 46 al. 2 Const. féd., le fait par un canton de fixer le taux de l'impôt progressif sur la fortune et les ressources en tenant compte de la totalité de la fortune et des ressources du contribuable, pourvu que l'impôt ne soit perçu que sur la quote-part imposable dans ce canton.

A. — La société anonyme « **Mercure** », dont le siège central est à Berne, a plusieurs succursales dans le canton de Neuchâtel, savoir à Neuchâtel, à Fleurier, au Locle, et à la Chaux-de-Fonds. Les ressources et fortune imposables par le fisc neuchâtelois ont été fixées respectivement à 17 300 fr. et 47 000 fr.

Se fondant sur le décret du Grand Conseil, du 29 novembre 1917, modifiant la loi sur l'impôt direct du 30 avril 1903 et faisant application des règlements communaux, l'Etat de Neuchâtel et les communes de Neuchâtel, du Locle et de la Chaux-de-Fonds, qui ont introduit l'impôt progressif, ont déterminé le taux de l'impôt dû par

la société **Mercure** pour 1919 d'après la fortune totale (2 300 000 fr.) et les ressources totales (492 000 fr.). L'impôt a par conséquent été fixé à 2091 fr. 90. L'Etat perçoit 886 fr. 80, la commune de Neuchâtel 320 fr., celle de la Chaux-de-Fonds 651 fr. 80 et celle du Locle 233 fr. 30. L'impôt total n'aurait atteint que 1200 fr. environ, soit 900 fr. de moins, si l'impôt progressif n'était pas entré en ligne de compte.

Pour éviter des surtaxes, la société a payé les impôts réclamés, mais a réservé son droit de répétition. Elle a recouru au Conseil d'Etat du canton de Neuchâtel en invoquant notamment l'art. 46 al. 2 Const. féd. Le Conseil d'Etat a rejeté le recours par arrêté du 27 janvier 1920 ; il s'en réfère aux dispositions de la loi cantonale.

B. — La société **Mercure** a formé contre cet arrêté un recours de droit public au Tribunal fédéral pour violation de l'art. 46 Const. féd. La recourante soutient : Elever le taux de l'impôt en raison d'une fortune et de ressources déjà frappées dans un autre canton, c'est enfreindre l'interdiction de la double imposition, car, en fait, le canton de Neuchâtel perçoit une somme de 900 fr. que la société n'aurait pas à payer si elle n'avait pas une fortune et des ressources dans un autre canton. Imposer des biens ou augmenter l'impôt à raison de ces biens, cela revient au même. Etendre la souveraineté fiscale, directement ou indirectement, au delà des limites cantonales, constitue un empiétement sur la souveraineté des autres cantons. En conséquence, la recourante conclut à l'annulation de l'arrêté attaqué et demande que le taux de l'impôt dû par elle soit fixé d'après sa fortune et ses ressources imposables dans le canton de Neuchâtel et non pas d'après sa fortune et ses ressources totales.

Le Conseil d'Etat a conclu au rejet du recours.

*Considérant en droit :*

1. — Les dispositions légales qui intéressent le présent débat sont les suivantes :