

S. 205 / Nr. 37 Befreiung von kantonalen Abgaben (f)

BGE 66 I 205

37. Arrêt du 15 novembre 1940 dans la cause Hubschi contre Vaud, Commission centrale d'impôt.

Regeste:

Exonération fiscale des prestations de l'assurance militaire (art. 15 LAM et 18 litt. a JAD).

Le canton ne peut refuser d'opérer sur les ressources imposables les déductions prévues par le droit cantonal pour charges de famille, en prétendant imputer ces déductions sur les prestations de l'assurance militaire franchises d'impôt de par le droit fédéral.

Steuerbefreiung für Leistungen der Militärversicherung (Art. 15 Mil.vers.G. und Art. 18 VDG).

Seite: 206

Der Kanton kann die Vornahme von Familienabzügen, die das kantonale Recht für steuerpflichtiges Einkommen oder Vermögen vorsieht, nicht mit dem Hinweis darauf verweigern, dass er die Abzüge auf die Leistungen der Militärversicherung anrechne, die von bundesrechtswegen von jeder Steuer befreit sind.

Esonero fiscale delle prestazioni dell'assicurazione militare (art. 15 LAM e 18 lett. a GAD).

Il cantone non può rifiutare di dedurre dall'attivo imponibile le somme che il diritto cantonale prevede per oneri di famiglia adducendo che imputa queste somme sulle prestazioni dell'assicurazione militare, le quali sono esentuate, in virtù del diritto federale, da ogni imposta.

A. - Frédéric Hubschi, ancien employé des CFF, est au bénéfice de deux pensions: une pension de retraite des CFF, se montant à 1548 fr. par an, une rente de l'assurance militaire de 3150 fr. Cette seconde rente est exempte d'impôt en vertu de l'art. 15 de la loi fédérale sur l'assurance militaire du 28 juin 1901 (LAM).

Pour l'exercice fiscal 1940, la Commission d'impôt du district d'Aigle a fixé le produit du travail imposable à 1500 fr., montant approximatif de la pension de retraite des CFF. Elle a d'autre part refusé, en raison de l'exonération dont bénéficie déjà le pensionné, d'opérer sur le produit du travail imposable les déductions prévues par l'art. 25 litt. b de la loi d'impôt vaudoise du 24 janvier 1923 (LI) dans la teneur que lui a donnée la loi du 21 novembre 1938, soit 700 fr. pour le contribuable et 700 fr. pour sa femme.

Hubschi a recouru à la Commission centrale d'impôt. Celle-ci l'a débouté par décision du 2 octobre 1940. Elle a estimé, conformément à sa propre jurisprudence, que le contribuable qui dispose déjà d'un revenu non imposable, dépassant le minimum que la législation vaudoise a voulu soustraire à l'impôt, ne peut prétendre encore aux déductions légales sur la partie imposable de son revenu; lui refuser ce droit ne comporte aucune imposition directe ou indirecte de la rente de l'assurance militaire.

B. - Hubschi a formé un recours de droit public tendant à l'annulation de cette décision. Il se plaint d'une

Seite: 207

application arbitraire de l'art. 25 actuel LI ainsi que de l'art. 15 LAM.

C. - La Commission centrale d'impôt a conclu au rejet du recours.

Considérant en droit:

1.- Le recourant soutient que l'art. 25 LI qui débute par les mots: «Sont déduits du produit du travail imposable» crée sans réserves un droit du contribuable aux déductions prévues par les lettres suivantes, ces déductions devant diminuer le revenu soumis à l'impôt; l'interprétation des autorités vaudoises n'aurait aucun fondement dans la loi, mais ajouterait à celle-ci. La décision attaquée apparaît en effet contraire au texte clair de la loi. Toutefois la Commission centrale d'impôt fait état, dans sa réponse, de l'art. 19 actuel (adopté le 29 mai 1921) de la Constitution cantonale, qui ne prévoit plus simplement que les charges de famille sont prises en considération dans la taxation du produit du travail, mais que «la loi tiendra compte dans une mesure équitable du minimum de dépenses indispensables et des charges de famille»; la loi d'impôt de 1923, comme celle de 1938, aurait voulu, dans l'esprit de la disposition nouvelle (exposé des motifs p. 25), exempter le minimum nécessaire à l'existence du contribuable; à cet égard, la décision prise serait justifiée. Mais il est douteux, du point de vue de l'art. 4 CF, que le fisc vaudois soit en droit, alors qu'un texte légal précis a donné corps à l'idée constitutionnelle, d'invoquer cette idée pour introduire dans la loi des distinctions ou des réserves qui lui sont étrangères. Certes, il peut paraître en soi équitable que l'exemption du minimum indispensable n'ait pas lieu deux fois pour une catégorie de contribuables, une première fois en vertu du droit fédéral, une seconde en vertu de la législation cantonale. Mais il

s'agit précisément de savoir si cette situation privilégiée ne découle pas, dans le cas particulier, de l'exemption fiscale instituée par la loi sur

Seite: 208

l'assurance militaire. C'est sur ce terrain qu'il faut se placer pour juger du mérite du recours.

2.- De fait, le recourant prétend que la décision attaquée viole l'art. 15 LAM, en ce qu'elle aboutit, du moins pour 1400 fr., à imposer une pension franche d'impôt. Il ne se plaint à cet égard que d'arbitraire, mais en réalité, sans invoquer l'art. 2 Disp. trans. CF, il arguë de la force dérogatoire du droit fédéral; ce moyen est en effet toujours contenu dans le grief d'arbitraire lorsque le recourant soutient que le droit cantonal a été appliqué sans égard au droit fédéral, et, dans ce cas, le Tribunal fédéral exerce librement son pouvoir de contrôle (RO 42 I 342, 58 I 367). Il s'agit d'ailleurs en l'espèce d'un cas d'application spécial du principe de l'art. 2 Disp. trans. CF, à savoir de l'exemption ou de la limitation, prévues par le droit fédéral, de contributions cantonales. Ce cas est visé par l'art. 18 litt. a de la loi fédérale sur la juridiction administrative et disciplinaire (JAD). Le Tribunal fédéral connaît en instance unique des contestations de cette nature, et, en vertu de l'art. 21 de la même loi, il n'est pas lié par les moyens que les parties ont fait valoir. Le présent recours peut être assimilé à une demande selon art. 17 ss JAD, car il conclut à l'annulation de la taxation cantonale pour violation du droit fédéral; c'est là le véritable chef de recours. Rien ne s'oppose à ce que la Cour de droit public, statuant comme Chambre de droit administratif, évoque l'affaire sous cet angle (cf. art. 3 ch. 12 et art. 8 Règlement du Tribunal).

L'art. 15 LAM dispose que les prestations de l'assurance militaire ne peuvent faire l'objet d'aucune imposition. Si elles consistent en une rente, elles ne peuvent être imposées comme produit du travail; si elles consistent en un capital, elles échappent à l'impôt qui frappe la fortune et son revenu (RO 63 I 201). Le fisc vaudois n'a pas imposé directement la rente versée au recourant par l'assurance militaire, mais il en a tenu compte en n'opérant pas les déductions légales sur le produit du

Seite: 209

travail. Il a de la sorte réservé au recourant, en ce qui concerne ses ressources soumises à l'impôt, un traitement moins favorable qu'aux autres contribuables. Or l'exemption fiscale instituée par le législateur fédéral s'oppose à ce que, d'une manière ou d'une autre, les cantons prennent en considération dans le calcul de l'impôt les prestations de l'assurance militaire. C'est ainsi qu'en cas de rachat d'une rente, la jurisprudence soustrait à l'impôt non seulement le capital versé, sous sa forme initiale, mais d'une façon générale, la valeur que ce capital représente dans le patrimoine du contribuable, à savoir aussi bien l'augmentation d'actif provenant de l'acquisition de certains biens que la diminution du passif résultant du paiement de dettes. Imposer cet accroissement de la fortune nette reviendrait à frapper la prestation franche d'impôt (arrêt précité). En l'espèce, le procédé critiqué constitue aussi une imposition déguisée. Les déductions légales sont refusées sur le produit du travail imposable parce qu'elles sont censées faites sur la rente de l'assurance militaire. L'exonération cantonale est ainsi imputée sur un revenu non imposable de par le droit fédéral, ce qui non seulement est contraire aux termes de l'art. 25 LI vaudoise, mais équivaut à une imposition de ce revenu. En effet, supposé que la rente militaire soit égale aux déductions prescrites par le droit cantonal, qu'elle soit p. ex. ici de 1400 fr., l'impôt perçu sera le même, qu'on ajoute cette rente au produit du travail imposable et qu'on opère les déductions sur le revenu total, ou qu'on ne fasse pas rentrer la rente dans la taxation mais qu'on ne déduise rien de la partie imposée du revenu. La seule différence est qu'ici l'imposition est indirecte, tandis que là elle est directe; mais, sous l'une ou l'autre forme, elle se heurte à l'art. 15 LAM. En refusant la déduction de 1400 fr. sur la pension versée au recourant par les CFF, le fisc vaudois traite comme matière imposable, à concurrence dudit montant, la rente versée par l'assurance militaire.

Seite: 210

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

Le recours est admis et la décision attaquée est annulée. En conséquence, la déduction de 1400 fr. pour charges de famille sera opérée sur le produit du travail du recourant