

S. 26 / Nr. 5 Doppelbesteuerung (d)

BGE 55 I 26

5. Arrêt du 22 février 1929 dans la cause Société coopérative de consommation de Porrentruy et environs contre Tribunal administratif du Canton de Berne.

Regeste:

Double imposition (art. 46 Const. féd.).

Lorsqu'un canton admet la défalcation des dettes, la déduction d'une dette hypothécaire ne peut être refusée par le seul motif que le créancier, n'étant pas domicilié dans le canton, n'y est point taxé pour sa créance. La défalcation peut en revanche être refusée si elle est également refusée aux contribuables domiciliés dans le canton, parce que, par ex., la créance garantie n'y est pas soumise à l'impôt en raison de sa nature spéciale (crédit commercial variable); il est alors indifférent que la créance soit imposée par le canton du domicile du créancier. (Consid. 2.)

Seite: 27

A. - La société recourante a constitué le 4 janvier 1924 en faveur de l'Union suisse des sociétés de consommation (USC) un droit de gage sur ses immeubles de Porrentruy, en garantie de marchandises jusqu'à concurrence d'une somme principale de 200000 fr. L'acte notarié fut dressé en la forme d'une hypothèque simple, sous la désignation de «crédit avec hypothèque». La constitution de gage avait pour but l'ouverture d'un crédit de marchandises en compte courant à la recourante.

Dans la «liste des capitaux et rentes défalcales au 31 décembre 1924» que la recourante présenta au fisc, elle indiquait comme devant être déduit un capital de 200000 fr. qu'elle qualifiait d'hypothèque en désignant l'USC, à Bâle, comme créancière. Dans une annexe à ladite liste elle confirmait, en outre, le 19 février 1925, l'existence de la dette de 200000 fr. au 31 décembre 1924. Cette valeur fut par conséquent déduite pour l'impôt dû par la recourante pour 1925.

Au courant de l'année 1926, l'intendance de l'impôt du Canton de Berne eut connaissance du fait qu'il ne s'agissait pas d'une dette d'un montant fixe et déterminé mais d'un crédit avec hypothèque contracté par la recourante pour garantir un compte courant de marchandises. Etant donné que de tels crédits commerciaux, garantis hypothécairement en tout ou en partie, les crédits de constructions et autres crédits de ce genre, de même que les créances du chef de lettre de garantie selon l'art. 955 du code civil bernois et les hypothèques d'un montant indéterminé ou variable (art. 825 CCS), n'avaient jamais auparavant été assujettis à l'impôt des capitaux à titre de «capitaux» au sens de l'art. 1, No 2, et 43 de la loi sur l'impôt des fortunes du 15 mars 1856, ou à titre de créances selon les art. 4, No 3, 6, No 3, 9 et 15 de la loi du 7 juillet 1918, l'intendance des impôts jugea injustifiée et illégale la défalcation de dette indiquée par la recourante en 1925. Conséquemment, se fondant sur l'art. 40 de la loi, le fisc réclama à la contribuable l'impôt soustrait

Seite: 28

au montant triple, par 3010 fr. 50. La recourante ayant refusé de payer, l'Etat de Berne l'actionna devant le Tribunal administratif du Canton de Berne.

B. - Par jugement du 14 mai 1928, communiqué le 7 novembre, le Tribunal administratif a admis la demande et condamné la Société coopérative de consommation à payer à l'Etat de Berne un «impôt répressif» de 3010 fr. 50 avec intérêts à 5% dès le 9 juillet 1925.

Le Tribunal considère en substance ce qui suit:

Il importe peu que la créancière de la recourante, l'USC, soit imposé pour la créance à Bâle. Les cantons sont libres de régler à leur guise la défalcation des dettes, notamment sur les immeubles. Le Canton de Berne pouvait dès lors statuer que ne sont susceptibles de défalcation de l'estimation des immeubles que les capitaux, garantis par l'immeuble, qui sont, eux-mêmes, passibles de l'impôt sur la fortune dans le canton (loi d'imp. art. 9). Toute la question est donc de savoir si la créance de l'USC serait soumise à l'impôt sur la fortune dans l'hypothèse où la créancière eût son domicile dans le Canton de Berne. Or tel n'est pas le cas, parce qu'il ne s'agit pas d'un capital (productif d'intérêt et garanti par l'immeuble) au sens de l'art. 4 ch. 3 l. c. La loi entend par là une somme fixe et déterminée, et non un crédit commercial, garanti par hypothèque, et sujet à des fluctuations. L'acte du 11 janvier 1924 appartient indubitablement à cette seconde catégorie. Il qualifie la convention passée entre la recourante et l'USC de «crédit avec hypothèque»; si la somme principale garantie y est fixée à 200000 fr., il ressort, d'autre part, du dossier que la créance subissait constamment des variations, suivant l'état du compte courant ouvert à la recourante. Dans ces conditions, la recourante a fait pour 1925 une déclaration inexacte en ce qui concerne la défalcation des dettes et elle est dès lors passible de l'impôt répressif en vertu de l'art. 40 l. c.

C. - La Société coopérative de consommation de Porrentruy, a formé un recours de droit public contre le jugement

Seite: 29

du Tribunal administratif dont elle demande l'annulation. Les motifs allégués à l'appui du recours sont, en substance, les suivants: L'USC est imposée pour la créance envers la recourante à son domicile, à Bâle, cette créance constituant un élément actif de sa fortune. La défense, faite à la recourante, de défalquer la dette garantie par l'hypothèque, a donc pour effet que la même valeur est imposée à double, une fois à Bâle chez la créancière, et une seconde fois chez la débitrice dans le Canton de Berne. Il y a, par conséquent, double imposition. Le Tribunal fédéral a jugé que l'art. 9 de la loi d'imp. bernois était inconstitutionnel, en tant qu'il limite la défalcation des dettes sur les immeubles aux créances soumises à l'impôt bernois sur la fortune. La manière de voir du Tribunal administratif, suivant laquelle la créance de l'USC ne serait pas passible dudit impôt bernois, est d'ailleurs erronée. Mais l'essentiel n'est pas de savoir si cet impôt serait dû dans le Canton de Berne, mais s'il est en réalité payé au domicile de la créancière, ce qui est constant en l'espèce. Il est inexact de qualifier la créance de crédit variable et non de créance hypothécaire bien établie, bien que sujette à des variations suivant des relations d'affaires existant entre parties. En moyenne la dette oscillait autour de 200000 fr. Le jugement attaqué viole ainsi les art. 46 et 4 Const. féd. Au surplus la recourante se réfère aux moyens invoqués devant le Tribunal administratif.

Considérant en droit:

1.- Aux termes de l'art. 9 de la loi bernoise d'impôt du 7 juillet 1918, peuvent être déduits sur les immeubles les capitaux à la garantie hypothécaire desquels l'immeuble est affecté, s'ils sont passibles de l'impôt sur la fortune dans le canton. Et à teneur de l'art. 4 ch. 3 sont soumis à l'impôt sur la fortune les capitaux productifs d'intérêts garantis par des immeubles imposables. Le Tribunal administratif, conformément à la jurisprudence

Seite: 30

établie, interprète ce dernier texte dans ce sens que seuls les capitaux hypothécaires, représentant une créance «ferme et déterminée», sont imposables, et non de simples crédits commerciaux, variables suivant les relations d'affaires des parties, même quand ils sont garantis par un gage immobilier. C'est là une question d'application du droit cantonal, où le contrôle du Tribunal fédéral se limite à la recherche de l'arbitraire. La recourante n'allègue toutefois point que la manière de voir du Tribunal administratif soit contraire au principe de l'égalité devant la loi. Elle cite, il est vrai, l'art. 4 Const. féd., mais sans dire, ni explicitement ni implicitement, en quoi le Tribunal administratif l'aurait violé par son interprétation de l'art. 4 ch. 3 loi cantonale. Et pour ce qui concerne le renvoi aux mémoires de la procédure cantonale, le Tribunal fédéral a déclaré à maintes reprises qu'un pareil renvoi ne saurait tenir lieu de motifs que le recours de droit public doit énoncer lui-même (art. 178, 3, OJF). Pour des raisons identiques, est irrecevable la critique, du reste bien vague, que la recourante adresse à l'appréciation du Tribunal administratif selon laquelle la créance de l'USC contre la recourante, étant un crédit commercial variable, bien que garantie par l'immeuble, ne serait pas assujettie à l'impôt sur la fortune si la créancière était domiciliée dans le canton de Berne.

2.- C'est basé sur cette constatation, qui lie le Tribunal fédéral d'après ce qui est exposé ci-dessus, et non en raison du domicile hors du canton de la créancière, que le Tribunal administratif a jugé que la créance en question n'était pas susceptible de défalcation aux termes de l'art. 91. c. Cela étant, le moyen tiré de l'interdiction de la double imposition se révèle mal fondé. Sans doute, le Tribunal fédéral a statué que, sur le terrain de l'art. 9 de la loi bernoise d'impôt, la défalcation d'une dette ne pouvait être refusé sous le prétexte que le créancier avait son domicile dans un autre canton et, par suite, ne payait pas l'impôt pour sa créance dans le Canton de Berne

Seite: 31

(aff. Buser, RO 49 I p. 529 et suiv.). Mais ce motif, on vient de le dire, n'a joué aucun rôle en l'espèce. C'est la nature objective de la créance, et non le domicile du créancier, qui a été décisive pour le refus de la défalcation. Les cantons déterminent en principe librement la façon dont ils frappent d'impôts les personnes ou les objets soumis à leur souveraineté fiscale. C'est notamment le cas pour les immeubles et pour le problème de la défalcation des dettes sur les immeubles. Le Tribunal fédéral a toutefois déduit de l'art. 46, combiné avec l'art. 4, Const. féd. qu'un canton, même là où il reste dans les limites de sa souveraineté fiscale et n'empiète pas sur le domaine fiscal d'un autre canton, n'a cependant pas le droit de traiter moins favorablement un contribuable du fait que celui-ci se trouve, de par son domicile, le lieu de la situation d'un immeuble lui appartenant, ou de toute autre manière, dans un lien quelconque d'ordre territorial avec un autre canton. C'est pourquoi la défalcation des dettes, que le droit cantonal admet en principe, ne peut pas être refusée (sous forme de défalcation proportionnelle) aux propriétaires d'immeubles habitant hors du canton, et c'est

pourquoi aussi une dette hypothécaire ne peut être exclue de la défalcation par le seul motif que le créancier, n'étant pas domicilié dans le canton, n'y est point taxé pour sa créance. Mais la jurisprudence n'a jamais été jusqu'à imposer à un canton le devoir d'accorder à un contribuable, par rapport aux autres, un traitement non pas égal, mais plus avantageux, vu l'existence de l'un des liens susindiqués avec un autre canton, en particulier d'autoriser la défalcation, d'une dette en raison du domicile extracantonal d'un créancier alors qu'elle la refuse aux autres contribuables. En effet, une pareille thèse ne saurait s'appuyer sur les principes constitutionnels cités plus haut; elle va notamment au delà de ce que commande l'égalité devant la loi, principe dont se réclame essentiellement la jurisprudence en question. C'est cependant ce que la recourante exige. Elle a été traitée

Seite: 32

sur le même pied que les autres contribuables pour ce qui concerne la défalcation de sa dette envers l'USC; mais elle veut qu'une exception soit faite en sa faveur, parce que la créancière n'habite pas le Canton de Berne et quelle paie à son domicile l'impôt pour la créance (en tant que celle-ci est un élément actif de sa fortune), alors qu'une créance de cette nature échapperait à l'impôt bernois sur la fortune. Il se peut que de cette situation il résulte une certaine double imposition: la recourante paie l'impôt sur la fortune pour la valeur de la créance, et cette valeur joue un rôle dans la taxation de l'USC à Bâle. Mais ce serait là une double imposition de nature purement objective; la recourante n'est pas frappée à double pour le même objet; c'est la même valeur chez deux personnes différentes, qui est, en quelque mesure, assujettie à l'impôt dans deux cantons. La jurisprudence relative à l'art. 45 Const. féd. s'oppose aussi, dans certaines hypothèses, à la double imposition objective, malgré la non-identité des contribuables dans l'un et l'autre canton (RO 49 I p. 533). Mais ce sont plutôt des exceptions, et dans un cas tel que celui qui se présente en l'espèce cette protection ne découle pas des principes du droit fédéral en la matière.

3.- La recourante non seulement s'est vu refuser la défalcation de sa dette envers l'USC, mais elle a été chargée du montant triple de l'impôt à titre d'amende, cela en application de l'art. 40 loi d'impôt. Cette mesure, qui peut paraître très rigoureuse, ne fait cependant pas l'objet du recours de droit public, la recourante ayant omis de l'attaquer comme arbitraire.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral rejette le recours