

III. DOPPELBESTEUERUNG

DOUBLE IMPOSITION

8. Arrêt du 24 février 1922

dans la cause **S. A. Peter-Cailler-Kohler** contre **Fribourg**.

S'agissant d'une loi cantonale qui fait dépendre le *taux* de l'impôt sur les bénéfices des sociétés anonymes du rapport existant entre le capital et le revenu, il n'est ni arbitraire, ni contraire à l'art. 46 Const. féd. de prendre en considération pour le calcul de ce taux la totalité et de la fortune et des ressources du contribuable soumis à l'impôt dans plusieurs cantons — alors que ladite loi se borne à prescrire qu'une partie seulement des revenus est imposable dans le canton, sans dire que le taux de l'impôt doit être déterminé d'après cette fraction.

A. — La loi fribourgeoise sur l'impôt, du 24 novembre 1919, dispose ce qui suit :

« Article premier. — L'Etat pourvoit à ses besoins financiers par un impôt direct annuel sur la fortune et sur le produit du travail.

Cet impôt est progressif ; il est dû par les personnes physiques et les personnes morales.

« Art. 22. — Les sociétés anonymes et les sociétés coopératives sont soumises à un impôt sur le capital et à un impôt sur le bénéfice.

Ces impôts sont perçus sur le capital et le bénéfice de l'exercice précédent.

« Art. 24. — On considère comme capital imposable, pour les sociétés anonymes, le capital social, les réserves et autres disponibilités. L'impôt sur le capital dû par les sociétés anonymes et les sociétés coopératives, à l'exception de celles prévues à l'art. 23, est calculé au taux invariable de 1 ‰.

L'impôt sur le bénéfice est prélevé sur le produit net. Il est compté en ‰ du bénéfice, sur la base des

$\frac{4}{10}$ du taux que le bénéfice représente proportionnellement au capital social, les réserves et autres disponibilités comprises. Toutefois l'impôt ne peut dépasser le 10 ‰ du bénéfice net.

« Art. 28. — Les sociétés anonymes et les coopératives domiciliées hors du canton, qui possèdent des immeubles dans le canton, ou qui, ayant leur siège principal dans un autre canton, exercent une activité commerciale ou industrielle dans le canton de Fribourg, doivent l'impôt sur le capital et le bénéfice de la part imposable dans le canton. »

B. — La Société Peter-Cailler-Kohler (P.-C.-K.) a son siège à La Tour-de-Peilz (Vaud). Elle possède des usines à Orbe et à Echandens (Vaud), à Broc (Fribourg) et à Hochdorf (Lucerne).

Des pièces du dossier et des explications fournies par les parties il résulte qu'en 1921 le fisc fribourgeois a déterminé l'impôt dû par la recourante en se basant sur les données suivantes, extraites du bilan au 31 décembre 1920 et des déclarations de la société elle-même :

Le capital social de la Société anonyme P.-C.-K. s'élève à 45 584 323 fr., dont 21 167 323 fr. engagés dans le canton de Fribourg. Le bénéfice global réalisé en 1920 atteint 9 282 010 fr., somme à laquelle il convient d'ajouter un versement au fonds de réserve de 1 000 000 francs, soit au total de 10 282 010 fr.

La Société P.-C.-K. doit donc en premier lieu l'impôt au 1 ‰ sur le capital imposable dans le canton (21 167 323 fr.), soit 21 167 fr. 30.

Le bénéfice total s'élève à Fr. 10 282 010 dont il faut déduire :

- | | | |
|---|---------------|--------------------|
| a) le produit des participations étrangères . | Fr. 1 569 195 | |
| b) 5 % du bénéfice général, attribué au canton du siège social. » | 514 100 | » 2 083 295 |
| | | soit Fr. 8 198 715 |

La production de l'usine de Broc représentant le 41,78 % de la production totale, le fisc fribourgeois peut donc prélever l'impôt sur le 41,78 % du bénéfice global (8 198 715 fr.) c'est-à-dire sur 3 425 423 fr.

La recourante est d'accord avec les évaluations et calculs qui précèdent.

C. — En revanche des difficultés ont surgi relativement au *taux* de l'impôt sur le bénéfice.

Le service cantonal des contributions a mis en présence le bénéfice global et le capital global de la société et a considéré que le rapport existant entre eux était de 22,55 % :

$$\frac{10\ 282\ 010 \times 100}{45\ 584\ 323} = 22,55 \%$$

Il a donc fixé au 9,02 % ($\frac{4}{10}$ de 22,55 %) le taux de l'impôt sur les bénéfices dû par P.-C.-K., et a réclamé à cette société une cote de 308 973 fr. (3 425 423 fr. à 9,02 % = 308 973 fr.).

La recourante a soutenu que l'on devait prendre pour base, non le bénéfice total et le capital global, mais ceux seulement que le canton était en droit d'imposer. La relation serait alors de 16,15 %, dont les $\frac{4}{10}$ font 6,46 %. L'impôt s'élèverait ainsi à 3 425 423 fr. à 6,46 %, soit à 221 282 fr. 32.

D. — La Société P.-C.-K. a recouru contre la taxation opérée par le Service cantonal des contributions. Dans sa séance du 21 novembre 1921, la Commission cantonale de l'impôt a écarté le pourvoi.

C'est contre ce prononcé qu'est dirigé le présent recours de droit public de la Société P.-C.-K., qui conclut avec dépens à l'annulation de la décision en question et à l'admission de la feuille d'impôt présentée par la recourante.

Le Ministère public, au nom de l'Etat de Fribourg, a conclu au rejet du recours.

Considérant en droit :

1. — Il convient au préalable de bien délimiter le

champ de la contestation. La Société P.-C.-K. a reconnu devoir la cote réclamée à titre d'impôt sur la fortune, et elle a admis que la part de bénéfice imposable dans le canton de Fribourg s'élevait à 3 425 423 fr. Seul le *taux* de l'impôt sur le *bénéfice* reste discuté, bien que les intéressés soient tombés d'accord sur les chiffres de bénéfice et de capital, tant globaux que partiels, susceptibles de servir de base de calcul. Le problème se ramène en définitive à la question de savoir si le fisc fribourgeois est en droit de déterminer le taux litigieux en mettant en relation le bénéfice total et le capital global de la société, ou s'il doit se contenter de prendre le rapport existant entre le bénéfice et le capital imposables dans le canton.

Une remarque s'impose à ce sujet : Le rédacteur du recours soutient, dans son mémoire, que les autorités cantonales cherchent le taux applicable en mettant l'un en face de l'autre le montant du bénéfice général, d'une part, et celui du capital imposable « dans le canton », d'autre part. Mais il ne peut ignorer que jamais le fisc fribourgeois n'a émis prétention aussi inadmissible ; la Société P.-C.-K. écrivait elle-même à la Direction des finances, le 14 octobre 1920 : « vous calculez celui-ci (le bénéfice imposable) à 9,02 % en proportionnant le bénéfice global de notre société à la *somme* de ses réserves et de son capital ; » et la Commission cantonale de l'impôt, dans la décision dont est recours, conclut : « Rien dans la loi fribourgeoise n'empêche de mettre en regard le bénéfice global et le capital *général* pour trouver le taux applicable au bénéfice. » L'allégation sur laquelle le signataire du recours étaye une grande partie de son argumentation est donc manifestement contraire aux pièces du procès.

2. — Aux termes de l'art. 1^{er} de la loi du 24 novembre 1919, l'impôt direct annuel sur le produit du travail est progressif, tant pour les personnes physiques que pour les personnes morales. Les règles présidant

à la taxation de ces dernières différent, il est vrai très sensiblement des normes établies pour les personnes individuelles, qui payent les contributions d'après un taux progressif, mais absolu, variant de 0,6 % à 4,8 % (art. 17). En revanche le taux de l'impôt sur le revenu des sociétés anonymes est fixé au $\frac{4}{10}$ du pourcent que le bénéfice net représente vis-à-vis du capital social (art. 24, al. 2; voir *supra litt. A*). Il n'en résulte pas moins une progression, qu'on pourrait appeler relative, puisque le taux de l'impôt sur le bénéfice est d'autant plus élevé que ce bénéfice est lui-même plus important en regard du capital engagé. Une société au capital de 10 millions, réalisant un bénéfice d'un million (proportion 10 %) paie l'impôt au taux de 4 % ($\frac{4}{10}$ de 10 %) et débourse ainsi 40 000 fr., tandis qu'une autre société, au même capital, mais à revenu double (2 millions, proportion 20 %) aurait à s'acquitter au taux de 8 % ($\frac{4}{10}$ de 20 %) et paierait 160 000 fr. L'intention d'appliquer également aux sociétés anonymes le principe inscrit en tête de la loi fiscale résulte d'ailleurs clairement de la fixation d'un taux maximum de 10 % et des délibérations du Grand Conseil (séance du 7 octobre 1919, page 514), bien que l'exemple donné par le Commissaire du gouvernement (al. 2) ait été mal reproduit dans le Bulletin officiel (l'on frappe plus fortement la société qui réalise un bénéfice de 300 000 fr. avec un capital de 1 million que celle qui réalise le même bénéfice avec un capital de 2 millions). La société recourante ne saurait donc attaquer la taxation dont elle est frappée en soutenant que l'impôt sur le bénéfice des sociétés anonymes n'est pas un impôt progressif. Il convient d'ailleurs d'observer que cette question n'est pas indissolublement liée à celle qui fait l'objet du pourvoi, car, malgré la progression, le système critiqué par la recourante pourrait, suivant le résultat de l'exploitation dans les autres cantons, être moins favorable au fisc fribourgeois que celui préconisé par l'intéressée.

3. — Le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de juger à propos d'un cas analogue, que 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, n'impliquait pas une double imposition interdite par l'art. 46 al. 2 Constitution fédérale, pourvu que l'impôt ne soit perçu que sur la quote-part imposable dans ce canton (RO 46 I p. 44 s.).

Or l'Etat de Fribourg admet parfaitement que seule une fraction du bénéfice total de P.-C.-K. peut être imposée dans le canton (art. 28 de la loi, voir *supra litt. A*), et les parties sont d'accord pour fixer cette part à 3 425 423 fr. Il ne saurait donc être question de double imposition, et c'est sur le terrain de l'art. 4 Constitution fédérale, que le présent litige doit être examiné et tranché.

4. — Le fisc fribourgeois a interprété l'art. 24 al. 2 de la loi en ce sens que le capital entier de la Société P.-C.-K. et ses bénéfices généraux pendant l'année 1920 devaient servir de base pour le calcul du taux de l'impôt. On ne saurait considérer cette thèse comme purement arbitraire, bien qu'elle ne ressorte pas directement d'un texte légal. Elle est en harmonie avec les conceptions modernes en matière d'impôts progressifs et peut s'appuyer sur l'opinion d'auteurs estimés (voir RO 46 I p. 47). Le droit positif fribourgeois, d'autre part, ne met nullement obstacle à ce que le taux de l'impôt soit déterminé par l'ensemble des bénéfices réalisés. En effet l'art. 28 de la loi fiscale se borne à prescrire que, dans des cas de ce genre, une partie seulement du revenu peut être frappée des contributions dans le canton; il trace donc les limites de la matière imposable, sans réserver l'application exclusive du taux correspondant à la fraction considérée. En revanche l'art. 9 al. 2 consacre expressément le principe que le taux de l'impôt sur la fortune des personnes physiques est applicable à la

totalité de la fortune du contribuable, où qu'elle soit située. L'interprétation de l'art. 24 al. 2 donnée en l'espèce par l'autorité cantonale ne saurait donc être considérée comme arbitraire.

La recourante ne peut enfin tirer argument du fait qu'en 1920 elle a été taxée sur la base du rapport existant entre le capital et le bénéfice imposables dans le canton, car la question soulevée par l'arrêt Mercure contre Neuchâtel n'avait pas encore été résolue à cette époque. D'ailleurs un changement de jurisprudence fiscale ne saurait constituer un déni de justice que s'il n'est appuyé d'aucun argument soutenable. Or tel n'est pas le cas en l'espèce. Il convient toutefois de préciser que l'Etat de Fribourg doit admettre pour l'avenir toutes les conséquences de son système et s'en tenir à la nouvelle théorie qu'il a adoptée, même si elle devait ultérieurement se révéler moins favorable au fisc (voir *supra* chiff. 2 *in fine*).

Le Tribunal fédéral prononce :

Le recours est rejeté.

9. Arrêt du 24 mars 1922 dans la cause Perret contre Neuchâtel.

Double imposition: Art. 46 al. 2 Const. féd.: La souveraineté fiscale d'un canton sur un citoyen domicilié dans un autre canton mais imposé dans le premier sur la valeur de l'immeuble qu'il y possède, est limitée en principe au temps durant lequel il a été propriétaire de l'immeuble.

Georges Perret, domicilié à Genève, était propriétaire d'un immeuble d'une valeur cadastrale de 51 000 fr. Il a vendu cet immeuble le 30 avril 1921. En date du 22 août 1921, l'inspecteur des contributions du canton

de Neuchâtel l'a avisé qu'il devait l'impôt sur cet immeuble pour toute l'année 1921. Perret a recouru au Conseil d'Etat contre cette décision, en prétendant n'être astreint au paiement de l'impôt dans le canton de Neuchâtel que pour les quatre premiers mois de l'année 1921.

Par arrêté du 27 décembre 1921, le Conseil d'Etat de Neuchâtel a rejeté le recours par le motif que le recourant était propriétaire de l'immeuble au 1^{er} janvier 1921 et que de ce fait et conformément à l'art. 5 de la loi sur l'impôt direct, il était tenu de payer l'impôt sur la valeur de cet immeuble pour toute l'année.

Perret a formé auprès du Tribunal fédéral un recours de droit public fondé sur les art. 46 al. 2 et 4 Const. féd. Il soutient que l'arrêté dont est recours viole l'art. 46 al. 2 précité, attendu, dit-il, que si le fisc genevois est tenu de consentir à la déduction de 51 000 fr., représentant la valeur de l'immeuble, pour la période pendant laquelle le recourant était encore propriétaire, il est fondé par contre à ne plus l'admettre pour la période subséquente. Il soutient, d'autre part, que l'interprétation donnée par le Conseil d'Etat de l'art. 5 de la loi sur l'impôt direct est arbitraire, et conclut en conséquence à ce qu'il soit prononcé qu'il « ne peut être astreint à payer au fisc neuchâtelois l'impôt sur la valeur de l'immeuble qu'il possédait au Locle que jusqu'au 30 avril 1921, date de la vente... et que son bordereau d'impôt cantonal pour l'exercice 1921 doit être réduit de 246 fr. 85 à 82 fr. 30. »

Le Conseil d'Etat a conclu au rejet du recours en invoquant l'art. 5 de la loi cantonale et en se référant en outre à l'arrêt rendu par le Tribunal fédéral le 27 juin 1918 dans la cause demoiselle Etienne contre Neuchâtel.

Considérant en droit :

1. — Contrairement à l'opinion du Conseil d'Etat, la décision rendue par la Cour de céans dans la cause Etienne contre Neuchâtel ne tranche en aucune façon