

pas le droit de formuler aucune autre exigence en ce qui concerne la preuve des capacités scientifiques du requérant.

2. — Or, le recourant a obtenu, à la suite d'examens, le diplôme d'avocat bernois, qui lui confère tous les droits inhérents à cette charge, et, partant, celui de représenter en justice les parties, en son nom et sous sa responsabilité, notamment dans les causes civiles. Il suit de là que, sur le vu de ce diplôme, l'exercice de la profession d'avocat dans le canton de Genève doit être accordé à F. Goetschel, en son propre nom, sans restriction aucune, et sans qu'il puisse être tenu, à l'effet d'apporter la preuve de ses capacités pratiques, de se soumettre encore à un stage de deux années dans le dit canton. Le but de l'art. 5 des dispositions transitoires de la constitution fédérale est précisément d'autoriser les personnes en possession d'un certificat de capacité délivré par un canton pour l'exercice d'une profession libérale, à exercer celle-ci dans tous les autres cantons, sans avoir à subir d'examen ultérieur, ni de stage.

3. — Tout comme les autres cantons de la Confédération doivent reconnaître sans restriction les certificats de capacité délivrés par le canton de Genève pour l'exercice de la profession d'avocat, celui-ci doit agir de même vis-à-vis des cantons confédérés (voir arrêts du Tribunal fédéral dans les causes Wohlhauser c. Conseil d'Etat de Fribourg, *Rec. off.* 30, I, p. 18 et suiv. ; Hurter c. Obergericht Luzern, *ibid.* 30, I, p. 28 et suiv.). Le canton de Genève n'est point en droit de diminuer la portée d'un diplôme d'avocat délivré par un autre canton, et de ne lui attribuer, — comme il le fait dans l'espèce contrairement au droit fédéral, — que la valeur du brevet d'avocat stagiaire, lequel n'autorise point l'exercice du barreau dans son intégralité.

4. — L'article 5 des dispositions transitoires précité autorise sans doute les cantons à soumettre l'exercice de professions libérales, en particulier de celle d'avocat, à d'autres conditions que celle de la production d'un certificat de capacité scientifique (par exemple déclaration de bonnes mœurs, possession des droits civiques, etc.), mais, en ce qui concerne la preuve de cette capacité scientifique en soi, — et c'est

de cette question qu'il s'agit dans l'espèce, — les cantons n'ont pas le droit d'ajouter, à la preuve de cette capacité admise par un autre canton, d'autres exigences relatives à la culture scientifique ou pratique du requérant. C'est là le point de vue auquel se sont constamment placés, soit le Conseil fédéral, soit le Tribunal fédéral, et rien ne justifierait son abandon dans le cas actuel. (Comp. arrêt du Tribunal fédéral dans la cause Magne, *Rec. off.* 29, I, p. 275 et suiv.)

Par ces motifs,

Le Tribunal fédéral
prononce :

Le recours est déclaré fondé, conformément aux conclusions prises par le recourant devant le Tribunal fédéral, et l'arrêté pris par le Conseil d'Etat de Genève en date du 31 mars 1906 est déclaré nul et de nul effet en tant qu'il dénie au recourant le droit d'exercer, sans restriction, la profession d'avocat dans le prédit canton.

III. Doppelbesteuerung. — Double imposition.

38. Arrêt du 2 mai 1906, dans la cause
Société anonyme Grande Brasserie et Beauregard
contre Etat de Fribourg.

Recevabilité du recours pour double imposition : il n'est pas nécessaire que le recourant ait épuisé les instances cantonales. — Rôle du Tribunal fédéral. — **Fixation du capital d'exploitation** : la non déduction du capital d'exploitation, de la valeur des immeubles non industriels de la société, situés dans les cantons de Berne et du Valais, constitue-t-elle une double imposition ? Loi fribourg. du 22 mai 1869 concernant les règles à suivre pour établir le droit proportionnel.

A. — La Société de la Grande Brasserie et Beauregard possède deux usines, l'une à Lausanne, l'autre à Fribourg ; ces deux établissements sont gérés et administrés d'une manière séparée et autonome. La Commission d'impôt du

district de Fribourg a fixé à 54 760 francs le revenu imposable de la Société dans le canton de Fribourg, pour 1905, en vertu de la Loi du 20 décembre 1862 concernant l'impôt sur les revenus, le commerce et l'industrie et de la Loi du 22 mai 1869 concernant les règles à suivre pour établir le droit proportionnel. Cette décision a été confirmée, sur recours, par prononcé, du 15 novembre 1905, de la Commission cantonale de l'impôt sur les revenus du commerce, de l'industrie, des professions et métiers.

C'est contre ce prononcé que la société a, par acte du 14 janvier 1906, interjeté un recours de droit public au Tribunal fédéral, en concluant à ce que cette décision soit déclarée nulle et de nul effet comme constituant un cas de double imposition prohibé par la disposition de l'art. 46 al. 2 CF.

B. — Le recours repose, en résumé, sur les faits suivants : La Commission a établi son chiffre en prenant pour point de départ, c'est-à-dire comme montant du capital d'exploitation, l'actif du bilan de la société au 30 septembre 1904, et a calculé ainsi :

Capital d'exploitation	Fr. 5 838 481
La $\frac{1}{2}$ pour le siège de Fribourg	Fr. 2 919 240
Revenu de ce capital à 4 $\frac{1}{2}$ %	Fr. 131 365
Dont à déduire :	
1° le 4 % des immeubles payant l'impôt dans le canton de Fribourg	Fr. 37 116
2° le droit fixe	80
3° les $\frac{3}{10}$ pour l'entretien du contribuable	> 39 489
	Fr. 76 685
Reste	Fr. 54 680

A ce calcul, la société recourante oppose que l'actif du bilan pris comme base, c'est-à-dire comme capital d'exploitation, comprend divers immeubles non industriels, soit maisons de rapport, hôtels, cafés, sis dans les cantons de Berne et du Valais, portés à l'actif social pour 740 000 francs. Or,

a société paie aux fisces de ces cantons, pour les immeubles qu'elle possède dans leurs territoires, les impôts perçus tant sur le capital représenté pour ces immeubles que sur leurs revenus.

La recourante estime que, pour éviter une double imposition, la Commission devait éliminer du capital la valeur de tous les immeubles de Berne et du Valais et que le solde, représentant la valeur du capital d'exploitation, soit le capital industriel proprement dit, devait être réparti en deux parts égales représentant les portions du capital affectées aux sièges de Lausanne et de Fribourg.

C. — La partie défenderesse a conclu principalement à ce que le recours soit déclaré inadmissible :

a) Parce que la Commission cantonale n'a pas eu à statuer sur la réclamation telle qu'elle est présentée dans le recours, c'est-à-dire au point de vue de la double imposition ;

b) Parce que le Conseil d'Etat de Fribourg seul a compétence pour se prononcer sur le grief de double imposition soulevé par la recourante, soit sur la délimitation de la souveraineté fiscale du canton.

Sous réserve de cette conclusion préjudicielle, la partie défenderesse a conclu, subsidiairement, au rejet du recours comme non justifié. Le Procureur général déclare, entre autres, que Fribourg ne songe nullement à imposer les immeubles de la société sis hors du canton, ni pour l'impôt sur les fortunes, ni pour l'impôt sur les « revenus locatifs » ; ces immeubles font partie intégrante du capital d'exploitation qui sert à déterminer « l'importance de l'industrie, son chiffre d'affaires, ses bénéfices industriels, sa sphère d'activité, en un mot, le rapport net industriel ». Le fisc fribourgeois n'impose pas le « revenu locatif » de ces immeubles ; il ne le prend en considération que dans la mesure où l'exploitation de ces immeubles, de ces dépôts, de ces cafés, viennent accroître le « rendement industriel » de la société. C'est précisément pour éviter la double imposition que la Commission cantonale, dans l'appréciation en % du « rapport net » de ce capital, a tenu compte de l'importance des dettes

industrielles et des immeubles dont il s'agit et de leur influence sur les résultats obtenus, sur les bénéfices industriels, de l'exercice de 1905. Au lieu d'admettre du 6 % ou 7 %, chiffre normal pour les industries similaires, elle a pris en considération les charges de la recourante, ses obligations fiscales dans les autres cantons et a réduit au 4 1/2 % le pour cent représentant les bénéfices purement industriels obtenus avec la mise en mouvement de la moitié du capital d'exploitation.

Statuant sur ces faits et considérant en droit :

1. — Il n'y a pas lieu de s'arrêter à l'exception d'irrecevabilité soulevée par la partie défenderesse, étant donné la jurisprudence constante du Tribunal fédéral; celui-ci a toujours admis, qu'en matière de double imposition, il n'est point nécessaire d'épuiser, préalablement au recours de droit public, les diverses instances cantonales et que, bien au contraire, la faculté de recours au Tribunal fédéral doit être reconnue contre la décision d'une instance inférieure déjà, et même contre toute décision ou toute mesure quelconque émettant ou impliquant, de la part d'une autorité, une prétention fiscale (*Steueranspruch*) incompatible avec la garantie constitutionnelle de l'art. 46 al. 2 CF (arrêts du 17 décembre 1902, *Terlinden & C^{ie}* contre Berne, cons. 1. — 16 septembre 1903, *Terlinden & C^{ie}* contre Vaud et Genève, cons. 2. — 19 novembre 1903, *Esseiva* contre Municipalité de Sion, cons. 1).

2. — Il n'y a pas lieu non plus de soumettre à examen l'exception d'irrecevabilité tirée du fait que le moyen de la double imposition n'a pas été présenté par le recourant devant l'autorité cantonale et que celle-ci n'a pas eu à se prononcer sur cette question. En effet, dans ce domaine, le Tribunal fédéral n'agit pas comme instance supérieure réformant des décisions cantonales, mais comme autorité appelée à prononcer sur des recours dirigés contre des prétentions cantonales contraires à la Constitution.

3. — La question que soulève le recours, au fond, est de savoir si la valeur des immeubles non industriels de la So-

ciété de la Grande Brasserie et Beauregard, situés dans les cantons de Berne et du Valais, ne devrait pas être déduite du capital d'exploitation qui sert de base à la fixation du revenu sur lequel porte l'impôt; cette non-déduction ne constitue-t-elle pas une double imposition?

Il n'est pas contesté, d'une part, que le total de l'actif du bilan de la société, au 30 septembre 1904, c'est-à-dire 5 838 481 francs, — chiffre que la Commission cantonale de l'impôt a admis comme capital d'exploitation, — comprend la valeur de divers immeubles sis dans les cantons de Berne et du Valais, portés à l'actif par 740 000 francs. — Il résulte, d'autre part, de la jurisprudence du Tribunal fédéral (arrêt du 3 juin 1903, *Rätzer* contre *Thurgovie*, RO 29, 1, p. 145, cons. 1) que les immeubles sont soumis, qu'il s'agisse de leur valeur ou de leur revenu, aux impôts prélevés par les cantons dans lesquels ils sont situés, et qu'il importe peu, à cet égard, que leur propriétaire, ou celui qui touche les revenus, soit domicilié dans un autre canton. — C'est à tort qu'en l'espèce la partie défenderesse prétend faire une différence entre le « rendement locatif » de ces immeubles situés hors du canton de Fribourg et leur « rendement industriel »; ce qu'un immeuble produit, même en tant qu'élément constitutif d'une entreprise industrielle, est soumis au fisc du lieu de sa situation, pour autant, bien entendu, que ce produit est uniquement le revenu du capital d'exploitation immobilier lui-même.

La question qui reste à examiner est donc uniquement de savoir si, en fait, l'impôt tel qu'il a été calculé par la Commission cantonale de Fribourg porte soit sur ces immeubles sis hors du canton, soit sur leurs revenus en tant que produit d'un capital immobilier ou d'une part du capital d'exploitation immobilier de la société.

4. — Le système de la loi du 22 mai 1869 concernant les règles à suivre pour établir le droit proportionnel, loi que la Commission cantonale dit avoir suivie, est celui de l'impôt sur le rapport, soit sur le revenu du capital mis dans une exploitation. Le rapport net est fixé à raison d'un tant

pour cent du capital d'exploitation; en l'espèce, la Commission cantonale a pris le 4 $\frac{1}{2}$ ‰. La loi énumère, à son art 2, quels sont les éléments de la valeur desquels il faut tenir compte pour fixer ce capital d'exploitation dont on calcule le rapport net; il est à remarquer que cette énumération, qui mentionne les forces hydrauliques, machines et outils, marchandises et matières premières, droits particuliers, porte encore la valeur du fonds capital, — pour autant qu'il n'est pas incorporé dans les éléments qui précèdent, — mais ne parle pas du capital d'exploitation immobilier. Au contraire, l'article 3 de la loi qui prévoit certaines déductions à opérer du rapport net, pour obtenir le revenu imposable, indique, sous lettre b: « Le 4 ‰ de la valeur immobilière évaluée dans la fixation du capital industriel et imposé déjà par l'impôt sur les fortunes. »

Il résulte de là que pour éviter une double imposition du capital immobilier frappé déjà jusqu'à concurrence du 4 ‰, dans le canton de Fribourg, par l'impôt sur la fortune, la loi prévoit une déduction de ce chef à opérer sur le revenu net du fonds capital. Il est dès lors évident, pour les mêmes motifs, que d'après le système de la loi elle-même, lorsqu'il s'agit d'immeubles situés dans d'autres cantons, soumis par conséquent à l'impôt sur les fortunes dans ces cantons-là, leur valeur ne doit pas être comptée dans la valeur du capital d'exploitation servant à déterminer le revenu imposable dans le canton de Fribourg, sous risque de commettre une double imposition.

C'est donc à tort que, dans l'établissement du capital d'exploitation de la société recourante, pour fixer l'impôt sur le revenu de son industrie dans le canton de Fribourg, on a tenu compte de la valeur des immeubles sis dans les cantons de Berne et du Valais.

5. — La partie intimée au recours a déclaré, il est vrai, que pour tenir compte des dettes industrielles de la société et des immeubles dont il s'agit, en considération de ses charges et de ses obligations fiscales dans les autres cantons, au lieu d'admettre le 6 ou 7 ‰ pour fixer le rapport net du capital d'exploitation, elle a réduit au 4 $\frac{1}{2}$ ce pour cent re-

présentant, dans son idée, les bénéfices purement industriels obtenus avec la mise en mouvement de la moitié du capital d'exploitation.

Sans relever ce que ce mode de calcul a d'arbitraire et de peu normal, on ne pourrait l'admettre que dans le cas où il conduirait à un chiffre approchant de celui du bénéfice net indiqué par le bilan de l'entreprise, hypothèse qui ne se réalise pas en l'espèce.

6. — La décision de la Commission cantonale de l'impôt de Fribourg implique donc, en droit et en fait, une double imposition. Le recours doit être ainsi admis. La valeur des immeubles situés dans les cantons de Berne et Valais, soit 740 000 francs, — ce chiffre n'a pas été contesté, — doit être déduite du capital d'exploitation de 5 838 481 francs pris par la Commission cantonale comme base de ses calculs.

Par ces motifs,

Le Tribunal fédéral
prononce :

Le recours est admis et la décision de la Commission cantonale de l'impôt du canton de Fribourg, en date du 15 novembre 1905, déclarée nulle et de nul effet.

39. Urteil vom 16. Mai 1906 in Sachen Aktiengesellschaft vorm. S. Bärliu & Cie. gegen Basel-Stadt.

Zulässigkeit des Rekurses wegen Doppelbesteuerung. — Rekurs gegen die Auflage eines Urkundenstempels, speziell auf Frachtbriefen. Art. 6 Abs. 1; 8 Transp.-Ges.; baselstädtisches Stempelgesetz vom 8. Juni 1899, § 1 Abs. 1; § 10; willkürliche Auslegung dieser kantonalen Bestimmungen durch die kantonale Instanz (Art. 4 BV)?

Das Bundesgericht hat,

da sich aus den Akten ergeben :

A. Die Rekurrentin, die in Binningen (Kanton Basel-Landschaft) domizillierte Aktiengesellschaft vorm. S. Bärliu & Cie., welche daselbst die Fabrikation von Seifen, künstlichen Fetten und