

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 :

Décret du 29 novembre 1917 portant revision des art. 1, 2, 3 et 16 de la loi sur l'impôt direct du 30 avril 1903 :

Art. 1^{er}. — Sans préjudice aux autres ressources dont dispose l'Etat, il est pourvu à ses besoins par un impôt direct annuel, progressif et distinct :

a) sur les fortunes,

b) sur les ressources.

Art. 2. — L'impôt est fixé par catégories sur la base des taux ci-après :

A. Impôt sur les fortunes :

.... fr. ‰	pour la catégorie	de fr.	à fr.
4.20	24 ^{me}	2 000 001	3 000 000

B. Impôt sur les ressources :

4 fr. 20 c. ‰, 2^{me} catégorie, au-dessus de 100 000 fr.

Art. 3. — Le taux de l'impôt doit correspondre à la fortune totale du contribuable, en quoi qu'elle puisse consister et où qu'elle soit située. Toutefois, l'impôt n'est dû que sur l'actif imposable dans le canton conformément aux art. 7 à 17 de la présente loi.

2. — C'est cette dernière disposition qui a motivé le recours. Si la société s'élève contre l'arrêté du Conseil d'Etat, ce n'est pas qu'elle conteste les chiffres des ressources et de la fortune sur lesquels elle est imposée, c'est le taux sur lequel l'impôt est calculé qu'elle incrimine. Ce taux impliquerait une double imposition interdite par la constitution fédérale, en ce sens que, pour le déterminer, le canton de Neuchâtel tient compte de l'ensemble de la fortune et des ressources de la recourante dont la plus grande partie échappe à la souveraineté fiscale neuchâteloise.

Le point de vue de la recourante ne peut être adopté. Ainsi que le Tribunal fédéral l'a reconnu, pour qu'il y ait double imposition contraire à l'art. 46 Const. féd., il faut, dans la règle, que la même personne soit soumise à l'impôt sur le même objet dans deux cantons différents. Or le fisc neuchâtelois ne prétend imposer la recourante que pour la quote-part de sa fortune et de ses ressources

qui est imposable dans le canton. Le taux plus ou moins élevé de l'impôt ne constitue pas une double imposition, car il ne modifie pas la matière imposée et les droits des autres cantons à l'impôt sur la quote-part qui leur revient demeurent intacts. Ces cantons n'ont pas à tenir compte du taux fixé par le canton de Neuchâtel ; ils ne souffrent en rien du mode de calcul adopté par lui. Le Conseil d'Etat observe avec raison que c'est une conséquence logique et naturelle du système progressif que chaque contribuable soit rangé, pour la détermination du taux de l'impôt, dans la classe correspondant à sa fortune totale. La doctrine est favorable à la thèse soutenue par l'Etat de Neuchâtel (v. SPEISER, Das Verbot der Doppelbesteuerung, Zschr. für Schweiz. Recht, neue Folge VI, p. 24-25 ; BURKHARDT, Comment. Const. féd., 2^e éd., p. 427), et les projets récents d'une loi fédérale interdisant la double imposition renferment des dispositions fondées sur le même principe (par ex. le projet BLUMENSTEIN, art. 9, al. 2). Sans doute il s'agit là de dispositions *de lege ferenda*, mais ce droit désirable est en harmonie avec l'art. 46, al. 2 Const. féd. tel que la jurisprudence du Tribunal fédéral l'a interprété.

Le Tribunal fédéral prononce :

Le recours est rejeté.