

## BGE 52 I 238

Bundesgericht (BGE), 1926-01-01, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge\\_52\\_I\\_238](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_52_I_238)

FR: ATF 52 I 238

IT: DTF 52 I 238

### Volltext

238 Staatsrecht. III. DOPPELBESTEUERUNG DOUBLE IMPOSITION 33. Arrêt du 1<sup>er</sup> mai 1926 dans la cause Peter-Cailler-Iohler contre Fribourg et Vaud. Société possédant des usines et des dépôts dans divers cantons, et intéressée de plus à des entreprises étrangères. - Imposition du capital et des bénéfices. - Dépôts permanents dont l'exploitation constitue une partie importante de l'activité commerciale de la société ; domicile fiscal distinct pour chacun des dépôts (cons. 3). - Les participations étrangères d'une Holding Company et les avances permanentes consenties aux sociétés affiliées sont assujetties au fisc du siège central (cons. 4 et 5). - S'agissant d'une entreprise de fabrication, les éléments d'actif représentés par les débiteurs, les crédits en banque et les titres doivent être considérés comme des fonds de roulement et repartis entre les cantons intéressés (cons. 6 et 7). - Pour l'impôt sur les bénéfices, le facteur capital doit être déterminé d'après les mêmes normes que pour la fixation de l'impôt sur la fortune (cons. 9).

A. - La Société Peter-Cailler-Köhler (PCK) exploite à Orbe (Vaud) et à Broc (Fribourg) des fabriques de chocolat qui sont sa propriété. Elle possède en outre à Echandens (Vaud) une imprimerie où sont préparés les emballages de ses produits. Elle était propriétaire d'une usine à Hochdorf (Lucerne), qu'elle a cessé d'exploiter en juin 1922 déjà et qu'elle a vendue le 30 juin 1924. Son siège est à La Tour-de-Peilz (Vaud). C'est là que se trouve sa direction commerciale, qui s'occupe de la comptabilité, de l'achat des matières premières et de la vente des produits, des encaissements, et de la garantie des titres. Elle possède, de plus, dans diverses villes suisses, soit à Lausanne, Lucerne, Zurich, Genève, Bâle, Berne, Lugano, St-Gall et Coire, des dépôts, qui sont chargés de la livraison des marchandises, pour autant que les fabriques n'effectuent pas directement les expéditions à la clientèle. La Société PCK a encore des intérêts dans plusieurs entreprises étrangères de fabrication et de vente de chocolat (« participations étrangères II »).

B. - La répartition des impôts entre les cantons de Vaud et Fribourg s'est faite conventionnellement, jusqu'à l'année 1924, sur la base des quantités de production, tant pour le capital que pour le bénéfice. Toutefois, en sa qualité de canton du siège social, le Canton de Vaud percevait seul l'impôt sur le produit des participations étrangères et se voyait attribuer préalablement le 5 % du bénéfice général. Pour l'année 1924, la Société PCK décida d'abandonner ce système transactionnel, et demanda aux cantons intéressés de s'en tenir aux principes posés par la jurisprudence en matière d'imposition intercantonale. Après un échange de vues avec le fisc vaudois, elle adressa, le 13 octobre 1924, aux cantons de Fribourg et de Vaud, des déclarations d'impôts en vertu desquelles le capital et le bénéfice étaient repartis comme suit :

Capital	Bénéfice
Vaud . . . . .	73,347%
Fribourg . . . . .	63,55%
Lucerne et autres cantons	2,163%
Le canton de Vaud	2,70%

Le canton de Vaud procéda à la taxation en se conformant exactement aux déclarations de la contribuable. Celle-ci payait ses impôts vaudois, par 158768 fr. 35, en se réservant cependant le droit de revenir sur la question si elle se trouvait imposée à double. La direction fribourgeoise des contributions demanda,

avant de se déterminer, une consultation juridique aux Professeurs Blumenstein et Weyermann. Le rapport de ces deux experts, date du 30 mars 1925, a été publié par la Revue trimestrielle de droit fiscal suisse (livraison de juin 1925). 240 Staatsrecht. Sur requête des autorités fribourgeoises, la Société PCK dressa, sous toutes réserves, un nouveau bilan fiscal tenant compte des systèmes préconisés par l'expertise. Appelés à se déterminer sur ce bilan, les Professeurs Blumenstein et Weyermann le firent dans un rapport complémentaire du 11 juillet 1925. En date du 31 juillet 1925, le fisc fribourgeois, se basant sur l'expertise, établit la cote des impôts dus pour 1924 par la recourante. D'après les principes qu'il a adoptés, les impôts se répartiraient de la manière suivante entre les cantons intéressés: Capital. Benefice. Fribourg ..... " 56,70% 44,99% Vaud ..... 38,98% 51,59% Lucerne et autres cantons 4,32% 3,42% C. - Par mémoire déposée en temps utile, la Société PCK a interjeté un recours de droit public basé sur l'art. 46 al. 2 Const. féd. Ses conclusions tendent à faire prononcer par le Tribunal fédéral: « 10 Que la réclamation d'impôt formulée pour l'année 1924 par le Canton de Fribourg, selon bordereau fixant la cote date du 31 juillet 1925, est nulle et de nul effet dans la mesure où l'impôt demandé par le fisc fribourgeois frappe des éléments d'actif qui ont fait l'objet de l'impôt réclame par le Canton de Vaud selon bilan fiscal auquel on se réfère, ces éléments ayant trait: a) Aux matières premières et en cours de fabrication, aux matières d'imprimeries et en cours d'impression, à la poudre au lait à Broc, aux produits manufacturés, aux produits manufacturés en stocks dans les dépôts; b) aux débiteurs; c) aux comptes correspondants; d) aux titres et participations ... » « 20 Subsidièrement et pour le cas où tout ou partie de l'actif frappe par la demande du Canton de Fribourg et déjà atteint par l'impôt payé au Canton de Vaud serait admis comme assujéti à l'impôt fribourgeois, que le Canton de Vaud est tenu de restituer à la société recourante tout impôt perçu sur ledit actif... » Doppelbesteuerung. No 33. 241 D. - Dans sa réponse, l'Etat de Fribourg conclut à confirmation du bordereau fribourgeois du 31 juillet 1925 et au rejet du recours, avec suite de frais. L'Etat de Vaud conclut à l'admission des conclusions principales de la recourante. Dans leurs écritures ultérieures (réplique et duplique), les cantons de Vaud et de Fribourg persistent dans leurs conclusions. Les arguments développés par les parties et les détails du bilan seront repris, pour autant que de besoin, dans les considérants ci-dessous. Considérant en droit: 1. - En ce qui concerne l'impôt sur le capital, il est évident que l'on se trouve en présence d'un cas de double imposition; les cantons de Vaud et de Fribourg prétendent en effet imposer à eux seuls le 75,347% et le 56,700% des capitaux de la recourante. Le conflit provient uniquement d'une divergence d'opinion sur les principes en vertu desquels les divers postes de l'actif doivent être répartis entre les cantons. La discussion ne porte pas sur les chiffres du bilan, dont les Etats de Vaud et de Fribourg reconnaissent l'exactitude. 2. - Les cantons admettent avec la recourante que les immeubles et terrains, bordereau industriel, outillage, meubles, meubles et avoir en caisse, doivent être imposés au lieu de leur situation. Il n'y a pas de litige sur ce point; la répartition se fait comme suit: Vaud. Fribourg. Lucerne. Total. Immeubles et machines. 7020000 11355584 1000000 19375584 Outillage, mobilier, etc. 205490 186925 7585 400000 Caisse. 42769 3516 111 46396 Totaux 7268259 11 546 025 1007696 19821980 3. - Le poste «Matières premières et en cours de fabrication, produits fabriqués) s'élève au total à 12683 134 fr. Le canton de Fribourg le divise en plusieurs rubriques: 242 Staatsrecht. I. Matières premières et en cours de fabrication. . . . . H. Matières d'imprimerie et en cours d'impression . . . . IH. Poudre au lait à Broc IV. Produits manufacturés V. Produits manufacturés en stocks dans les dépôts Total . Fr. 10334 116 » 645205 » 486211 » 551346 » 666255 Fr. 12 683 133 De ce total, le canton de Fribourg s'est

attribue lui-meme 6 166 897 fr., somme qui se decompose comme suit : I. Matieres premieres, etc. . . Fr. 4 917 977 II. Matieres d'imprimerie etc. . » 306 989 III. Poudre au lait. . . » 231 339 IV. Produits manufactures » 321 765 V. Produits manufactures en stocks dans les depots . . . » 388 837 Le canton de Vaud ne lui reconnait a cet egard de souverainete fiscale que sur 5491845 fr. La difference est donc de 675 052 fr. a) C'est a tort premierement que le canton de Fribourg veut percevoir des contributions sur une partie des depots que la recourante a etablis dans les cantons de Vaud, Lucerne, Zurich, Geneve, Bale, Berne, Tessin, St-Gall et Grisons. Bien que lesdits depots ne puissent etre consideres comme des succursales, puisque leur comptabilite est faite au siege de La Tour-de-Peilz, il n'en faut pas moins admettre qu'ils sont constitutifs de domiciles fiscaux distincts dans les cantons precites. En effet, d'apres la jurisprudence la plus recente du Tribunal federal, une entreprise dont l'exploitation a lieu dans divers cantons se cree un domicile fiscal (pour les revenus et les biens mobiliers) dans chacun des cantons ou elle possede un etablissement ou des installations permanentes au moyen desquels elle exerce une partie importante de son activite commerciale ou technique, tant au point de vue qualitatif qu'au point de vue quantitatif (Doppelbesteuerung. N° 33. 243 t)l'tatif (f RO 3 . c . 7 I p.256; 38 I p.482; 41 I p.432 et SUIV.; 46 I p. 19; arrêts non publies : Terlinden, du 7 mars 1913; Milchverband de Bâle, du 11 septembre 1914; les Fils d'Ignace Esseiva, du 26 novembre 1914 . Schweiz. Automatengesellschaft, du 12 octobre 1923). ' I~ ,e~t incontestable d'une part que les depots de la Societe PCK ont le caractere d'installations permanentes. En vain pretendrait-on que la recourante ne saurait revendiquer ce caractere de permanence pour ceux de c~s ~ntrepôts e~ magasins dont elle n'est pas proprietaire ; ~msl que l~ Tnbunal fMeral en a juge a divers reprises, Il eS,t san~ Importance aucune a cet egard que les locaux deo I eta?hssement appartiennent a l'entreprise ou qu'ils sment slmplement loues par elle (cf. RO 40 I p.74 et arrêts precites Terlinden et Milchverband). ' Il est indeniable d'autre part que l'exploitation de ces depots constitue une partie importante de l'activite commerciale de la recourante, tant au point de vue qualitatif que quantitatif. Leur importance qualitative resulte du fait meme qu'ils effectuent la livraison des marchandises a la clientele et collaborent ainsi directement aux operations commerciales de la Societe PCK (cf. RO 40 I p. 74, arrêts Terlinden et Milchverband). Quant a leur im~on:ance quantitative, elle doit etre appreciee, selon la Jurisprudence, d'apres leur valeur propre, et non d'apres leur importance comparee a celle de toute l'en- treprise dont ils font partie (cf. RO 39 I p. 548). Or, pris en eux-memes, Hs ne sont point quantite negligee; la valeur des marchandises qui y sont entreposees varie, selon les lieux de 25000 fr. a 150000 fr. Voulot-on d'ailleurs comparer leur importance a celle de l'entreprise dans son ensemble, qu'il faudrait la considerer comme suffisante ; en effet, si la Societe PCK ne retirait pas de l'existence de ces depots des avantages commerciaux appreciables, l'on ne comprendrait pas qu'elle fit pour eux les .frais eleves qu'ils lui occasionnent - le loyer du depot de Lausanne s'eleve a lui seul a 20300 fr. 244 Staatsrecht. par an - et qu'elle ne preferat point faire expedier ses produits aux clients par les fabriques directement. Le Tribunal federal a deja reconnu maintes fois que de pareils etablissements etaient assujettis a la souve- rainete fiscale des cantons OU Hs se trouvent (cf. RO 33 I p. 714 ; arret non publie LöwenbräuBurgdorf c. Soleure et Berne; RO 33 I p. 54; 29 I p. 11). Conformement a cette jurisprudence, tous les cantons dans lesquels la Societe PCK a constitue des depots frappent ceux-ci de contributions, excepte toutefois le canton du Tessin. Si ces cantons ont ainsi le droit de prelever des impots, Hs ont sans aucun doute le droit d'imposer tout le capital investi dans les depots, et donc les marchandises qui y sont entreposees. Il s'ensuit que le canton de Fribourg n'est pas fonde a porter a son

compte la rubrique « Produits manufactures en stock dans les depots: 321 765 fr.» En revanche, la taxation v3udoise est conforme sur ce point aux principes poses par le Tribunal de ceans; l'Etat de Vaud a estime, a juste titre, qu'il n'avait pas a imposer les produits emmagasines dans d'autres depots que celui de Lausanne. b) En ce qui concerne le poste (« Matieres premieres d'imprimerie et en cours d'impression»), il convient tout d'abord de relever ce qui suit dans les explications qui ont He donnees par la recourante : L'imprimerie que la Societe PCK exploite a Echandens (Vaud) fournit une partie seulement des enveloppes, etiquettes, vignettes, etc., utilisees par la recourante pour emballer, marquer ou orner ses produits. Le surplus de ces enveloppes, Hiquettes, etc., est livre par d'autres imprimeries. Dans le poste (« matH-res premieres et en co urs d'impression»), porte au bilan pour 645 205 fr. 39, sont compris : 10 les matH-res premieres pour l'impression, a Echandens ; 20 les matieres en cours d'impression, a Echandens ; les imprimes, pour autant qu'il en reste en stock a l'imprimerie d'Echandens. En Doppelbesteuerung. N0 33. 245 revanche, ne figurent pas sous ee poste: les imprimes qui sont fournis par d'autres imprimeurs et ceux qui ont deja He expedies par l'imprimerie d'Echandens aux usines d'Orbe et de Broe. Les stocks d'imprimes qui se trouvent aux usines ont ete eomptes dans le bilan avec les matieres premieres de ehacune des fabriques. Quant aux enveloppes, etiquettes, vignettes etc. qui emballent et ornent deja les produits prêts pour la vente, leur valeur a He portee sous la rubrique (« produits manu- faetures ». Dans ees conditions, il est clair que les matieres pre- mieres d'imprimerie et en cours d'impression qui se trouvent a Echandens doivent etre imposees exclusive- ment par l'Etat de Vaud. Le eanton de Fribourg l'a reconnu lui-meme apres coup, dans sa duplique du 28 octobre 1925 (po 4), en declarant qu'il « restait a Eehan- dens les maehines, l'outillage, les salaires payes aux ouvriers et enfin les malieres premieres destinees elles- memes a elre transjormees en malieres d'imprimerie. Il en est de meme des imprimes (enveloppes, emballages, etc.) qui sont en stocks a l'imprimerie d'Eehandens. Ce n'est qu'au moment OU ils sont expedies aux usines d'Orbe et de Broc qu'il existe entre eux et les fabriques un rapport direct permettant de les considerer comme un element de l'actif desdites fabriques. En consequence, le poste de 645 205 fr. doit figurer dans le seul bordereau de l'Etat de Vaud. Le canton de Fribourg voudrait repartir cette somme entre les deux, eantons sur la base des quantites de production de choeolat. Mais il meeonnait de la sorte le droit que possede incontestablement le fisc du territoire ou se trouve l'imprimerie d'imposer, tout eomme le fisc du lieu OU est installée une fabrique, outre l'installation elle-meme, tous les elements d'aetif qui sont en relation directe avec cette installation. Il serait certes inequitable d'autoriser la commune d'Echandens a percevoir des contributions uniquement pour l'immeuble, les machines 246 Staatsrecht. et l'amenagement mobilier de l'imprimerie, et de repartir entre Orbe et Broc, d'apres la production du chocolat, la valeur de toutes les matieres premieres qui sont travaillees a Echandens et de tous les emballages, enve- loppes, etc. qui y sont imprimes. c) Si l'on dMuit du bordereau de Fribourg les sommes de 388 837 fr. (produits manufactures en stocks dans les depôts) et de 306 989 fr. (matiere~ premier~s d'i~pri~ merie et en co urs d'impression), qm y sont mscntes a tort comme il vient d'etre demontre, reste soumise a l'impöt fribourgeois, po ur le poste « matieres premieres et en cours de fabrication, produits fabriques », une valeur totale de 5471 081 fr. Or, l'Etat de Vaud a admis a cet egard que le canton de Fribourg etait en droit d'imposer la recourante sur une somme de 5 491 845 fr. qui est donc superieure -de 20000 fr. :nviron a cell~ qui resul~e des considerations et calculs cl-dessus. Cela etant, le Tnbunal fMeral peut se dispenser de prendre position en ce qui concerne les trois autres rubriques de ce meme poste (« matieres premieres en eours de

fabrication.» a Orbe et a Broe, « poudre au lait a Broe » et « prodmts manu- faetures »), et laisser ouverte la question de savoir si la repartition doit se faire a leur egard d'apres I: sy~te~e adopte par la recourante et ~'Etat de V. ~ud, SOlt d ap~es la situation loeale des matIeres premlCres et prodmts fabriques, ou d'apres les systemes preconises par l'Etat de Fribourg, a savoir sur la base des quantites de pro- duction, pour les matieres premieres et la poudre. au lait, et d'apres la valeur des differentes installatIOns fixes, pour les produits manufactures. . Toutefois, pour eviter a l'avenir des eontestatIons sur ce point, le Tribunal fMeral estime opportun ~'indi~~er brievement quel est son avis. Le mode de repartItIon de l'Etat de Vaud est eonforme a la jurisprudence, tant . en ee qui eoncerne les matieres premieres que le~ produits manufactures (cf. RO 34 I p. 501 ; 37 I p. 263; 4: > I p.188 ; 50 I p. 180; arret du 7 avril 1919 en la eause Brown, Doppelbesteuerung. NO 33. 247 Boveri & Oe). Et l'on ne voit en l'espece aueune raison qui milite en faveur d'un changement de jurisprudence. Le systeme de la repartition d'apres la situation loeale des elements de fortune peut, il est vrai, presenter des inconvenients dans certaines cireonstanees particulieres (par exemple, lorsque les matieres premieres sont entre- posees en un endroit special avant d'etre distribuees aux usines, ou lorsqu'au moment de l'inventaire les provisions de matieres premieres ou les stocks de pro- duits fabriques sont, par hasard ou calcul, anonnalement considerables en un lieu et exceptionnellement faibles dans un autre). Mais ces circonstances particulieres ne se rencontrent point en l'espece, et la jurisprudence pennet d'ailleurs d'obvier aux inconvenients qui viennent d'etre signales (cf. RO 34 I p. 501). En revanche, les systemes que le canton de Fribourg voudrait inaugurer, et surtout celui qu'elle entend appliquer aux produits, peuvent aboutir et aboutiraient en fait a des resultats evidemment inequitables. Qu'il suffise de relever entre autres que l'Etat de Fribourg attribue, conformement a ses principes, une partie des produits manufactures au fisc lucernois, proportionnellement a la valeur de l'usine de Hochdorf dont l'exploitation a cesse depuis le mois de juin 1922 deja. 4. - Le poste « parlicipations etrangeres», qui s'eleve a 24549861 fr. 45, represente les interets que la Societe PCK a dans cinq entreprises situees a l'etranger, a savoir la Compagnie des Chocolats Peter- Cailler-Kohler a Pontarlier (France), Lamont, Corliss & Co a New-York, The Hayes Cocoa Company en Angleterre, Otto & Quantz Schokoladenwerke A.-G. a Francfort, et la Silverthorne Co, actuellement en liqui- dation. Toutes ces entreprises s'occupent de la fabrication et de la vente des chocolats Peter, Cailler, Kohler et Nestle; quelques unes fabriquent et vendent en outre d'autres denrees alimentaires et des articles de toilette. La plupart d'entre elles ont He fondees pendant la guerre 248 Staatsrecht. par les soins ou avec l'aide de la recourante, dont le eapital-aetions s'est ae cru parallelement, passant de 10 500 000 fr. qu'il etait au debut a 21 000000 fr. en 1916, puis a 35000000 fr. en 1918. Il s'agit la d'une organisation speciale que l'on ren- contre frequemment dans la vie eeconomique moderne. Pour beneficier a l'etranger des memes droits et avan- tages que les etablissements nationaux des pays OU elles veulent installer des sueeursales, les entreprises eonsti- tuent eelles-ci en societes distinctes dont elles conservent par devers elles tout ou partie des actions. En l'espee, il n'est pas douteux que les soeietes etrangeres mention- nees ei-dessus sont, au point de vue eeconomique, sinon au point de vue juridique, de veritables sueeursales de la Societe PCK. Cela est si vrai que l' Annuaire finan- eier de la Suisse pour l'annee 1925 indique que la reeou- rante possede des fabriques a Broe, Orbe, Pontarlier, Eehandens, Londres et Fulton (Amerique). La Societe PCK detient notamment la totalite des actions de la Silverthorne Co. D'apres la jurisprudence du Tribunal federal, les « participations » sont soumises dans la regle a la souve- rainete fiscale du eanton OU l'entreprise a son siege prin- eipal (cf. RO 45 I p. 368 et

suiv.; arrêts Brown, Boveri & Oe, du 7 avril 1919; Allgemeine Gasindustriegesellschaft e. Berne et Zurich, du 12 mai 1924). Le Tribunal a prévu qu'il serait fait exception à cette règle dans le seul cas où les « participations » devraient être considérées comme un capital d'exploitation. Suivant sur ce point également les suggestions des Professeurs Blumenstein et Veyermann, qui n'ont pas tenu compte de la jurisprudence précitée, l'Etat de Fribourg prétend imposer une partie du poste « participations », dont il veut répartir la valeur entre les cantons intéressés proportionnellement à celle de la fortune localisée, système le plus avantageux pour lui. Cette façon de procéder est inadmissible. Elle est contraire à la règle de la Doppelbesteuerung, N° 33. 249 à la règle suivie jusqu'ici par le Tribunal de ce canton, qui ne voit aucun motif de s'en départir, et les circonstances de la cause justifient aucune répartition exceptionnelle. En effet, l'on tenterait en vain de soutenir que les « participations » de la recourante constituent un capital d'exploitation ou un fonds de roulement pour les usines d'Orbe et de Broe. Ce n'est évidemment pas le cas; ces participations représentent économiquement des capitaux engagés dans des succursales étrangères, soit la valeur de fabriques, matières premières et produits manufacturés qui se trouvent à l'étranger. Si la Société PCK avait établi hors de Suisse des succursales proprement dites, sans recourir à la fondation de sociétés distinctes, il ne serait certes pas venu à l'idée du fisc fribourgeois d'envisager les capitaux investis dans les succursales comme des fonds de roulement ou d'exploitation de l'usine de Broe. Le fait que ces capitaux situés à l'étranger sont représentés en l'espèce par des actions de sociétés étrangères ne change rien à la situation; il n'existe aucun rapport quelconque entre les « participations » et la fabrique de chocolat de Broe. Il convient de relever au surplus que le système adopté par l'Etat de Fribourg aurait pour conséquence absurde de permettre au canton de Lucerne d'imposer aussi une partie des « participations », proportionnellement à la valeur de la fabrique de Hoehdorf qui est fermée depuis 1922. Les « participations étrangères » de la recourante ont actuellement une importance telle (elles représentent avec les avances faites aux sociétés affiliées plus de la moitié de la fortune totale) que la Société PCK ne peut plus être considérée comme une simple entreprise de fabrication; elle est de plus une « Holding-Company », soit une société dont le but est de s'intéresser à d'autres entreprises. En cette qualité elle doit être assujettie exclusivement au fisc de l'endroit où se trouve son siège principal. C'est donc à bon droit que l'Etat de Vaud exige 250 Staatsrecht. d'elle qu'elle lui paye intégralement les impôts afférents aux « participations ». 5. - Dans son bilan, la recourante fait figurer sous la désignation « comptes correspondants » une somme de 12 088 725 fr. 81 qui se rapporte à des avances permanentes ou quasi-permanentes consenties par elle aux sociétés affiliées, sous forme de machines, matières premières, produits, etc... Les parties estiment qu'au point de vue fiscal le sort de ce poste doit être réglé de la même manière que celui du poste précédent. Elles ont entièrement raison, car ces avances permanentes ou quasi-permanentes sont en relation économique directe avec les « participations ». Le Tribunal fédéral a déjà admis d'ailleurs que les créances d'une entreprise concernant des sociétés affiliées étaient, tout comme les « participations » de cette même entreprise, imposables au seul siège principal (cf. arrêt Brown, Boveri & Oe, du 7 avril 1919). 6. - Sous le poste « débiteurs divers » (6 401 779 fr. 60) sont portés l'avoir auprès des clients, les crédits en banque, etc... Le canton de Vaud veut imposer cette somme à lui seul en sa qualité de canton du siège social. Cette prétention ne saurait être admise. Il est vrai que dans certains cas, le Tribunal fédéral a attribué au fisc du siège social tous les « fonds disponibles » (cf. RO 41 I p. 435; 46 I p. 32; 50 I p. 180; arrêt Elektra Fraubrunnen, du 31 mai 1924). Mais dans aucune de ces espèces il ne s'agissait d'entreprises de fabrication. En

revanche, a l'egard des entreprises qui exploitent des fabriques hors du canton de leur siege central, le Tribunal de ceans a juge au cours de ces dernieres annees qu'une partie des fonds disponibles devaient etre frappees de contributions aux. endroits OU se trouvent les usines. Il est parti de l'idee que les fabriques ne pouvaient etre exploitees sans fonds de roulement, et que ceux-ci etaient precisement constitues par tout ou partie de l'avoir liquide (cf. RO 45 I p. 188; tout specialement Doppelbesteuerung. N° 33. 251 RO 50 I p. 181 ; arret non publie Industriegesellschaft für Schappe, du 9 juillet 1920, p. 7). En vertu de cette jurisprudence, la valeur du poste (« debiteurs divers ») doit etre repartie entre les cantons interesses. Le canton de Fribourg procede a cette repartition proportionnellement a la valeur des elements localises de la fortune. Ce mode de faire a He suivi par le Tribunal dans divers cas; il pourrait etre admis en l'espece, a la condition toutefois que l'on tienne compte des circonstances particulieres de la cause, ainsi que la jurisprudence le permet (cf. arret Floretspinnerei Ringwald c. BaLe-Ville et Bille-Campagne, du 11 novembre 1922). Il faudrait entre autres, dans la determination des elements de fortune, ne prendre en consideration ni la fabrique de Hochdorf, ni les marchandises emmagasinees dans les depots (RO 50 I p. 179), ni la valeur des « participations » et des « comptes correspondants » (cf. arret Brown, Boveri & Coe). Entreraient donc seuls en ligne de compte: 10 les terrains, immeubles, machines, installations, etc ... d'Orbe, de La Tour-de-Peilz, d'Echandens et de Broc; 20 l'avoir en caisse dans lesdits endroits ; 3° les marchandises (matieres premieres, produits manufactures et mi-fabriques) se trouvant a Orbe, Echandens et Broc. L'on pourrait aussi repartir le poste en question d'apres les quantites de production. Le Tribunal juge inutile toutefois de prendre position a cet egard. En effet, que l'on adopte le premier ou le second de ces systemes de repartition, l'on aboutit a des resultats a peu pres semblables. D'apres le premier mode, le canton de Fribourg aurait le droit d'imposer un peu plus du 50% de la somme de 6 401 779 fr. 60 et le canton de Vaud un peu moins; d'apres le second mode, la situation serait renversee, et ce serait le canton de Vaud qui aurait le droit de calculer l'impot sur plus du 50% de ce poste. Dans ces conditions, il parait tout a fait indique et equitable d'attribuer a chacun des cantons de Vaud et de Fribourg la moitie d'une somme.

252 Staatsrecht. 7. - Pour le dernier poste du capital, celui des « mres » qui est relativement peu eleve et se monte a 211 350 fr., il convient aussi, comme pour le poste precedent, d'en repartir la valeur entre les cantons de Vaud et de Fribourg par moities.
8. - D'apres les considerations qui precedent, la fortune de la recourante doit etre repartie comme suit, pour l'impot sur le capital :
1. Immeubles, machines, outillage, mobilier, avoir en caisse . . . . .
2. Matieres premieres et en cours de fabrication, produits fabriques . 3.
Participations . . . . .
4. Comptes correspondants . 5. Debiters divers . 6. Titres. Totaux
Proportion. Vaud. Fribourg. Autres cantons.
7 268 259.- 11 546 025.- 1 007 696 656 0882.-
24 549 861.45 12 088 725.81 3200889.80 105675.- 53 774 293.06 70,983 % 5 491 845.-
630 407 3200889.80 105675.- 20344434.80 1 638 103 26,855 % 2,162 %
9. - En ce qui concerne l'impot sur le produit du travail ou le benefice, il y a egalement double imposition ; les cantons de Vaud et de Fribourg frappent ensemble 8,54% des benefices de la recourante. Les cantons interesses calculent l'un et l'autre cet impot d'apres les facteurs de production (capital et travail). La double imposition resulte de ce que chacun des fiscs determine le facteur capital conformement aux principes adoptes par lui pour la fixation des contributions sur la fortune. Bien que le recours ne soit pas explicite a cet egard, il faut admettre que la Societe PCK attaque aussi sur ce point l'Etat de Fribourg, dans la mesure OU il prend en consideration pour fixer le facteur capital des elements de fortune qui sont soumis a la souverainete fiscale de l'Etat de Vaud. Les parties sont d'accord que ce facteur

capital doit être déterminé d'après les normes applicables à la répartition de la fortune pour l'impôt sur le capital, ce qui est d'ailleurs conforme à la jurisprudence constante  
Doppelbesteuerung. No 33. (cf. RO 36 I p.26; arrêts Gesellschaft für Bandfabrikation, du 21 mai 1920; Floretspinnerei Ringwald, du 11 novembre 1922). Elles sont également d'accord que, pour fixer le facteur travail, il faut capitaliser à 5 % les salaires et traitements payés par la recourante. Du moment que ce taux de 5% n'est pas contesté, il doit être maintenu pour l'année 1924, bien que dans un jugement récent, le Tribunal fédéral ait appliqué un taux de capitalisation inférieur (cf. arrêt Schwarzenbach, du 28 novembre 1925). Il s'ensuit que la répartition des bénéfices pour l'impôt de 1924 doit être la suivante :

10 Capital.	2° Travail.	Totaux.	Proportion
Vaud.	53774293.06	89381262.-	143 155 555.06
62,116%	Fribourg.	Autres cantons.	20344434.80
1638103	60742640.-	4583136 81	087074.80
6221239	35,184%	2,700%	Le Tribunal fédéral prononce:

1. Le recours est admis en ce sens que pour l'année 1924, l'Etat de Vaud ne peut imposer plus du 70,983% des capitaux et plus du 62,116% des bénéfices, et que l'Etat de Fribourg ne peut imposer plus du 26,855 % des capitaux et plus du 35,184 % des bénéfices de la Société PCK. II. L'Etat de Vaud est tenu de restituer à la recourante le montant des impôts qu'il a perçus en trop. IV. GLAUBENS- UND GEWISSENSFREIHEIT LIBERTE DE CONSCIENCE ET DE CROYANCE Vgl. Nr. 34. - Voir n° 34. AS 52 1-1926 18

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.