

zerisch-deutschen Niederlassungsvertrages ohne weiteres erledigt.

Demnach hat das Bundesgericht

erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.

16. Arrêt du 11 juin 1914 dans la cause Bigar contre Vaud.

Déni de justice en matière d'impôt. Apports sociaux dissimulés sous la forme de prêts faits à la Société. Droit du fisc de tenir compte de la situation économique réalisée et non de la forme juridique qui lui a été donnée.

A. — La Société en nom collectif Bigar frères & C^{ie} exploite à Lausanne un commerce d'assortiments en tous genres sous l'enseigne « A l'Innovation. » Un premier contrat de société avait été conclu à Genève le 1^{er} septembre 1906 entre André et Georges Bigar et Henri et Ernest Maus. Il a été remplacé le 28 mai 1910 par un contrat conclu entre les mêmes personnes à l'exception de André Bigar qui a été remplacé par son frère Pierre. Aux termes du contrat du 28 mai 1910 — qui porte que ses effets remonteront au 1^{er} janvier 1910 — le siège social est à Lausanne; il n'est pas fait d'apport en espèces, chaque associé apportant son crédit personnel et laissant dans la Société sa part aux installations, rayonnages, etc., déjà amortis; les bénéfices et les pertes se répartissent également entre les quatre associés.

Le même jour la Société Bigar frères & C^{ie} a passé des contrats, d'une part avec chacun des frères Bigar et, d'autre part, avec Maus frères, société en nom collectif formée à Genève entre les deux frères Maus qui font partie de la Société Bigar frères & C^{ie}. Aux termes des contrats avec les deux frères Bigar, ceux-ci sont nommés directeurs-gérants du commerce avec appointe-

ments fixes. Quant au contrat avec Maus frères il dispose ce qui suit :

Art. 1. Maus frères se chargent de régler les factures relatives à toutes marchandises destinées aux magasins de Bigar frères et C^{ie} en faisant les avances nécessaires à ces paiements.

Art. 2. Bigar frères & C^{ie} verseront directement soit à Maus frères soit à une banque à désigner le montant des recettes après déduction des frais généraux.

Art. 3. Maus frères ouvriront à Bigar frères & C^{ie} un compte courant dans lequel figureront les valeurs faisant l'objet des clauses 1 et 2, ces valeurs étant productives d'intérêt à 5 % dès leur échéance.

Art. 4. Il sera bonifié à Maus frères une provision de 5 % sur toutes les factures payées par eux pour le compte de Bigar frères & C^{ie}. Exception est faite pour les marchandises sortant directement des magasins de Maus frères.

Art. 5. L'agio et les bonifications de fin d'année seront au profit de Maus frères.

Art. 6. Il ne sera prélevé aucun frais de bureau ou d'achat de la part de Maus frères.

Art. 7. Le présent contrat est fait pour toute la durée du contrat de société intervenu en date de ce jour.

B. — Pour 1908 Bigar frères & C^{ie} ont indiqué comme fortune mobilière soumise à l'impôt 290 800 fr.

Pour 1909 ils ont indiqué zéro « pour le motif que toutes les marchandises sont dues au siège central à Genève qui les fournit à la succursale de Lausanne et débite celle-ci de leur prix de facture. » La Commission de district ayant fixé à 320 000 fr. leur fortune mobilière, ils ont recouru à la Commission centrale en expliquant que c'est par erreur qu'ils ont parlé d'un siège social à Genève; le siège de la Société est bien Lausanne, mais ce qui est déterminant pour l'impôt c'est que toutes les marchandises sont fournies par Maus frères et que, déduction faite de la dette envers cette maison, la Société

Bigar frères & C^{ie} ne possède aucun actif. Le 30 décembre 1909 la Commission centrale considérant que la valeur des marchandises en magasin est de 334 000 fr., que ces marchandises constituent les apports des frères Maus, a écarté le recours, en réduisant cependant à 300 000 francs la valeur imposable pour tenir compte de la dépréciation des marchandises. Le 28 février 1910 Bigar frères & C^{ie} ont demandé à la Commission centrale de revenir sur cette décision; ils exposent que les marchandises fournies par Maus frères ne constituent pas un apport; elles sont vendues à Bigar frères & C^{ie} et ceux-ci se trouvent débités de leur prix; pour l'imposition de leur fortune il faut donc tenir compte du passif représenté par le prix des marchandises.

Pour 1910, 1911 et 1912 la fortune imposable de Bigar frères & C^{ie} a été évaluée respectivement à 368 700 fr., 400 000 et 507 700. Bigar frères & C^{ie} ont recouru contre ces trois évaluations en concluant à ce qu'ils ne soient pas soumis à l'impôt sur la fortune mobilière; ils répètent que toutes les marchandises sont fournies par Maus frères et qu'on doit donc porter au passif de la Société le coût de ces marchandises dû à Maus frères.

En date des 24/26 décembre 1913 la Commission centrale a statué sur ces recours. Considérant que Maus frères fournissent toutes les marchandises nécessaires à l'exploitation des magasins de l'Innovation, que ces marchandises constituent bien un apport au sens économique du mot, que, avec le système soutenu par la recourante, une société travaillant avec un capital considérable arriverait à échapper complètement à l'impôt, la Commission centrale a écarté les recours et, admettant une réduction pour dépréciation des marchandises, a fixé la fortune imposable pour 1910, 1911 et 1912 à 330 000 fr., 360 000 et 450 000. Quant au prononcé fixant à 300 000 fr. la fortune imposable pour 1909, elle l'a confirmé.

C. — Bigar frères & C^{ie} ont recouru au Tribunal fédéral contre cette décision de la Commission centrale qui,

d'après eux, repose sur une interprétation arbitraire de l'art. 23 de la loi vaudoise d'impôt à teneur duquel la fortune mobilière s'entend dettes préalablement déduites. La circonstance invoquée par la Commission centrale — à savoir que Henri et Ernest Maus qui constituent la maison Maus frères font partie de la Société Bigar & C^{ie} — est sans aucune importance: Bigar frères & C^{ie} et Maus frères constituent deux entités juridiques distinctes. La dette de la Société envers Maus frères à raison du coût des marchandises que ces derniers lui avancent doit être déduite de l'actif tout comme si ce crédit lui était consenti par une autre maison quelconque de commerce ou de banque. On ne saurait invoquer l'arrêt du Tribunal fédéral dans l'affaire Honegger c. Zurich, car, contrairement à ce qu'affirme la Commission centrale, les marchandises ne sont pas fournies par Maus frères, ils se chargent seulement de les payer. Du reste en tout état de cause le montant de l'inventaire ne peut pas constituer un apport.

La Commission centrale d'impôt a conclu au rejet du recours. Elle avait à décider si la dette dont la recourante demande la déduction constituait vraiment une dette; dans cette recherche elle n'était pas obligée de s'en tenir strictement au point de vue juridique et formel. Or elle a constaté qu'au fond il s'agit d'un apport déguisé des frères Maus à la Société; c'est en vain que la recourante prétend maintenant que les frères Maus ne lui fournissent pas les marchandises: cette affirmation est contredite par toutes les déclarations précédentes de la Société. En réalité les frères Maus ne jouent pas le rôle d'un banquier faisant simplement du crédit à un négociant; ils constituent la maison mère de la succursale existant à Lausanne: celle-ci doit payer sur l'intégralité des capitaux qui servent à son exploitation.

En réplique et en duplique les parties ont maintenu leurs points de vue opposés.

Statuant sur ces faits et considérant
en droit :

1. — Le recours, évidemment recevable en ce qui concerne les impôts pour 1910, 1911 et 1912, l'est également en ce qui concerne la taxation pour 1909. En effet le 26 décembre 1913 la Commission centrale n'a pas refusé d'entrer en matière sur la demande de Bigar frères & C^{ie} tendant à ce qu'elle revoie sa première décision sur ce point; elle a statué à nouveau et confirmé cette décision.

2. — Le recours se fonde exclusivement sur l'art. 4 CF et la seule question à résoudre est celle de savoir si la Commission centrale d'impôt a fait preuve d'arbitraire en refusant à la recourante le droit de déduire de son actif la dette qu'elle a envers Maus frères.

La Commission centrale motive ce refus en exposant que les relations de créanciers et débiteurs existant entre Maus frères d'une part et Bigar frères & C^{ie} d'autre part sont purement formelles, qu'en réalité c'est en leur qualité d'associés de la maison recourante et à titre d'apports que les deux frères Maus lui fournissent les marchandises dont elle a besoin. Dans son recours la Société Bigar frères & C^{ie} conteste que les marchandises lui soient fournies par Maus frères. Mais cette dénégation, dont elle ne fournit aucune preuve, est en contradiction avec toutes ses affirmations précédentes; soit dans sa déclaration d'impôt pour 1909, soit dans chacun de ses recours à la Commission centrale d'impôt elle a insisté sur le fait que c'était la maison de Genève qui lui fournissait toutes ses marchandises; elle a, il est vrai, rectifié dans la suite comme erronée sa déclaration pour 1909, mais l'erreur signalée ne portait que sur l'indication du siège social à Genève et dans sa lettre rectificative du 20 décembre 1909 elle soulignait encore « le fait matériel de la fourniture des marchandises par Maus frères. » Enfin ce fait n'est nullement inconciliable avec

les dispositions du contrat du 28 mai 1910 qui prévoit à son art. 4 la livraison de marchandises sortant directement des magasins de Maus frères. Dans ces conditions on ne saurait prétendre que la constatation de fait sur laquelle se base la décision attaquée soit empreinte d'arbitraire.

La façon dont la loi d'impôt a été appliquée à cet état de fait n'est pas non plus arbitraire. Sans doute le contrat du 28 mai 1910 a été passé avec la Société Maus frères et cette Société, bien que constituée de deux associés de la maison Bigar frères & C^{ie}, est un tiers à l'égard de cette dernière; au point de vue du droit civil il s'agit d'un crédit ouvert par une Société à une autre Société indépendante d'elle laquelle devient sa débitrice. Mais, ainsi que le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de le juger (v. RO 26 I p. 421 et suiv. et surtout arrêt du 30 mai 1913 dans la cause Schwob & C^{ie} et Maus frères c. Argovie qui offre, soit par la personnalité des parties, soit par les relations créées entre elles, la plus frappante analogie avec la présente espèce), le fisc n'est pas obligé de se placer strictement au point de vue du droit civil; il a le droit de tenir compte de la situation économique voulue et réalisée, quelle que soit la forme juridique qui lui a été donnée. Or, économiquement parlant, il n'est certainement pas déraisonnable d'admettre, comme l'a fait la Commission centrale, que, malgré qu'il ait été conclu dans la forme avec Maus frères, le contrat avait pour but et a eu pour effet de déterminer les obligations sociales de Henri et Ernest Maus personnellement envers la Société Bigar frères & C^{ie} constituée le même jour et dont ils faisaient partie et qu'ainsi les prestations que s'engageaient à faire Maus frères constituent en réalité des apports de la part des deux associés Maus. Cette manière de voir, conforme à celle que le Tribunal fédéral a adoptée dans l'arrêt cité ci-dessus, auquel il suffit de se référer, n'est dans tous les cas pas arbitraire.

On doit cependant observer qu'elle ne conduit pas nécessairement à permettre de prélever l'impôt sur la valeur totale des marchandises sans déduction d'aucunes dettes. Si ces marchandises sont considérées comme un apport de H. et E. Maus, on doit logiquement autoriser la recourante à déduire de leur valeur les dettes qui grevent cet apport, soit les dettes que les frères Maus peuvent avoir contractées pour l'acquisition des marchandises. Il ne serait pas admissible de considérer, d'une part, comme un apport social les marchandises et, d'autre part, comme personnelles à la Société Maus frères les dettes correspondantes : se placer tantôt au point de vue purement économique, tantôt au point de vue du droit civil suivant qu'il y trouve son plus grand avantage constituerait de la part du fisc un acte d'arbitraire. De même si l'on envisageait la maison de Lausanne comme une succursale de la maison de Genève, on devrait pour déterminer le montant de son capital imposable tenir compte des dettes de la maison principale (v. RO 26 I p. 26 et suiv.).

Mais la recourante n'a jamais allégué l'existence de dettes semblables. Connaissant le système adopté par la Commission centrale d'impôt, elle avait cependant l'occasion dans la procédure devant le Tribunal fédéral de réclamer, à titre subsidiaire, l'application complète et logique de ce système en indiquant que l'apport sur lequel on prétend lui faire payer l'impôt est grevé de dettes. Du moment qu'elle n'a rien dit de pareil et que d'ailleurs il est fort possible que Maus frères se soient procuré les marchandises sans faire appel au crédit, le Tribunal fédéral ne saurait obliger la Commission centrale d'impôt à rendre une nouvelle décision tenant compte de dettes que l'intéressée elle-même n'a pas indiquées et dont l'existence n'est pas certaine. Il ne peut que réserver ce point pour l'avenir — la Commission centrale restant naturellement libre de le prendre en considération, de son plein gré, même pour le passé.

Par ces motifs,

le Tribunal fédéral

prononce :

Le recours est écarté dans le sens des motifs.

17. Urteil vom 9. Juli 1914 i. S. Konsumgenossenschaft
Zofingen gegen Aargau.

Willkürliche Nichtanwendung des im kantonalen Steuerrecht anerkannten Grundsatzes des Schuldabzugs auf die Warenschulden eines lokalen Konsumvereins gegenüber dem « Verband schweizerischer Konsumvereine », mit der Begründung, dass jener zu diesem in einem « ähnlichen Verhältnis » stehe, wie « die Filiale zum Gesamtgeschäft ».

A. — Die Rekurrentin ist Mitglied des in Basel domizilierten « Verbands schweiz. Konsumvereine » und bezieht von diesem den grössten Teil der Waren, die sie gegen bar an ihre eigenen Mitglieder in Zofingen und Umgebung weiterverkauft. Am 31. Dezember 1912, d. h. dem für die Steuerberechnung pro 1913 massgebenden Zeitpunkt, betrug ihre Warenschuld an den Verband 19,727 Fr. 75 Cts. Diesen Betrag wollte sie bei der Angabe ihres pro 1913 der Vermögensbesteuerung im Kanton Aargau unterliegenden « Gewerbefonds » abziehen, indem sie sich darauf berief, dass nach § 38⁴ der Vollziehungsverordnung zu den Steuergesetzen « die Kontokorrent- und andern geschäftlichen Schulden » in Abzug gebracht werden dürfen. Der Abzug wurde ihr jedoch durch Entscheid der Bezirkssteuerkommission Zofingen vom 2. September 1913 mit folgender Begründung verweigert : « Als Geschäftsschulden sind bei der » Ermittlung des steuerbaren Gewerbefonds Beträge » nicht in Abzug zu bringen, für die der Zentralverband » derselben Association Waren geliefert hat, da die » Genossenschaft zu dem Zentralverband in einem ähn-