

III. VERBOT DER DOPPELBESTEuerung

INTERDICTION DE LA DOUBLE IMPOSITION

35. Arrêt du 28 septembre 1917 dans la cause Zürcher contre Conseil d'Etat du canton de Vaud.

Double imposition: défalcation des dettes hypothécaires accordée par la loi vaudoise uniquement aux propriétaires fonciers domiciliés dans le canton; limitation inadmissible, en tant qu'elle exclut du bénéfice de la défalcation les propriétaires domiciliés dans un autre canton.

A. — Alcide Zürcher à Valangin (canton de Neuchâtel) est copropriétaire pour moitié d'immeubles sis à Chavannes (canton de Vaud) dont l'autre moitié appartient aux hoirs Trolliet, domiciliés dans le canton de Vaud. Les immeubles sont grevés d'une hypothèque de 27 547 fr. 06. Dans leur déclaration d'impôt pour 1917 les copropriétaires ont demandé la défalcation de cette dette hypothécaire. Le Conservateur du Registre foncier n'a cependant admis la défalcation que pour moitié, soit pour la part de la dette incombant aux hoirs Trolliet; pour la part de Zürcher il a refusé toute défalcation, par le motif que Zürcher est domicilié hors du canton de Vaud et que d'après l'art. 3 de la loi vaudoise du 19 novembre 1912 « sont seuls au bénéfice de la défalcation les contribuables domiciliés dans le canton ».

Le Conseil d'Etat a écarté le recours de Zürcher contre cette décision, par le motif que la jurisprudence du Tribunal fédéral invoquée par le recourant n'est pas applicable en l'espèce, le canton de Vaud n'ayant pas le système de l'impôt général sur la fortune totale, mais ayant un impôt foncier distinct des autres impôts.

B. — Zürcher a formé un recours de droit public au

Tribunal. Il invoque la nouvelle jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition, aux termes de laquelle les propriétaires d'immeubles non domiciliés dans le canton de la situation des immeubles ont droit à la défalcation des dettes hypothécaires (RO 39 I p. 570 et sv., 40 I p. 46 et sv., 41 I p. 416 et sv.). Il invoque également l'art. 4 Const. féd., qui s'oppose à ce que le recourant soit traité autrement qu'un propriétaire domicilié dans le canton de Vaud.

Le Conseil d'Etat a conclu au rejet du recours, en exposant en résumé ce qui suit :

L'art. 4 Const. féd. ne saurait être invoqué, car il ne s'agit pas d'un traitement différent appliqué à deux citoyens dans la même situation mais uniquement d'une disposition légale, correctement appliquée, relative à des domiciles différents.

Toute la question revient à savoir si la jurisprudence récente du Tribunal fédéral, dans les arrêts Stricker-Müller c. Appenzell R.-E., et Bâle-Ville c. Z'graggen c. Uri et Lucerne, est applicable à l'impôt foncier vaudois dans les mêmes conditions qu'aux législations d'Uri et de Lucerne. Tel n'est pas le cas. La législation vaudoise sépare nettement l'impôt foncier de l'impôt mobilier; ils sont perçus sur des bases différentes, les dettes chirographaires ne peuvent être déduites que de l'actif mobilier et les dettes hypothécaires ne peuvent être déduites que de l'actif immobilier; il n'y a donc pas possibilité d'imputer toutes les dettes sur l'actif total. La situation est ainsi tout autre que dans les cas tranchés par le Tribunal fédéral où il s'agissait de systèmes d'impôt général sur la fortune nette. Du moment que le citoyen domicilié dans le canton de Vaud ne peut pas défalquer le total de ses dettes du total de son actif, il n'est pas possible de permettre au contribuable domicilié hors du canton de Vaud de défalquer de son actif immobilier des dettes qu'il ne pourrait pas défalquer s'il était domicilié dans le canton; la jurisprudence nouvelle du Tribunal fédéral n'est donc

pas applicable au régime vaudois, car destinée à empêcher que le contribuable ne subisse un dommage par suite du conflit de deux législations, elle ne saurait créer un *privi-lège* au bénéfice de celui qui est domicilié hors du canton et qui se trouverait traité plus favorablement que le propriétaire domicilié dans le canton.

Dans tous les cas, au nom de la jurisprudence du Tribunal fédéral, le recourant ne peut réclamer purement et simplement la défalcation de ses dettes hypothécaires ; il aurait droit au plus à ce que les dites dettes fussent déduites dans la proportion existant entre l'ensemble de l'actif et l'ensemble des dettes — et encore, bien entendu, à condition seulement que cette proportion ne soit pas supérieure au montant de la dette hypothécaire grevant l'immeuble vaudois. Or le recourant n'a nullement établi quelle serait cette part proportionnelle de la totalité des dettes par rapport à la totalité de l'actif mobilier et immobilier. Pour ce motif également le recours doit être écarté.

Statuant sur ces faits et considérant.

e n d r o i t :

Dans sa jurisprudence récente qu'invoque le recourant (voir RO 39 I, p. 570 et sv., 40 I p. 46 et sv., 41 I p. 416 et sv.), partant de l'idée que :

a) la coexistence des souverainetés fiscales des cantons ne doit pas avoir pour effet de soumettre à un traitement plus défavorable le contribuable dont les relations économiques s'étendent sur plusieurs cantons que celui dont toute l'existence économique se concentre dans un seul canton et

b) qu'il est contraire au principe de l'art. 4 Const. féd. qu'un canton refuse aux propriétaires d'immeubles domiciliés dans un autre canton la défalcation des dettes qu'il accorde aux contribuables domiciliés sur son territoire,

le Tribunal fédéral a posé le principe de la défalcation proportionnelle des dettes dans le cas où un contribuable

est propriétaire d'un immeuble situé dans un autre canton que celui de son domicile.

On doit, il est vrai, observer que, dans les cas tranchés jusqu'ici par le Tribunal fédéral, il s'agissait de cantons qui appliquaient le système de l'impôt sur la fortune globale nette, système qui n'est pas celui en vigueur dans le canton de Vaud. La législation vaudoise ne connaît pas l'impôt sur l'ensemble de la fortune ; elle institue deux impôts séparés, l'un sur les biens *mobiliers* (y compris le produit du travail), l'autre sur les biens *immobiliers*. Non seulement le taux de ces deux impôts est différent, mais la déduction des dettes est réglée différemment pour les deux catégories de biens imposables. De la valeur des immeubles soumis à l'impôt foncier on ne peut déduire que les dettes *hypothécaires* et encore seulement certaines d'entre elles (celles indiquées à l'art. 1 de la loi du 19 novembre 1912, à l'exclusion de celles énumérées à l'art. 2) ; de la valeur des biens mobiliers on ne peut déduire que les dettes chirographaires et les dettes hypothécaires exclues de la défalcation pour l'impôt foncier. Les autres dettes hypothécaires ne peuvent jamais être déduites de la fortune mobilière quand bien même elles seraient supérieures à la valeur de l'immeuble (voir loi d'impôt du 21 août 1886, art. 2 dernier al.) ; et inversement, jamais les dettes chirographaires ou celles prévues à l'art. 2 de la loi du 19 novembre 1912 ne peuvent être déduites de la valeur de l'immeuble, quand bien même elles seraient supérieures à l'actif mobilier. La conséquence de ce système double est que la défalcation des dettes est parfois incomplète, c'est-à-dire qu'il arrive que certaines dettes ne puissent être déduites ni de l'actif mobilier, ni de l'actif immobilier : ce sera le cas lorsque les dettes chirographaires dépassent le montant des biens mobiliers ou lorsque les dettes hypothécaires dépassent la valeur de l'immeuble.

Ainsi on ne se trouve pas dans les conditions supposées par la nouvelle jurisprudence du Tribunal fédéral, c'est-

à-dire en présence d'un impôt sur la fortune globale nette. Si malgré cela on voulait, en matière de conflit intercantonal, appliquer sans autre le principe de défalcation proportionnelle posé par cette jurisprudence, suivant la valeur respective de l'actif soumis à l'impôt dans le canton du domicile et de l'actif immobilier situé dans le canton de Vaud, la part des dettes totales à défalquer de la valeur de l'immeuble vaudois serait tantôt supérieure et tantôt inférieure au montant des dettes hypothécaires dont la loi vaudoise autorise la défalcation. Le propriétaire foncier domicilié hors du canton se trouverait ainsi tantôt privilégié, tantôt désavantagé par rapport au contribuable domicilié dans le canton de Vaud — ainsi que le fait remarquer le Conseil d'Etat vaudois.

Toutefois, si cette circonstance est de nature à empêcher en l'espèce l'application pure et simple du système admis par le Tribunal fédéral dans les précédents invoqués, les considérations dont s'inspire cette jurisprudence n'en gardent pas moins leur valeur et doivent conduire à l'admission du recours. Celui-ci tend, en effet, non à la défalcation proportionnelle des dettes du recourant, mais simplement à la défalcation des dettes hypothécaires telle qu'elle est prévue, pour les propriétaires domiciliés dans le canton, par la loi vaudoise elle-même. Or, au point de vue de l'intérêt général qui a dicté l'interdiction de la double imposition, comme au point de vue de l'égalité de traitement consacrée par l'art. 4 Const. féd., la distinction que fait la loi vaudoise entre les propriétaires fonciers suivant qu'ils sont domiciliés dans le canton de Vaud ou dans un autre est manifestement inadmissible. Du moment que le système vaudois est celui de l'impôt sur la fortune immobilière nette, il n'existe aucun motif pouvant justifier l'abandon de ce système lorsque le contribuable a son domicile dans un autre canton. Notamment, comme le Tribunal fédéral l'a déjà exposé dans l'arrêt Stricker-Müller, le fisc vaudois ne saurait invoquer le fait que la propriété foncière bénéficie dans une mesure par-

ticulièrement forte de la protection des institutions publiques : ce fait légitime le prélèvement d'un impôt foncier, mais non pas une différence de traitement des contribuables suivant leur domicile (voir RO 39 I p. 581-582). D'ailleurs, justement parce que dans le canton de Vaud l'impôt foncier et l'impôt mobilier sont absolument indépendants l'un de l'autre, on ne comprend pas que la base de perception de l'impôt foncier se modifie par la seule raison que le contribuable paie l'impôt mobilier dans un autre canton, soit dans celui de son domicile.

Ainsi donc la restriction apportée par l'art. 3 de la loi du 19 novembre 1912 au principe de la défalcation des dettes hypothécaires apparaît comme contraire à la constitution fédérale, en tant qu'elle atteint les contribuables domiciliés dans un autre canton. L'Etat de Vaud est tenu par conséquent d'autoriser ces contribuables à défalquer leurs dettes hypothécaires dans la même mesure où les contribuables domiciliés dans le canton sont autorisés à le faire. Il est évident que cette solution échappe complètement aux objections que, dans sa réponse au recours, le Conseil d'Etat formule à l'égard d'un système de défalcation proportionnelle des dettes : bien loin de porter atteinte au principe de l'égalité de traitement, elle assure au contraire cette égalité, méconnue par la disposition attaquée de la loi vaudoise, puisque ainsi tous les propriétaires fonciers — qu'ils aient leur domicile dans le canton de Vaud ou dans un autre canton — se trouveront traités de la même façon quant à l'impôt foncier.

La seule question qui se pose encore est celle de savoir si la dette dont le recourant demande la défalcation est une « obligation hypothécaire » admise à la défalcation par l'art. 1 de la loi vaudoise citée. Or cela n'est pas douteux, puisque le fisc vaudois a autorisé sans autre la défalcation de la part de cette dette incombant aux copropriétaires de l'immeuble domiciliés dans le canton.

Par ces motifs,

le Tribunal fédéral
prononce :

Le recours est admis, l'Etat de Vaud étant tenu d'autoriser la défalcation demandée par le recourant.

IV. GLAUBENS- UND GEWISSENSFREIHEIT

LIBERTÉ DE CONSCIENCE ET DE CROYANCE

Pressefr.

36. Urteil vom 15. September 1917

i. S. Müller gegen Schaffhausen, Obergericht.

Bestrafung wegen Herabwürdigung der Lehren und Einrichtungen einer Religionsgesellschaft begangen durch einen Pressartikel. Anfechtung wegen Rechtsverweigerung (willkürlicher Anwendung des kantonalen Strafrechts) und Verletzung von Art. 49 BV. Voraussetzungen und Grenzen der durch die letztere Vorschrift gewährleisteten Freiheit der Äusserung über religiöse Dinge.

A. — Der Rekurrent Müller ist am 27. Februar 1917 vom Kantonsgericht Schaffhausen wegen Herabwürdigung der Religion im Sinne von § 126 des kantonalen Strafgesetzbuchs (StrG) zu einer Geldbusse von 100 Fr. und den Kosten verurteilt worden, weil er in N° 273 der von ihm redigierten sozialdemokratischen Zeitung « Echo vom Rheinfall » vom 20. November 1916 anlässlich der Gesamterneuerungswahlen für den Grossen Rat nachstehende Einsendung, für die er in der Folge die Verantwortung übernahm, hatte erscheinen lassen :

« Das Messopfer.

« (*) Die Kirche ist dicht gefüllt. An den Stufen des Altars kniet eine allegorische Figur, die freisinnige Partei

» von Schaffhausen vorstellend. Pfarrer X. zelebriert. Die
 » allegorische Figur betet : « Kyrie eleison » : Herr erbarme
 » dich unser. Wir rufen dich an um Schutz und Hilfe
 » gegen die rote Flut. *Gloria in excelsis deo* : Ehre sei
 » Gott in der Höhe, sofern er uns aus der dräuenden
 » Gefahr rettet. Heiliger Bimbam, läute Sturm, damit alle
 » herbeieilen zur Abwehr des Ansturms der roten Rotten.
 » Allmächtiger Ignatius, steh uns bei, dich loben wir, dich
 » preisen wir, dich beten wir an. Verlass uns nicht in der
 » schweren Stunde der Gefahr.

» *Credo in unum deum* : Wir glauben alle an einen Gott,
 » noch viel mehr aber an die Macht seiner treuen katho-
 » lischen Diener in Schaffhausen. Sie sind noch unsere
 » einzige Hoffnung und Zuflucht.

» Opferung : Wir opfern unsere Grundsätze, unsern
 » Stolz, unsere Ehre, unsere Unabhängigkeit ; wir opfern
 » überhaupt alles wenn es uns mit Gottes und seiner
 » treuen Diener Hilfe nur gelingt, den schrecklichen Feind
 » zu besiegen und unsern Patriarchen, Propheten und
 » Aposteln ihr Ruheplätzchen im Polstersessel des
 » Ratsales zu erhalten.

» Präfation (Priester) : *Sursum corda* : Erhebet eure
 » Herzen ! (Freisinn) : *Habemus* : Wir haben sie schon
 » erhoben. Wir haben unser Herz geprüft, keinem Sozi-
 » stimmen wir. Der Liberale sei unser Freund, der Christ-
 » lich-soziale unser Bruder. Dadurch werde die Dreifaltig-
 » keit zur Dreieinigkeit. *Dignum et justum est* : Es ist
 » billig und recht.

» Konsekration (Wandlung) : Wir haben eine mächtige
 » Wandlung im Laufe der Jahre durchgemacht. Tief be-
 » klagen wir die Irrtümer unserer Vorväter von 1848.
 » Noch tiefer bereuen wir, dass wir nicht schon länger
 » zur Einsicht kamen unser alleiniges Heil an der treuen
 » starken Brust des frommen Johann zu suchen und zu
 » finden. Zerknirscht liegt unser Vorstand nun hier vor
 » ihm mit dem Antlitz im Fäsenstaub und ruft : *mea*
 » *culpa mea culpa mea maxima culpa*. De-, weh- und