

werden, daß die eigenen Gelder, deren es zum Betrieb eines jeden ordnungsgemäß fundierten Geschäftes bedarf, verhältnismäßig ungefähr im gleichem Maße bei den einzelnen Unternehmungen, die das Geschäft betreibt, wirksam sind, und daß keine dieser Einzelunternehmungen ausschließlich auf dem vom Geschäftsinhaber genossenen persönlichen Kredit beruht. Wie es sich aber auch hiemit verhalten mag, auf alle Fälle kann es nicht als willkürlich bezeichnet werden, wenn, in Ermangelung anderer Anhaltspunkte, für das Verhältnis der mutmaßlich in einem Einzelunternehmen verwendeten eigenen und fremden Kapitalien auf das Verhältnis der im Gesamtunternehmen wirksamen eigenen und fremden Gelder abgestellt wird, wie das hier geschehen ist.

2. — In Bezug auf die Nichtgestattung des Abzugs der Gründungskosten sodann ermangelt der Rekurs der nötigen Substanzierung. Mag es auch vielleicht richtig sein, daß das bei der Beschaffung des Obligationenkapitals in den Kauf genommene Disagio — dies ist es, was hier unter „Gründungskosten“ verstanden wird —, sich als eine Ausgabe darstellte, so ist doch in keiner Weise dargetan worden und gewiß auch nicht als wahrscheinlich zu betrachten, daß die Buchung dieser Ausgabe in der Bilanz vergessen, bezw. daß sie bei der Berechnung des Reingewinns der Wangener Unternehmung nicht schon in irgend einer Weise, und wäre es auch nur bei der Festsetzung des Zinsfußes für die Bauzinsen, berücksichtigt worden sei. Abgesehen davon ist nicht ersichtlich, wieso die Rekurrentin dazu kommt, ein volles Drittel dieser, nach Art. 656 Ziff. 7 OR auf eine längere Zeitdauer zu verteilenden einmaligen Ausgabe einer einzelnen unter vielen von ihr betriebenen Bauunternehmungen zu belasten. Wenn daher unter solchen Umständen die bernischen Steuerbehörden die Zulassung eines Abzuges von 10,000 Fr. unter dem Titel der Gründungskosten verweigert haben, so kann darin ein Akt der Willkür gewiß nicht erblickt werden.

Demnach hat das Bundesgericht
erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.

49. Arrêt du 26 mai 1911

dans la cause **Société anonyme F.-L. Cailler contre Fribourg.**

Loi cantonale statuant que « l'impôt proportionnel » (soit l'impôt sur le revenu) dû par les entreprises industrielles s'établit « sur le revenu net ». Est-il possible d'interpréter cette disposition dans ce sens que les autorités fiscales ont le droit d'imposer selon leur bon plaisir un pour cent *quelconque* (en l'espèce 8 %) du capital d'exploitation, sans tenir aucun compte du bénéfice d'exploitation effectif? Inadmissibilité absolue d'une pareille façon de procéder, fût-elle même voulue par le législateur, parce qu'elle érigerait l'arbitraire en principe et violerait ainsi à la fois l'art. 4 CF et l'axiome, universellement reconnu et inscrit entre autres à l'art. 15 de la constitution du canton dont il s'agit, que chaque citoyen doit contribuer aux impôts en proportion de ses facultés et de sa fortune. En conséquence le capital d'exploitation ne peut être considéré, en matière d'impôt sur le revenu, que comme un *élément de calcul*, permettant de supputer avec plus ou moins de certitude ou de probabilité le montant effectif du revenu; mais il ne peut servir pour attribuer au contribuable en dehors de toute réalité un revenu imaginaire sur lequel l'impôt sera perçu.

A. — Le 27 mars 1909, la Fabrique de chocolat Cailler a envoyé à la Direction des Finances du canton de Fribourg sa déclaration d'impôt sur le commerce et l'industrie pour l'année 1908. Elle a déclaré comme capital d'exploitation 13 874 328 francs et comme rapport net de ce capital 546 680 fr. Opérant sur ce dernier chiffre les déductions légales (4 % des immeubles industriels payant l'impôt foncier, $\frac{3}{10}$ pour frais d'entretien du ménage, droit fixe établi par le tarif), elle indiquait comme revenu imposable 239 891 francs.

La Commission des péréquateurs ayant fixé ce revenu imposable à 537 000 fr. — évaluation basée sur un rendement de 7 % du capital d'exploitation — la Société Cailler a recouru à la Commission cantonale de l'impôt. Celle-ci a admis partiellement le recours en ce sens qu'elle a réduit à 458 170 fr. le revenu imposable. Cette décision est motivée de la façon suivante :

La Commission admet avec la Société recourante que du chiffre de 13 874 328 fr. indiqué comme capital d'exploitation dans la feuille d'évaluation, il convient de déduire le compte courant débiteur de 3 142 835 fr. Elle obtient ainsi un capital engagé de 10 731 491. Elle fixe ensuite à 8 % le produit de ce capital, ce qui donne un revenu de 858 519 fr. Cette somme est réduite par les déductions légales à celle de 458 170 fr. qui constitue le revenu imposable.

Dans sa décision la Commission cantonale ne justifie en aucune façon le taux de rendement de 8 % qu'elle adopte et elle ne mentionne pas l'indication du revenu net (546 680 fr.) faite par la Société dans sa feuille d'évaluation.

B. — La Société Cailler a recouru contre cette décision au Conseil d'Etat du canton de Fribourg. Celui-ci a écarté le recours par arrêté du 1^{er} avril 1910.

C'est contre cet arrêté que la Société Cailler a formé, en temps utile, un recours de droit public auprès du Tribunal fédéral, en concluant à ce que le dit arrêté soit annulé « comme impliquant un déni de justice, une confiscation partielle du capital, une violation des principes constitutionnels rappelés dans l'art. 15 de la Charte cantonale et des lois cantonales élaborées sous l'égide de ces principes, spécialement, des art. 1 à 7 de la loi du 20 décembre 1862, de la loi du 22 mai 1869, enfin de l'art. 10 de l'arrêté du 24 mars 1908. »

Le Procureur général agissant au nom du Conseil d'Etat du canton de Fribourg a conclu au rejet du recours.

Les arguments développés par la Société F.-L. Cailler dans son recours et dans sa réplique et par le Procureur général dans sa réponse au recours et dans sa duplique seront résumés et examinés dans la partie de droit du présent arrêt.

Statuant sur ces faits et considérant en droit :

1. — Le système fiscal fribourgeois en matière d'impôt sur le commerce et l'industrie résulte de la loi du 20 décembre 1862 « concernant les revenus, le commerce et l'industrie », partiellement abrogée et remplacée par la loi du 22 mai 1869 « concernant les règles à suivre pour établir le

droit proportionnel ». Les lignes générales du système sont les suivantes :

L'impôt sur le commerce et l'industrie se perçoit sur tout revenu provenant d'une profession industrielle ou scientifique, d'une fabrique, d'un commerce ou d'un métier (loi de 1862, art. 1). Il est perçu sous forme 1°) de droits fixes qui sont déterminés par un tarif et qui ne sont pas en question en l'espèce et 2°) de droits proportionnels (même loi, art. 2). Le droit proportionnel s'établit sur le revenu net (même loi, art. 7) ; les règles à suivre pour le fixer font l'objet de la loi de 1869 qui prescrit ce qui suit :

L'art. 1 prévoit que « la fixation du droit proportionnel sera établie sur une estimation de gain personnel de celui qui exploite un métier, un commerce ou une profession ou sur le rapport, soit sur le revenu du capital mis dans une exploitation, lorsqu'il s'agit d'industrie ou de commerce ». L'art. 2 indique de quels éléments se compose le capital d'exploitation et l'art. 3 dispose : « Le capital d'exploitation une fois établi il en est fixé le rapport net à raison d'un tant pour cent » et le chiffre que l'on obtient de cette façon forme le revenu imposable, après que certaines déductions, prévues au dit art. 3, ont été opérées. Ce sont les contribuables qui font eux-mêmes les déclarations nécessaires pour établir le capital d'exploitation et son revenu (art. 4) ; le formulaire qui leur est remis à cet effet mentionne qu'ils doivent établir leur évaluation d'après leurs livres de comptabilité. Les déclarations sont examinées et, le cas échéant, rectifiées par les instances fiscales successives (commission locale, commission de district, commission des péréquateurs, commission cantonale).

2. — En l'espèce, la divergence de vues entre la Société recourante et le fisc fribourgeois s'est manifestée de la façon suivante :

La fabrique Cailler a indiqué sur la feuille d'évaluation qui lui a été remise le montant de son capital d'exploitation et du bénéfice net qu'elle a réalisé en 1908 au moyen de ce capital ; elle soutient que c'est sur ce bénéfice net que doit

être perçu le droit proportionnel, une fois les déductions légales opérées.

Le fisc au contraire, tout en admettant le chiffre indiqué comme capital d'exploitation et sans contester expressément l'exactitude du bénéfice net déclaré, a fixé à 8 % le rapport du capital ; il a obtenu ainsi une somme très supérieure au montant du dit bénéfice et c'est sur cette base qu'il a calculé le droit proportionnel. Il n'a du reste pas tenté de prouver, il n'a pas même allégué que le taux de 8 % adopté corresponde au bénéfice effectif réalisé.

En d'autres termes, la Société recourante estime que l'impôt doit être perçu sur la base du bénéfice réel, tandis que le fisc soutient qu'on doit tenir compte avant tout de l'importance du capital d'exploitation et que, ce capital étant déterminé, il appartient au fisc d'en fixer le rapport à raison d'un tant pour cent, sans avoir d'ailleurs à prendre en considération le montant effectif du revenu net.

3. — Il convient tout d'abord de rechercher si les textes légaux autorisent l'interprétation qu'en donne le fisc. Celle-ci paraît de prime abord inconciliable avec le principe général posé par l'art. 7 de la loi de 1862 : « le droit proportionnel s'établit sur le revenu net. » Cet article n'a pas été abrogé par la loi de 1869 (v. préambule et art. 50 de cette loi) et la règle qu'il énonce est expressément rappelée à l'art. 10 al. 1 de l'arrêté de coordination du 24 mars 1908. Et l'on ne saurait dire que la loi de 1869 y a dérogé en prescrivant (art. 1) que la fixation du droit proportionnel est établie « sur le rapport, soit sur le revenu du capital mis dans une exploitation. » Cette loi n'a pas eu pour but de substituer à l'impôt sur le revenu l'impôt sur le capital d'exploitation ; le Message du Conseil d'Etat qui accompagnait le projet de loi dit très nettement que le capital d'exploitation est introduit simplement « comme point de départ pour apprécier le revenu » la connaissance de ce capital « devant fournir un premier élément de jugement » (v. Bulletin du Grand Conseil de 1869 p. 19 in fine). Il résulterait de là que, sous le régime de la loi de 1869 comme sous celui de la loi de 1862, le revenu

effectif constitue bien la base de l'impôt et que le capital d'exploitation sert uniquement d'instrument pour la recherche de la quotité exacte de ce revenu effectif. Il est vrai que, d'après l'art. 3 de la loi de 1869, le rapport du capital est fixé « à raison d'un tant pour cent » ; d'où l'on pourrait conclure que ce qui constitue l'assiette de l'impôt ce n'est pas le revenu réel, mais bien le revenu fictif, de fantaisie que le fisc détermine en fixant selon son bon plaisir le taux de rendement du capital. Mais il ne semble pas que telle ait été l'intention du législateur : lors de la discussion de cet art. 3 au Grand Conseil on y a introduit l'expression « rapport net » (alors que le projet parlait seulement du « rapport ») dans le but — si l'on en juge par les comptes-rendus des journaux de l'époque — de dissiper les malentendus possibles et de bien spécifier que « c'est le bilan de l'industriel et son revenu net qui serviront à établir l'évaluation » (v. déclaration du représentant du Conseil d'Etat : numéro du Confédéré du 14 mai 1869). Aussi bien les formulaires de déclaration d'impôt encore en usage portent que le contribuable doit établir son évaluation « d'après ses livres de comptabilité » et cette mention ne serait guère explicable si le revenu imposable ne devait pas correspondre au revenu effectif.

De tout ce qui précède il résulte que, d'après la législation fribourgeoise sur la matière, l'impôt ne peut être prélevé que sur les bénéfices réels de l'industriel. L'interprétation des textes légaux donnée par le Conseil d'Etat apparaît ainsi comme erronée. On doit toutefois reconnaître que ces textes ne sont pas rédigés avec toute la clarté désirable et que certains d'entre eux, notamment l'art. 3 précité de la loi de 1869, peuvent être invoqués en faveur de la thèse soutenue par le Conseil d'Etat. Dans ces conditions, il serait excessif de prétendre que l'interprétation donnée par cette autorité est en contradiction manifeste avec le seul sens possible de la loi et qu'elle est par conséquent arbitraire. Mais il ne s'ensuit pas que le recours doive être écarté. En effet si l'arbitraire n'est pas dans l'interprétation de la loi, alors il est dans la loi elle-même. Avec la signifi-

cation que lui attribue le Conseil d'Etat, la loi soumettrait le contribuable au bon plaisir du fisc qui serait libre de fixer à son gré le taux de rendement du capital et par conséquent le montant du revenu imposable. Autoriser le fisc à faire abstraction des bénéfices effectifs réalisés par l'industriel, à choisir sans justification et sans contrôle aucun le tant pour cent qu'il lui plaira d'adopter, à négliger les ressources réelles du contribuable, à lui prêter un revenu fictif pour le taxer ensuite sur la base de ce revenu, ce serait ériger l'arbitraire en principe et violer aussi bien l'art. 4 de la Constitution fédérale que l'art. 15 de la Constitution fribourgeoise qui prescrit que chaque citoyen doit contribuer aux impôts « en proportion de ses facultés et de sa fortune ».

Sans doute on doit reconnaître avec le Conseil d'Etat de Fribourg qu'il n'est pas toujours aisé de déterminer le montant du bénéfice réel et que le fisc ne peut être réduit à s'en tenir sur ce point aux déclarations faites par le contribuable lui-même; la connaissance du capital d'exploitation fournit un moyen de contrôle de ces déclarations et permet de supputer très approximativement à quel chiffre a pu s'élever le revenu net de l'industrie ou du commerce. Lors donc que le fisc n'a pas de moyens directs de déterminer ce revenu, on comprendrait que la loi lui permit de le fixer en prenant pour base de l'évaluation un taux de rendement normal du capital d'exploitation connu. Il est admissible qu'en cas pareil on supplée par des hypothèses aux connaissances directes qui font défaut. Mais ce qui n'est pas permis c'est de négliger tous autres moyens d'investigation, de détourner de son but cet expédient ou ce moyen de contrôle et de s'en servir non plus pour serrer d'aussi près que possible la réalité, mais pour attribuer, en dehors de toute réalité, au contribuable un revenu imaginaire sur lequel l'impôt sera perçu. Or c'est là ce qu'a fait en l'espèce le fisc fribourgeois. La Société Cailler lui indiquait le montant de ses bénéfices nets en 1908, elle mettait ses livres à sa disposition pour lui permettre de vérifier l'exactitude de cette déclaration; les autorités fribourgeoises avaient donc les moyens les plus

sûrs de contrôle; elles n'en ont pas fait usage; partant de l'idée qu'elles n'étaient pas tenues à la recherche du revenu net réel, elles se sont contentées de fixer un taux de rendement de 8 % du capital d'exploitation sans indiquer en aucune façon sur quoi elles fondaient cette estimation; elles ont mis ainsi la Société Cailler hors d'état de contester l'exactitude du chiffre obtenu puisqu'il n'est même pas censé correspondre à celui des bénéfices effectifs. Un tel procédé est certainement contraire aux principes les plus élémentaires de justice en matière d'impôt. En le sanctionnant, le Conseil d'Etat du canton de Fribourg a donc porté atteinte aux droits garantis par l'art. 4 de la Constitution fédérale et par l'art. 15 de la Constitution fribourgeoise. Son arrêté du 1^{er} avril 1910 doit par conséquent être annulé, le sens de cette annulation étant précisé de la façon suivante: Le fisc fribourgeois n'est pas tenu d'admettre sans autre comme exacte la déclaration de la Société recourante relative au revenu produit en 1908 par son capital d'exploitation; il a le droit de la contrôler et il pourra la rectifier dans le cas où le chiffre qu'elle indique est inférieur à celui des bénéfices nets effectifs réalisés en 1908.

Par ces motifs

le Tribunal fédéral

prononce:

Le recours est admis dans le sens des considérants et l'arrêté rendu par le Conseil d'Etat du canton de Fribourg le 1^{er} avril 1910 est annulé.