

S. 408 / Nr. 64 Bundesrechtliche Abgaben (f)

BGE 73 I 408

64. Arrêt du 7 novembre 1947 dans la cause Administration fédérale des contributions contre Dame Sch.

Regeste:

Impôt pour la défense nationale. Sacrifice pour la défense nationale. Assujétissement à l'impôt de la femme mariée dont le mari n'est pas imposable en Suisse.

Wehrsteuer und Wehropfer: Besteuerung der Ehefrau, deren Ehegatte in der Schweiz nicht steuerpflichtig ist.

Imposta per la difesa nazionale. Sacrificio per la difesa nazionale. Imponibilità della moglie, il cui marito non è soggetto all'imposta in Svizzera.

Résumé des faits:

A. Dame Sch., Hollandaise par son mariage, vit séparée en fait de son mari depuis de nombreuses années. Alors que ce dernier conservait son domicile à l'étranger, elle est venue s'installer en Suisse au début de la guerre et a acheté une maison dans le canton de Vaud où il lui arrive de résider. Elle n'a pas été assujétie au premier impôt de sacrifice non plus qu'aux impôts pour la défense nationale de la première et de la seconde période. En 1945, l'Administration fédérale des contributions ayant modifié la pratique suivie jusqu'alors en matière d'imposition de la femme mariée dont le mari a son domicile à l'étranger, Dame Sch. a été invitée par l'administration cantonale à remettre une déclaration en vue du nouveau sacrifice et de l'impôt pour la défense nationale (3e période). N'ayant pas déposé de déclaration dans les délais fixés elle fut taxée d'office par l'autorité de taxation et soumise à un impôt global de 2680 fr. pour les deux années 1945 et 1946, en vertu des art. 3 chif. 1 lettre c et 18 al. 3 AIN et à une contribution forfaitaire de 3600 fr. au titre du nouveau sacrifice en vertu des art. 3 al. 1 lettre a et 15 ASN II. Ces taxations furent faites sur la base d'une

Seite: 409

estimation des dépenses annuelles de la contribuable à 20.000 fr., c'est-à-dire cinq fois la valeur locative de son immeuble, valeur fixée à 4000 fr. Pour cet immeuble Dame Sch. a, d'autre part, été soumise à une contribution de 2539 fr. 80 au titre du nouveau sacrifice, selon l'art. 4 de l'ordonnance du Département fédéral des finances et des douanes, du 6 décembre 1944, concernant la contribution à forfait, et à un impôt de 50 fr. pour la troisième période, selon l'art. 9 de l'ordonnance du même département, du 4 janvier 1943, concernant l'impôt global.

Dame Sch. a adressé une réclamation contre ces taxations. Cette réclamation n'ayant pas été admise, elle a porté l'affaire devant la Commission cantonale de recours qui, par décision du 2 mai 1947, a déclaré le recours fondé et annulé les taxations.

B. L'Administration fédérale des contributions a interjeté contre cette décision un recours de droit administratif aux termes duquel elle conclut à ce qu'il plaise au Tribunal fédéral annuler la décision de la Commission cantonale de recours et fixer les impôts dus par Dame Sch., selon taxations du 27 décembre 1945, à 6139 fr. 80 pour le nouveau sacrifice et à 2730 fr. pour la 3e période de l'impôt pour la défense nationale, avec suite de frais.

Le Tribunal fédéral a admis le recours et renvoyé l'affaire à la Commission cantonale pour nouvelle décision.

Motifs:

2. Il est constant que, bien que n'étant pas domiciliée en Suisse et n'y exerçant aucune activité lucrative, dame Sch. y séjourne depuis 1939 et habite une partie de l'année dans sa maison de G. Elle remplit ainsi les conditions prévues par les art. 3 ch. 1 lettre c AIN et 3 al. 1 lettre a ASN II. Mais elle soutient (opinion à laquelle s'est ralliée la Commission cantonale de recours) qu'en vertu de l'art. 13 al. 1 AIN, applicable également à l'impôt de sacrifice (art. 3 al. 4 ASN II), elle n'est assujétie ni à l'impôt pour la défense nationale ni au nouveau sacrifice.

Seite: 410

On pourrait se demander tout d'abord s'il n'y aurait pas lieu d'exclure absolument en l'espèce l'application de l'art. 13 AIN. En effet, il n'est pas douteux que dame Sch., en sa qualité d'étrangère résidant en Suisse, ne rentre dans la catégorie des personnes visées aux art. 18 al. 3 AIN et 15 ASN II et au sujet desquelles il a été prévu un mode d'imposition spécial, à savoir l'impôt global déterminé selon les prescriptions des ordonnances du Département fédéral des finances et des douanes du 4 janvier 1943 et 6 décembre 1944. Or, d'après ces prescriptions, il n'est plus question alors, même s'il s'agit d'un contribuable marié, d'ajouter les éléments imposables de sa fortune et de son revenu à

ceux de son conjoint. Tant pour l'impôt de défense nationale que pour la contribution de sacrifice, l'impôt global se paye sur la base des ressources, évaluées d'après les dépenses faites par le contribuable pour son entretien et celui des personnes qui vivent avec lui (art. 3 de l'ordonnance du 6 décembre 1944). Même pour les immeubles, l'art. 4 de l'ordonnance du 6 décembre 1944 prévoit que le taux de l'impôt sera déterminé exclusivement par leur valeur et non pas par la fortune totale des époux, et cette règle s'applique évidemment par analogie pour l'impôt de défense nationale.

Quoi qu'il en soit de cet argument, c'est en tout cas à tort que la Commission cantonale de recours a cru pouvoir considérer dame Sch. comme exonérée de l'impôt de défense nationale et de la contribution de sacrifice en vertu de l'art. 13 AIN.

L'art. 13 al. 1 AIN dispose, sous la rubrique «substitution fiscale», que les éléments imposables de la fortune de la femme non séparée de corps (revenu, fortune, etc.) sont ajoutés, lors de la taxation, à ceux de la fortune du mari, quel que soit le régime matrimonial. Cette solution, tout comme celle qui concerne la fortune et les revenus des enfants sous puissance paternelle, découle du principe selon lequel le mari est le chef de la famille.

Seite: 411

L'on n'a fait en somme que transporter dans le domaine du droit fiscal le pouvoir de représentation que lui reconnaît le droit qui régit la famille, et cela aussi bien pour ce qui touche aux questions de forme qu'aux questions de fond. D'autre part, le revenu et la fortune des deux époux (de même que le revenu et la fortune des enfants sous puissance paternelle) forment une seule et même masse qui est dès lors taxée à un taux plus élevé, ce qui correspond à l'augmentation de la capacité contributive résultant de la réunion des deux fortunes et des deux revenus. Mais, malgré la substitution, la femme n'en reste pas moins comme telle une contribuable au regard de la loi, autrement dit la substitution est cumulative et non privative, ce qui ressort à l'évidence de l'alinéa 2 de l'art. 13 suivant lequel «la femme répond solidairement avec son mari de sa part à l'impôt total».

La substitution qu'institue l'art. 13 AIN est sans effet sur l'obligation fiscale comme telle; elle ne la crée ni ne l'exclut. La réunion des deux patrimoines et le cumul des procédures n'entrent cependant en ligne de compte qu'à la condition que les époux soient l'un et l'autre astreints à l'impôt. L'obligation de payer l'impôt de défense nationale et la contribution de sacrifice est réglée d'une façon complète par les art. 3 AIN et 3 ASN. L'art. 13 ne saurait avoir pour conséquence d'assujétir à ces impôts une femme mariée qui ne remplirait pas les conditions prévues aux art. 3 AIN ou 3 ASN ni, sous prétexte que le mari ne serait pas soumis à ces impôts, d'en affranchir une femme mariée qui remplirait ces mêmes conditions. C'est à tort que la Commission cantonale de recours pense pouvoir, nonobstant la réalisation des conditions prévues par les art. 3 ch. 1 lettre c AIN et 3 al. 1 lettre a ASN, invoquer l'art. 13 AIN pour contester l'assujétissement personnel de la recourante et le droit de l'autorité de la taxer d'office. L'assujétissement dépend uniquement du point de savoir si dame Sch. se trouve ou non dans les conditions susindiquées. La réponse n'est pas douteuse.

Seite: 412

Dame Sch. doit donc aussi bien l'impôt de défense nationale que la contribution de sacrifice. L'art. 13 AIN n'a trait qu'au mode de taxation. Lors donc que le mari n'est pas assujéti à l'impôt, la femme le sera personnellement, la taxation devant alors se faire selon les principes applicables à n'importe quel contribuable.

La Commission de recours et dame Sch. soutiennent que la substitution joue même en pareil cas et que ce n'est que le mari qui peut être tenu de présenter une déclaration. Dame Sch. conteste en particulier qu'il soit nécessaire que le mari et la femme soient tous les deux contribuables en Suisse pour que la substitution fiscale puisse avoir lieu et prétend que cela serait contraire aux art. 2, 4 et 13 AIN. Mais elle n'apporte aucun argument valable à l'appui de cette thèse. Les art. 2 et 4 AIN sont étrangers à la question. Pour ce qui est de l'art. 13, dame Sch. entend, semble-t-il, faire état de la rubrique marginale de cette disposition, car le texte lui-même ne parle pas de substitution. Si le mari est seul assujéti à l'impôt, la question de substitution ne se pose pas. En revanche, dans l'hypothèse contraire, on pourrait, il est vrai, concevoir que la femme fût représentée par le mari, encore qu'il ne soit pas lui-même contribuable. Mais tel n'est pas le sens de l'art. 13 AIN, car cette disposition se borne à prévoir l'addition des éléments imposables de la fortune et du revenu des époux, et la «substitution» dont il est question dans la rubrique marginale sert simplement à désigner la façon dont s'opère cette addition. L'assujétissement à l'impôt résultant en principe du domicile et du séjour, il est clair que lorsque c'est la femme et non le mari qui est soumise à l'impôt, elle est mieux en mesure que lui de participer à la procédure fiscale. Et l'espèce actuelle démontre précisément que c'est bien ce qu'a voulu le législateur, car on ne comprendrait pas que dame Sch. qui réside en Suisse fût obligée de se faire représenter par son mari, qui habite à l'étranger, dans la procédure fiscale qui se déroule en Suisse au

Seite: 413

sujet des impôts qu'elle doit du fait de cette résidence. Tant au point de la forme que pour le fond, la substitution du mari à la femme dont parle la rubrique marginale de l'art. 13 AIN n'est prévue que dans l'hypothèse envisagée au texte, à savoir celle dans laquelle le mari et la femme sont l'un et l'autre soumis à l'impôt, hypothèse qui constitue du reste le cas normal.

Le fait que les autorités vaudoises n'ont pas considéré dame Sch. comme assujétie au premier impôt de sacrifice ni à l'impôt pour la défense nationale de la première et de la seconde période et que ce n'est qu'en 1945 seulement que l'Administration fédérale des contributions a adopté l'opinion qu'elle soutient actuellement n'est pas une raison pour refuser de se rallier à cette opinion. C'est à la suite de demandes émanant de diverses administrations cantonales qu'elle a été amenée à revoir la question. Or il est admis généralement qu'il est loisible à une autorité de modifier sa jurisprudence quand un nouvel examen de la question l'amène à constater que la solution nouvelle est plus conforme à l'intention du législateur. L'arrêt OSTERWALDER (RO 54 I 321 et suiv.) auquel se réfère la Commission cantonale de recours dans sa réponse a trait à une autre question, celle de double imposition qui est régie par des règles particulières et l'on ne saurait en tirer aucune conclusion en l'espèce.

3. La Commission cantonale de recours, ayant admis que dame Sch. n'était pas assujétie à l'impôt, ne s'est pas prononcée sur les conclusions subsidiaires de l'intéressée tendant à la réduction des sommes réclamées sous forme d'impôt global au titre d'impôt pour la défense nationale et de contribution de sacrifice. Le recours devant être admis, il importe par conséquent de juger du bien-fondé de ces conclusions.

Dame Sch. persiste à soutenir que c'est à tort que l'impôt global a été calculé sur la base d'un loyer de 4000 fr., la valeur locative de sa maison de G. étant au maximum de 3000 fr. Selon la recourante, il ne serait

Seite: 414

pas nécessaire de renvoyer la cause à l'autorité cantonale pour élucider ce point: la valeur locative de la maison ayant été estimée à 5800 fr. par l'autorité communale pour l'impôt cantonal de 1945, la somme de 4000 fr. arrêtée pour les impôts fédéraux ne serait en tout cas pas excessive.

L'estimation faite en vue de l'impôt cantonal n'est pas décisive pour l'impôt de défense nationale et la contribution de sacrifice. L'ordonnance du Département des finances et des douanes concernant l'estimation des immeubles en vue du nouveau sacrifice pour la défense nationale, du 21 novembre 1944, applicable par analogie à la taxation en vue de l'impôt pour la défense nationale 3e période (cf. Ordonnance du même département, du 6 novembre 1946), prévoit, il est vrai, aux art. 11 à 14, que les estimations cantonales peuvent, moyennant certaines conditions, servir de base à la taxation en vue des impôts fédéraux. Le Département des finances et des douanes se réservant d'ailleurs le droit de les élever ou de les abaisser le cas échéant. En ce qui est du canton de Vaud, il a été décidé que pour l'impôt de défense nationale la valeur des immeubles urbains équivaldra au 90% de l'estimation cantonale (PERRET-GROSHEINTZ, Kommentar zur Wehrsteuer, Anhang p. 398). Mais ces dispositions ont uniquement pour but de faciliter la procédure de taxation et ne sont applicables qu'à la condition de conduire à une évaluation exacte; elles ne dispensent pas l'autorité de procéder à une estimation particulière si le contribuable le requiert (RO 70 I 96, 71 I 116). Il n'est donc pas nécessaire de se demander si elles peuvent être appliquées par analogie à la valeur locative qui a servi de base au calcul de l'impôt global. L'Administration fédérale des contributions n'a du reste pas fait état de l'estimation cantonale dans ce sens-là, mais elle l'invoque simplement comme un indice pour démontrer que l'estimation de la valeur locative de l'immeuble n'a pas été surfaite.

Seite: 415

Dame Sch. a critiqué l'estimation de la valeur locative de sa maison dans la procédure cantonale déjà, en faisant observer que sa maison ne pouvait être louée que pour l'été à cause des difficultés de chauffage, et elle a ajouté que si elle n'avait pas protesté contre l'estimation qui en avait été faite en vue de l'impôt sur les loyers, c'est parce qu'il s'agissait alors d'une contribution relativement peu élevée. Or les allégations de dame Sch. non seulement n'ont pas été vérifiées par la commission cantonale de recours mais ne l'ont pas été non plus par l'autorité de taxation, qui s'est contentée de déclarer que l'intéressée n'avait pas prouvé que l'estimation de la valeur locative de l'immeuble fût exagérée. Or il est clair que dame Sch. ne pouvait pas fournir de preuve à l'appui de cette allégation, puisqu'elle n'avait pas loué son chalet. Les autorités cantonales auraient dû par conséquent s'enquérir de la rentabilité de la maison. Le dossier ne permettant pas de se faire une opinion à ce sujet, il y a lieu d'admettre le recours et de renvoyer la cause à la Commission cantonale de recours pour qu'elle procède ou fasse procéder à une instruction sur ce point