

OG.	Bundesgesetz über die Organisation der Bundesrechtspflege, vom 22. März 1893, 6. Oktober 1911 und 25. Juni 1924.
OR.	Bundesgesetz über das Obligationenrecht, v. 30. März 1911.
PatG.	Bundesgesetz betr. die Erfindungspatente, v. 21. Juni 1907.
PfStV	Verordnung betr. Ergänzung und Abänderung der Bestimmungen des Schuldbetreibungs- und Konkursgesetzes betr. den Nachlassvertrag, vom 27. Oktober 1917.
PGB	Privatrechtliches Gesetzbuch.
PolStrG (B).	Polizei-Strafgesetz (buch).
PostG	Bundesgesetz über das Postwesen, vom 5. April 1910.
SchKG.	Bundesgesetz über Schuldbetreibung u. Konkurs, vom 29. April 1889.
StrG (B)	Strafgesetz (buch).
StrPO	Strafprozessordnung.
StrV	Strafverfahren.
URG.	Bundesgesetz betr. das Urheberrecht an Werken der Literatur und Kunst, vom 7. Dezember 1922.
VVG.	Bundesgesetz über d. Versicherungsvertrag, v. 2. April 1908.
VZEG	Bundesgesetz über Verpfändung und Zwangsliquidation von Eisenbahn- und Schiffahrtsunternehmungen, vom 25. September 1917.
VZG	Verordnung über die Zwangsverwertung von Grundstücken, vom 23. April 1920.
ZGB	Zivilgesetzbuch.
ZivilrVerhG.	Bundesgesetz betr. die zivilrechtlichen Verhältnisse der Niedergelassenen und Aufenthalter, vom 25. Juni 1894.
ZPO	Zivilprozessordnung.

B. Abréviations françaises.

CC.	Code civil.
CF.	Constitution fédérale.
CO.	Code des obligations.
CP.	Code pénal.
Cpc	Code de procédure civile.
Cpp	Code de procédure pénale.
LCA	Loi fédérale sur le contrat d'assurance.
LF.	Loi fédérale.
LP.	Loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite.
OJF	Organisation judiciaire fédérale.
ORI	Ordonnance sur la réalisation forcée des immeubles.

C. Abbreviazioni italiane.

CC.	Codice civile svizzero.
CO.	Codice delle obbligazioni.
Cpc	Codice di procedura civile.
Cpp	Codice di procedura penale.
LF.	Legge federale.
LEF.	Legge esecuzioni e fallimenti.
OGF	Organizzazione giudiziaria federale.

A. STAATSRECHT — DROIT PUBLIC

I. GLEICHHEIT VOR DEM GESETZ

(RECHTSVERWEIGERUNG)

EGALITÉ DEVANT LA LOI

(DÉNI DE JUSTICE)

1. Arrêt du 24 mars 1928 dans la cause Société immobilière de Romont contre Commission cantonale de recours en matière d'impôt du canton de Fribourg.

Lorsqu'une loi cantonale, adoptant le système de l'imposition dite subjective, institue l'impôt sur la fortune nette, il est arbitraire de distinguer — sauf texte légal positif dans ce sens — entre passif immobilier et passif mobilier et de n'autoriser la défalcation des dettes hypothécaires que de l'actif immobilier, les dettes chirographaires ne pouvant se déduire que de l'actif mobilier.

A. — La loi fribourgeoise du 24 novembre 1919 sur l'impôt qui a été abrogée par la loi du 7 mai 1926, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 1927, disposait à son art. 4 que « l'impôt (sur la fortune) est calculé sur la fortune globale du contribuable ». L'art. 5 énumérait, à son premier alinéa, les différents éléments de la fortune imposable, à savoir : a) les immeubles comptés à leur valeur cadastrale, réduite, le cas échéant, du 20 %; b) les actions, obligations et autres titres; c) les autres créances et les assurances sur la vie. Le deuxième alinéa avait la teneur suivante : « Pour fixer la fortune imposable on déduit de l'actif toutes les dettes hypothécaires, ainsi que les dettes chirographaires pour autant que leur somme globale excède la valeur totale des éléments non imposables, soit meubles meublants, bordereau industriel,

outillage, cheptel vif et marchandises en magasin.» L'art. 3 de la nouvelle loi est identique à l'art. 4 de celle de 1919, et l'art. 5 en reproduit l'al. 1 de l'art. 5. Par contre l'al. 2 de l'art. 5 de la loi de 1919 relatif à la défalcation des dettes est remplacé par une nouvelle disposition, art. 5 de la loi de 1926, dont l'al. 1 est ainsi conçu : « Pour fixer la fortune imposable, on déduit de l'actif : a) les dettes hypothécaires jusqu'à concurrence des $\frac{3}{5}$ de la taxe cadastrale au maximum ; celles dont le créancier est domicilié à l'étranger ne peuvent être défalquées ; b) Les autres dettes, pour autant que leur somme globale excède la valeur totale des éléments non imposables, soit meubles meublants, bordereau industriel, outillage, cheptel vif et marchandises en magasin. »

La loi soumet à des règles spéciales les personnes morales (art. 20 et 30). Aux sociétés anonymes immobilières, entre autres, sont cependant applicables les dispositions prévues pour les personnes physiques (art. 22 al. 2).

La recourante, Société immobilière de Romont S. A., est propriétaire d'un immeuble taxé, après déduction du 20 % de la valeur cadastrale, à 131 452 fr. Cet immeuble, qui est l'unique actif de la recourante, n'est pas grevé d'hypothèques. La recourante a une dette chirographaire de 137 757 fr. 70, dette dont elle demandait lors de la taxation pour 1927, la déduction de la valeur de l'immeuble, ce qui aurait réduit la fortune imposable à néant. La Commission de taxation et la Commission cantonale de recours refusèrent ladite défalcation. Dans sa décision du 5/14 décembre 1927 la Commission cantonale expose ce qui suit :

Si la loi de 1926 a limité la défalcation des dettes hypothécaires aux $\frac{3}{5}$ de la taxe cadastrale au maximum, c'était en considération des charges de l'Etat résultant de la protection de la propriété. Le législateur a voulu créer deux sortes d'actifs et de passifs. Le passif hypo-

thécaire est défalqué de l'actif immobilier et le passif chirographaire est défalqué de l'actif mobilier. L'un ne saurait empiéter sur l'autre. Par conséquent, le passif qui n'est pas déduit de l'actif immobilier ne saurait passer du côté du passif chirographaire et entrer en ligne de compte pour la déduction en matière chirographaire. Autrement dit, le passif non défalqué sous litt. b, pas plus que les dettes non hypothécaires ne sauraient entrer en ligne de compte dans le prélèvement sur l'actif immobilier. On ne comprend pas d'ailleurs pourquoi le législateur aurait limité aux $\frac{3}{5}$ de la taxe la défalcation des dettes hypothécaires, s'il avait voulu en même temps annihiler les effets de cette mesure en autorisant les contribuables à prélever le solde sur une autre partie de leur fortune. Ce qui a pu les induire en erreur, c'est le texte de l'art. 3 de la loi de 1926, où il est dit que l'impôt est *calculé* sur la fortune *globale* du contribuable. Mais ce mot « *globale* » qui consacre le principe, la règle, ne touche en rien aux exceptions et restrictions instituées par l'art. 5 de la loi révisée. Il faut remarquer en outre que certains biens — compris ailleurs dans la fortune globale — ne sont pas considérés dans le canton de Fribourg comme éléments imposables (meubles meublants, bordereau industriel, outillage, cheptel vif et marchandises en magasin). C'est la raison pour laquelle, du moment que tout l'actif n'est pas imposable, on ne saurait admettre la défalcation de tout le passif. De là les restrictions prévues à l'art. 5.

B. — C'est contre cette décision que la Société immobilière de Romont a formé un recours de droit public pour violation de l'art. 4 Const. féd. Dans les motifs allégués à l'appui du recours, la recourante insiste sur l'art. 3 de la loi de 1926 (art. 4 de celle de 1919) qui consacre le principe de l'impôt sur la fortune nette, ainsi que sur le texte de l'art. 5, qui admet la défalcation de toutes les dettes, qu'elles soient hypothécaires ou non, « de l'actif », c'est-à-dire de l'ensemble de la fortune

imposable, sans distinction entre la fortune immobilière et la fortune mobilière (avec la réserve que seules entrent en ligne de compte les dettes chirographaires excédant les éléments non imposables de la fortune). Scinder, selon la thèse des autorités cantonales, les fortunes imposables en un groupe immobilier et un groupe mobilier et exclure pour le premier la défalcation des dettes chirographaires, c'est aller directement à l'encontre du texte clair et net et de l'esprit de la loi, notamment du principe de l'imposition de la fortune nette. Cela équivaut dès lors à un acte d'arbitraire.

Le Procureur général du canton de Fribourg a conclu au rejet du recours.

Considérant en droit :

La thèse de la Commission cantonale de recours, que le Ministère public a fait sienne dans la réponse au recours de droit public, consiste à dire que l'art. 5 de la loi fribourgeoise d'impôt en vigueur scinde la fortune imposable en deux groupes bien distincts : le groupe immobilier et le groupe mobilier, les dettes hypothécaires pouvant être défalquées du seul actif immobilier (jusqu'à concurrence des $\frac{3}{5}$ de la taxe cadastrale), les dettes chirographaires du seul actif mobilier (pour autant qu'elles excèdent la valeur des éléments non imposables de la fortune). Cette thèse ne concorde point avec le texte de la loi. L'art. 5 dit que les deux catégories de dettes se déduisent « de l'actif », et « l'actif » signifie l'actif tout court, donc la totalité de l'actif imposable, alors que les autorités cantonales appliquent la disposition comme si elle disait : « on déduit a) de l'actif immobilier les dettes hypothécaires..... ; b) de l'actif mobilier les autres dettes..... » Il résulte, sans doute, de la teneur de la loi que les dettes hypothécaires, dans la mesure où elles dépassent les $\frac{3}{5}$ de la taxe cadastrale, soit le maximum admis pour leur défalcation, ne se déduisent pas de l'actif mobilier. Mais les autres dettes sont, aux

termes de la loi, à déduire de l'actif total, lequel comprend la valeur cadastrale des immeubles non absorbée par les dettes hypothécaires. A s'en tenir à la lettre de l'art. 5, les dettes chirographaires (excédant la valeur des éléments non imposables) se défalquent sans restriction, tandis que la Commission cantonale de recours s'oppose à leur déduction de la fortune immobilière et en arrive ainsi à refuser au contribuable toute défalcation lorsqu'il ne possède que des actifs immobiliers.

L'interprétation des autorités cantonales s'éloigne donc très sensiblement du texte de la loi. Et il saute aux yeux qu'elle cadre fort mal avec le principe, posé à l'art. 3 de la loi, qui est celui de l'impôt sur la fortune globale ou nette, c'est-à-dire le système de l'imposition dite subjective, qui envisage l'ensemble de la personnalité économique du contribuable, par opposition à l'impôt objectif ou réel, qui s'en tient aux divers éléments de la fortune brute. Le principe de l'impôt sur la fortune nette a été proclamé et strictement suivi par la loi de 1919, qui admettait la défalcation de toutes les dettes (avec la seule réserve relative aux éléments non imposables). Il a passé, à titre de principe directeur, dans la loi de 1926, où il se traduit notamment, comme d'ailleurs déjà dans la loi de 1919, par le caractère nettement progressif de l'impôt sur la fortune (art. 9). Il appartenait au législateur cantonal de réaliser strictement et dans toutes ses conséquences le système de l'imposition subjective ou d'y apporter certains tempéraments. Pour autant qu'il a jugé à propos d'insérer dans la loi des dispositions de cette dernière nature, l'on ne saurait invoquer contre leur application le principe général de l'art. 3, qui est par ailleurs à la base de la loi. C'est ainsi que la règle de l'art. 5 a, soit la défalcation des dettes hypothécaires, limitée aux $\frac{3}{5}$ de la taxe cadastrale, bien qu'introduisant dans la loi un élément spécifique du système de l'impôt réel, doit néanmoins être respectée (la recourante ne prétend pas que la règle soit, en elle-

même, contraire au principe de l'égalité devant la loi). Mais là où le texte de la loi laisse subsister un doute, il convient d'emblée de l'interpréter plutôt dans un sens qui concorde avec le principe général dont elle s'inspire. Pour ce qui concerne la déduction des dettes chirographaires de l'actif immobilier, le texte de la loi paraît toutefois clair — on vient de l'exposer. Si, cependant, les autorités cantonales ont cru devoir appliquer l'art. 5 d'une manière qui est en désaccord, non seulement avec les termes de la loi, mais encore, et cela à un haut degré, avec son principe directeur, une pareille interprétation apparaît comme fort critiquable et même arbitraire, à moins qu'elle ne se puisse défendre par des arguments péremptoires, tirés de la genèse et du but de la loi.

Les autorités cantonales font état, en ce sens, du message du Conseil d'Etat concernant la révision de la loi d'impôt et des débats du Grand Conseil y relatifs. Il appert de l'un et des autres (v. les extraits p. 6 n° 8) que la défalcation complète des dettes hypothécaires, système de la loi de 1919, avait provoqué des critiques, parce que nombre de propriétaires fonciers, dont quelques-uns avaient artificiellement grevé de dettes leurs immeubles jusqu'à la limite de la taxe cadastrale, ne payaient plus aucun impôt sur la fortune, bien que leurs immeubles bénéficient, tout comme les autres, de la protection de l'Etat et des avantages des services publics. C'est pour remédier à cet état de choses, jugé peu satisfaisant, qu'on s'est décidé à limiter la défalcation des dettes hypothécaires aux $\frac{3}{5}$ de la taxe cadastrale ; pour les $\frac{2}{5}$ de cette taxe l'immeuble devait, en tout état de cause, participer aux charges publiques. La discussion du Grand Conseil a porté sur le bien-fondé, ainsi que sur le taux de la restriction. Il paraît certain que dans l'idée du législateur $\frac{2}{5}$ de la taxe cadastrale des immeubles devaient être, en toute circonstance, frappés de l'impôt ; l'on a même calculé la plus-value qui en résulterait pour le fisc (107 000 fr.). Mais aucun orateur ne

s'est préoccupé de la question de savoir si et éventuellement quelles conséquences en découleraient pour les dettes chirographaires, et personne n'a prétendu que ces dettes ne pourraient se déduire de l'actif immobilier. Il est vrai que la réponse cite à ce propos la remarque suivante du Commissaire du gouvernement : « Les autres dettes sont visées à l'art. 5 litt. b et n'ont rien à voir avec les dettes hypothécaires. » Mais la portée de ces paroles, qui manquent de précision, est loin d'être clairement en faveur de la thèse des autorités cantonales. On peut du reste se demander si le but visé : réserver une partie de la fortune immobilière à l'impôt, n'eût pas été atteint plus simplement et mieux, si l'on avait institué pour les immeubles un droit cantonal spécial, modéré, de caractère réel, sans toucher par ailleurs au système de l'impôt sur la fortune nette globale. Une révision de l'art. 5 pourrait encore conduire à ce résultat.

La Commission cantonale de recours se serait conformée aux vues du législateur si elle avait dit que les dettes chirographaires pourront, le cas échéant, se déduire aussi de la fortune immobilière, mais cela seulement jusqu'à concurrence des $\frac{3}{5}$ de la taxe cadastrale, puisque le législateur voulait que $\frac{2}{5}$ de la taxe fussent, en tout état de cause, soumis à l'impôt. Et si la Commission l'avait fait, on n'aurait guère pu traiter son interprétation d'arbitraire, car, faute de pouvoir s'appuyer sur le texte légal, elle serait tout au moins en harmonie avec l'intention manifeste du législateur. Mais la Commission ne l'a pas fait, reculant, peut-être, devant une solution qui, à son avis, s'écarterait trop du texte de la loi, lequel ordonne la déduction pour les seules dettes hypothécaires. Mais en jugeant que les dettes chirographaires n'ont aucun rapport avec l'actif immobilier et en excluant leur défalcation, pour autant qu'elles ne sont pas absorbées par l'actif mobilier, la Commission va bien au delà de l'intention du législateur. Car, de la sorte, elle excepte de la défalcation non seulement $\frac{3}{5}$ de la valeur cadastrale

des immeubles, mais, suivant les cas, une fraction plus importante, qui peut aller jusqu'à la totalité, et cela sans égard à la véritable situation financière du contribuable. L'espèce offre un exemple frappant des conséquences peu équitables, voire très injustes qui découlent du système de la Commission : La recourante qui a, comme actif unique, un immeuble taxé en chiffres ronds 164 000 fr. et comme passif des dettes chirographaires de 138 000 fr., donc une fortune nette de 26 000 fr., doit payer l'impôt, *progressif*, sur la valeur de l'immeuble (réduite du 20% en vertu d'une disposition spéciale de la loi, art. 4 a parce que n'étant d'aucun rapport). C'est là un résultat qui contraste singulièrement avec le principe général de la loi — qui est celui de l'impôt sur la fortune nette — et aggrave très sensiblement l'exception que le législateur entendait faire à ce principe, soit l'imposition, en toute circonstance, des $\frac{2}{5}$ de la taxe cadastrale des immeubles.

Il est vrai que le texte de l'art. 5 ne rend pas pleinement l'idée du législateur. Des cas peuvent se produire où, par suite de la défalcation des dettes chirographaires, les $\frac{2}{5}$ de la taxe cadastrale d'un immeuble, censés réservés à l'impôt, sont entamés. Dans la mesure où il en est ainsi, l'intention du législateur n'est, à la vérité, point réalisée par la loi, étant donné sa rédaction défectueuse, mais on vient d'indiquer comment il serait possible de remédier à cette conséquence, soit par une interprétation — très libre sans doute, mais conforme au vœu du législateur — soit, mieux encore, par une révision de la loi. Du reste on ne saurait dire, comme le fait la Commission cantonale de recours, que, par là, les effets de l'art. 5 a se trouveraient annihilés. Il est à présumer que les cas de ce genre sont relativement rares. La plupart des contribuables n'obtiennent du crédit qu'en engageant des contre-valeurs, soit immobilières, soit mobilières, et ce n'est que très exceptionnellement qu'un propriétaire foncier trouve à emprunter au delà de la valeur de son

actif mobilier sans grever son immeuble d'une hypothèque. C'est dire qu'en se conformant aux termes de la loi, le but du législateur sera atteint pour la très grande majorité des immeubles, alors que l'interprétation adoptée, contrairement au texte clair de la loi, par les autorités cantonales, dépasse, dans ses effets, sensiblement ce que le législateur a voulu instituer en dérogeant au principe de l'impôt sur la fortune nette, et aboutit à des conséquences fort injustes, parce qu'incompatibles avec ledit principe, sur lequel la loi est édiflée dans son ensemble.

La genèse et le but de la loi ne fournissent donc pas d'arguments sérieux pour permettre aux autorités cantonales d'appliquer l'art. 5 contrairement à son texte clair et net, ainsi qu'elles l'ont fait. Partant, leur thèse est insoutenable et marquée au coin de l'arbitraire.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral

admet le recours et annule la décision attaquée.

II. HANDELS- UND GEWERBEFREIHEIT

LIBERTÉ DU COMMERCE ET DE L'INDUSTRIE

2. Arrêt du 3 février 1928 dans la cause Rosé-Guyot contre Conseil d'Etat du canton de Neuchâtel.

Liberté du commerce. Liquidations (art. 31 Const. féd.). Est contraire à la garantie de la liberté du commerce l'interdiction absolue de liquider l'un seulement d'entre plusieurs commerces exploités par le même négociant. L'autorisation de liquider peut en revanche être subordonnée à des conditions et des sanctions propres à empêcher les abus.

Le recourant exploite dans le canton de Neuchâtel trois magasins. Il est propriétaire, à la rue des Epancheurs 2, à Neuchâtel, d'un commerce de mercerie et de bonneterie, et, à la rue de l'Hôpital 22, d'un magasin de cor-