Urteilskopf

85 I 12

3. Arrêt du 18 mars 1959 dans la cause X. contre Cantons de Vaud et de Zurich.
Regeste (de):
Doppelbesteuerung.

1. Frist zur staatsrechtlichen Beschwerde; Verwirkung des Beschwerderechts (Erw. 2).

2. Abzug einer Rente, welche die Ehefrau des Steuerpflichtigen ihrer Mutter schuldet als Gegenleistung für Vermögen, das ihr aus dem Nachlass ihres Vaters überlassen worden ist und in zwei verschiedenen Kantonen gelegen ist (Erw. 3.).

Regeste (fr):
Double imposition.

1. Délai de recours; déchéance du droit de recours (consid. 2).

2. Défalcation d'une rente due par l'épouse du contribuable à sa mère en contrepartie de biens hérités de son père et situés dans deux cantons différents (consid. 3).

Regesto (it):
Doppia imposizione.

1. Termine di ricorso; decadenza dal diritto di ricorso (consid. 2).

2. Deduzione di una rendita dovuta dalla moglie del contribuente a sua madre a titolo di controprestazione per beni ereditati da suo padre, situati in due diversi Cantoni (consid. 3).

Sachverhalt ab Seite 13

BGE 85 I 12 S. 13

A.- Les époux X., à Lausanne, sont mariés sous le régime de l'union des biens. Le 2 mars 1957, le père de dame X., sieur Y., est décédé, laissant à sa fille l'ensemble de ses biens, à charge pour elle de verser à sa mère, dame Y., veuve du défunt, une rente mensuelle de 1000 fr., soit 12 000 fr. par an. La succession comprenait notamment deux immeubles se trouvant à Zurich, ainsi que des titres et des créances. A la suite de cet héritage, sieur X. a été soumis à une nouvelle taxation fiscale. Les actifs de sa fortune, y compris celle de sa femme, ont été évalués dans le canton de Vaud (titres, créances, mobilier de ménage, automobile, assurance sur la vie) à 267 211 fr., soit à 31,45% de la fortune totale, dans le canton de Zurich (immeubles) à 560 000 fr. représentant 65,92% de la fortune totale, enfin dans le canton de Fribourg (immeuble) à 22 230 fr. équivalant à 2,63% de la fortune totale. Cette imposition de la fortune n'a donné lieu à aucune contestation. Il n'en va pas de même en ce qui concerne le revenu des époux pour la période fiscale du 3 mars 1957 au 31 décembre 1958. Indépendamment du produit du travail réalisé par sieur X. - imposable uniquement dans le canton de Vaud -, le revenu annuel de la fortune, sans déduction des intérêts passifs et de la rente payable à dame Y., a été évalué à 8510 fr.

pour le canton de Vaud, 28 001 fr. pour le canton de Zurich et 1000 fr. pour le canton de Fribourg. Les intérêts passifs ont été déduits du revenu imposable dans chaque canton, à proportion des actifs qui y sont eux-mêmes soumis à l'impôt. Outre ces intérêts passifs, le canton de Vaud a également défalqué du revenu, et dans la même proportion, la rente versée à dame Y. Tandis que le canton de Fribourg s'est rallié à ce mode de calcul, le canton de Zurich a refusé de déduire du revenu une part quelconque de la rente. Il a notifié sa décision à sieur X. le 22 décembre 1958. Les autres cantons avaient communiqué leur décision antérieurement. Sieur X. déclare

avoir payé les impôts réclamés par les cantons de Vaud et de Zurich, mais sous toutes réserves.

B.- Agissant par la voie du recours de droit public, sieur X., laissant hors de cause la taxation du canton de Fribourg, se plaint d'être vìctime d'une double imposition en raison des décisions prises par les cantons de Vaud et de Zurich. Il laisse au Tribunal fédéral le soin de dire lequel de ces deux cantons "a exercé un abus de pouvoir" et le requiert en outre d'ordonner le remboursement des impôts prélevés contrairement à la Constitution. Le Conseil d'Etat du canton de Zurich et le Département des finances du canton de Vaud concluent chacun au rejet du recours en tant qu'il est dirigé contre leur propre taxation.

Erwägungen

Considérant en droit:

1. La rente de 12 000 fr., qui diminue le revenu net du recourant, n'a été portée en compte qu'à concurrence de 31,45% par le canton de Vaud et de 2,63% par le canton de Fribourg. La part, de 65,92%, que le canton de Zurich aurait dû déduire du revenu imposable, n'a en définitive pas été défalquée. Il s'ensuit que la part de revenu correspondant à la rente et frappée d'impôt dans le canton de Vaud l'est également dans le canton de Zurich. Dès lors, imposé au-delà de son revenu net, le recourant est incontestablement victime d'une double imposition.

2. Le recours a été formé dans les trente jours suivant la décision de l'autorité de taxation du canton de Zurich qui, rendue en dernier lieu, consacre la double imposition critiquée. Par conséquent, il est recevable tant contre la décision zurichoise que contre la décision vaudoise, sans d'ailleurs que l'épuisement des instances cantonales soit requis (art. 86 al. 2 et 3, 89 al. 3 OJ; RO 73 I 222, 75 I 55, 83 I 95/6 consid. 2, 83 I 261/2). D'autre part, si le recourant a payé les impôts qui lui étaient réclamés, il a cependant expressément réservé son droit de recourir pour

double imposition; il ne saurait donc encourir de déchéance. D'ailleurs les intimés n'ont pas soulevé d'exception à ce sujet, ce qui eût été nécessaire pour que la forclusion pût être prononcée (RO 75 I 16).

3. Le droit vaudois (art. 23 litt. g de la loi sur les impôts directs cantonaux) et le droit zurichois (§ 25 litt. d du Steuergesetz) admettent que la rente payable à la belle-mère du recourant doit être portée en déduction dans le calcul du revenu net imposable. La contestation ne porte que sur la mesure dans laquelle chacun des

deux cantons doit procéder à cette défalcation. Selon la jurisprudence sur la double imposition intercantonale concernant le revenu, les intérêts passifs sont déduits en première ligne des revenus provenant de la fortune. Entre les cantons qui ont le droit d'imposer une part du revenu net de la fortune, la défalcation est opérée sans se préoccuper de savoir quels éléments de la fortune la dette affecte, mais uniquement suivant la proportion dans laquelle les actifs sont répartis entre les cantons (RO 66 I 41, 74 I 462, arrêts du 6 novembre 1957 dans la cause Z. c. cantons de Zurich et de Berne, publié dans Die neue Steuerpraxis, 12, p. 66 ss.). A cet effet, les actifs et le revenu des deux époux sont ajoutés, comme s'il s'agissait d'un seul et même patrimoine, quel que soit le régime matrimonial applicable. Conformément à ces principes, les intimés admettent que le canton de Zurich doit défalquer 65,92% des intérêts passifs et le canton de Vaud 31,45%. Le recourant ne formule aucune objection à cet égard. Les règles ainsi établies pour les intérêts passifs doivent être étendues au cas où la fortune du contribuable est grevée, non pas d'une dette en capital portant des intérêts, mais, comme en l'espèce, d'une rente instituée par testament et que le contribuable (ou son épouse) doit payer en sa qualité d'héritier de certains biens. L'analogie entre ces situations commande en effet une solution semblable dans les deux hypothèses, car la rente que la femme du

recourant, comme héritière des biens de son père, est tenue de verser à sa mère, est une charge en rapport avec les biens dont elle a hérité et qui grève la fortune des époux. Cette rente doit dès lors être défalquée du revenu en suivant la proportion que les cantons de Vaud et de Zurich ont appliquée à la déduction des intérêts passifs. Il est vrai que, se fondant sur un arrêt non publié du 1er décembre 1954 dans la cause Faesi, le Conseil d'Etat zurichois soutient que le canton du lieu de situation de l'immeuble n'est pas tenu de défalquer proportionnellement du revenu de la propriété des dépenses sans rapport avec l'immeuble, en particulier une pension alimentaire ou une rente versée par le contribuable. Toutefois, l'arrêt Faesi visait une dette d'aliments en faveur d'une épouse divorcée, dette qui grevait le recourant personnellement et n'était pas, comme en l'espèce, une charge affectant en premier lieu la fortune des époux. De plus, il n'avait pas pour objet un conflit de double imposition cantonale, mais exclusivement une règle de droit cantonal interne, dont le Tribunal fédéral ne pouvait censurer l'application que sous l'angle de l'arbitraire. Il ne saurait dès lors être invoqué en l'espèce. Sans doute aussi, le Tribunal fédéral a jugé que, lorsqu'une entreprise possède, dans un autre canton que celui où elle exerce son activité commerciale ou industrielle, des immeubles sans rapport avec son exploitation, le canton où se trouvent les immeubles et qui ne peut pas imposer une part du revenu de l'exploitation n'est pas tenu de défalquer du revenu de ces propriétés une part des frais généraux de l'entreprise; seuls les intérêts passifs sont répartis à proportion des actifs imposables (RO 74 I 463). Cependant cette jurisprudence ne joue pas de rôle en l'occurrence. En effet, on ne saurait en déduire qu'une rente, qui ne grève que la fortune d'un contribuable et non l'exploitation d'une entreprise, ne doit pas être assimilée à des intérêts passifs et défalquée selon les mêmes règles.

4. Ainsi, le recours est fondé en tant qu'il est dirigé contre le canton de Zurich. Ce dernier devra dès lors rembourser les impôts perçus inconstitutionnellement pour la période du 3 mars 1957 au 31 décembre 1958, durant laquelle il doit défalquer 65,92% de la rente.

Dispositiv

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1. Le recours est admis dans la mesure où il est dirigé contre le canton de Zurich; il est rejeté en tant qu'il concerne le canton de Vaud. 2. Le canton de Zurich est tenu, pour la période du 3 mars 1957 au 31 décembre 1958, de défalquer la rente versée par le recourant à sa belle-mère, dame Y., dans la proportion applicable à la déduction des intérêts passifs.