

B. Entscheidungen des Bundesgerichts als einziger
Zivilgerichtsinstanz.

Arrêts rendus par le Tribunal fédéral comme
instance unique en matière civile.



I. Zivilstreitigkeiten
zwischen Kantonen einerseits und Privaten oder
Korporationen anderseits.

Différends de droit civil
entre des cantons d'une part et des particuliers
ou des corporations d'autre part.

21. Arrêt du 5 février 1908, dans la cause
Etat de Fribourg

contre Compagnie du chemin de fer Bulle-Romont.

Contestation concernant l'existence et l'étendue d'un **privilège d'impôt**. Compétence du Trib. féd. comme instance unique, art. 48 chiff. 4 OJF. Contestation de droit civil et contestation de droit public.

A. — Par décret du Grand Conseil du canton de Fribourg, en date du 23 novembre 1864, ratifié par l'Assemblée fédérale suivant arrêté du 14 décembre de la même année, la commune de Bulle a obtenu, pour elle ou pour la compagnie qu'elle pourrait se substituer, et pour une durée de quarante-vingt-quatorze ans, dès le 31 décembre 1864, soit jusqu'au 31 décembre 1908, la concession nécessaire pour la cons-

truction et l'exploitation du chemin de fer de Bulle à Romont. L'article 10 de ce décret renvoyait, pour la fixation de toute une série de conditions et pour le règlement d'un certain nombre de questions d'ordre technique ou autre, à un cahier des charges à élaborer par le Conseil d'Etat du canton de Fribourg.

Ce cahier des charges fit l'objet d'un arrêté du Conseil d'Etat en date du 8 février 1865, et stipule, entre autres, à l'art. 38 : « Les concessionnaires ne pourront être assu- » jettis à des contributions pour les terrains occupés par la » voie ferrée, ni pour les bâtiments, le matériel et les autres » accessoires se rattachant au service.

» Sauf cette exception, l'entreprise du chemin de fer, aussi » bien que ses employés, sont placés, quant aux impôts, sous » la loi commune, et ne pourront être imposés d'une ma- » nière exceptionnelle. »

Et, à l'art. 52 : « Toutes les contestations auxquelles » pourrait donner lieu l'exécution du présent cahier des » charges seront portées devant les tribunaux ordinaires. »

Le lendemain, 9 février 1865, la commune de Bulle, faisant usage de la faculté de substitution qui lui avait été réservée, céda cette concession, avec tous les droits et charges en découlant, à la société anonyme qui s'était constituée à cet effet, le même jour, sous la dénomination de « Compagnie du chemin de fer Bulle-Romont ». Et, le 14 février 1865, la Compagnie déclara accepter le cahier des charges qu'avait arrêté le Conseil d'Etat. Ultérieurement, par deux arrêtés, en date du 9 juin 1865, ce dernier donna son approbation à la constitution de la compagnie et au transfert en sa faveur de la concession obtenue par la commune de Bulle. La ligne fut ouverte à l'exploitation le 1^{er} juillet 1868.

Dès lors et jusqu'en 1894 inclusivement, jamais l'entreprise ne permit de distribuer, à ses actionnaires, un dividende quelconque ; le service des intérêts du capital, obligations ne put même pas se faire régulièrement.

Mais, en 1895, la situation se modifia et la Compagnie put distribuer, à ses actionnaires, un dividende de 2%. En

1896, ce dividende s'éleva à 3 $\frac{1}{2}$ $\frac{0}{0}$; en 1897 et 1898, à 4 $\frac{1}{2}$ $\frac{0}{0}$; enfin, en 1899, 1900 et 1901, à 5 $\frac{0}{0}$.

C'est alors que, en janvier 1902, l'autorité communale de Bulle s'avisait d'adresser à la Compagnie un formulaire de déclaration à remplir en vue de la fixation de l'impôt sur le commerce et l'industrie (ou sur le revenu) à payer par la Compagnie pour l'année 1902. Le 27 janvier 1902, la Compagnie retourna ce formulaire non rempli, avec cette simple mention, que la Compagnie se trouvait, de par sa concession, exonérée de l'obligation de payer cet impôt. Les choses en restèrent alors là, du moins pour cette année.

L'exercice de 1902 donna de nouveau un dividende de 5 $\frac{0}{0}$. En outre, pendant la période de 1895 à 1902 inclusivement, la Compagnie avait opéré différents versements soit à son fonds de renouvellement, soit à son fonds de réserve, au premier pour une somme totale de 119 600 fr., au second pour une somme d'ensemble de 40 000 fr.

En janvier 1903, l'autorité de Bulle adressa à la Compagnie un nouveau formulaire de déclaration pour le même impôt, mais cette fois-ci pour l'année 1903. La Compagnie retourna ce second formulaire avec une mention identique à celle qu'elle avait portée sur le premier.

B. — C'est ensuite de ces faits que la « Commission cantonale de l'impôt sur les revenus du commerce, de l'industrie, des professions et métiers » a, le 31 mars 1903, pris une décision portant ce qui suit :

« Art. 1^{er}. Il est ouvert d'office un chapitre à l'entreprise » du Bulle-Romont au rôle de l'impôt sur les revenus du » commerce et de l'industrie de la commune de Bulle, pour » les impôts dus à ce jour par le contribuable, conformément » au bordereau ci-joint.

» Art. 2. En ce qui concerne le chiffre de la réclamation, » le contribuable a terme de quinze jours, dès la date du » présent arrêté, pour présenter ses contre-observations à » la Direction des finances pour la Commission cantonale. »

Cette décision se base, en résumé, sur ce qu'en principe et au regard de l'art. 38 du cahier des charges, la Compagnie

est certainement tenue au paiement de l'impôt sur le revenu du commerce ou de l'industrie, et, au point de vue procédure, sur ce qu'à teneur de l'art. 48 de la loi du 22 mai 1869 la Commission cantonale a le pouvoir de procéder d'office à l'inscription d'un contribuable au rôle de l'impôt lorsqu'il y a eu quelque omission à ce sujet de la part des commissions communale ou de district.

C. — Le délai fixé sous article 2 du dispositif de la décision de la Commission cantonale, du 31 mars 1903, ayant été ultérieurement prolongé, la Compagnie recourut en temps utile, par mémoire du 19 mai 1903, auprès du Conseil d'Etat du canton de Fribourg contre la dite décision. La Compagnie soulevait d'abord la question de savoir si elle ne devait pas être considérée comme ayant été exemptée de l'impôt sur le revenu par l'art. 38 du cahier des charges du 8 février 1865; et elle soutenait que cette question était, au regard de l'art. 52 du même arrêté du 8 février 1865, du ressort des tribunaux ordinaires; subsidiairement, elle contestait, à cet égard, la compétence de la Commission cantonale et demandait au Conseil d'Etat de statuer au fond sur cette première question de principe; plus subsidiairement, et s'il n'était pas admis qu'elle fût au bénéfice d'un privilège pour cet impôt, la Compagnie discutait de la question de savoir si, et éventuellement dans quelle mesure, elle pouvait être recherchée pour les impôts antérieurs à celui de l'année 1902, elle s'attachait ensuite à démontrer: 1° que ses versements au fonds de renouvellement ne devaient pas être considérés comme une partie de son revenu net, ces versements n'étant pas autre chose qu'une dépense d'exploitation, l'équivalent de la moins-value subie par la Compagnie; 2° qu'elle avait droit aussi à ce que, de son revenu net, il fût déduit, conformément à l'art. 3, deuxième alinéa, litt. b, de la loi du 22 mai 1869, pour obtenir le chiffre de son revenu imposable, le 4 $\frac{0}{0}$ de la valeur immobilière entrant dans la composition de son capital industriel; la Compagnie arrivait à cette conclusion que, fût-elle, en droit, soumise à l'obligation de payer l'impôt sur le revenu, elle ne pouvait, en

fait, être astreinte au paiement d'aucun droit proportionnel, faute de tout revenu imposable.

D. — Par arrêté du 25 juin 1904, le Conseil d'Etat du canton de Fribourg a prononcé :

« Art. 1^{er}. Le recours (de la Compagnie en date du > 19 mai 1903) est écarté et la décision de la Commission > cantonale (du 3 mars 1903) est maintenue.

> Art. 2. En ce qui concerne la fixation définitive de la > cote, les observations énoncées dans les recours seront > communiquées à la Commission cantonale de l'impôt, en > vue de la décision définitive qui lui incombe. »

Cet arrêté admettait, en résumé, que l'art. 52 du cahier des charges, du 8 février 1865, n'était d'aucune application en la cause, la difficulté à trancher n'étant point relative à l'exécution du dit cahier des charges, — qu'en conséquence le Conseil d'Etat était compétent pour statuer sur la question de principe de savoir si, oui ou non, la Compagnie était soumise à l'obligation de payer l'impôt sur le revenu, — que cette question ne pouvait être résolue que dans le sens de l'affirmative, — enfin, que, quant à la question de chiffre, soit quant à la taxation même du contribuable ou au calcul de l'impôt selon les normes contenues dans la loi, la Commission cantonale était seule compétente, ses décisions, à cet égard, n'étant susceptibles d'aucun recours au Conseil d'Etat. L'arrêté faisait d'ailleurs remarquer que, le 31 mars 1903, la Commission cantonale n'avait elle-même pas entendu fixer, d'une manière définitive, les chiffres d'impôts dus par la Compagnie puisqu'elle avait, au contraire, fixé délai à cette dernière pour présenter ses observations ou contre-observations à ce sujet.

E. — Par mémoire du 5/6 septembre 1904, la Compagnie recourut contre cet arrêté auprès du Tribunal fédéral comme Cour de droit public, en concluant, principalement, à l'annulation du dit arrêté en raison de l'incompétence, en la cause, du Conseil d'Etat de Fribourg.

F. — Par arrêt du 6 avril 1905 (RO 31 I n° 45 p. 251 et suiv.), le Tribunal fédéral, Cour de droit public, déclara

le recours de la Compagnie (du 5 et 6 septembre 1904), bien fondé, et annula l'arrêté du 25 juin 1904, en reconnaissant que les tribunaux ordinaires étaient seuls compétents pour statuer sur le litige qui divisait alors les parties, c'est-à-dire sur l'étendue du privilège fiscal dont se prévalait la recourante et dont l'existence même n'était pas contestée.

G. — Après avoir tenté de porter le litige devant les tribunaux cantonaux, bien que la Compagnie l'eût prévenu qu'elle entendait faire usage de la faculté que lui conférait l'art. 48 chiff. 4 OJF, l'Etat de Fribourg a introduit devant le Tribunal fédéral, comme instance unique en matière civile, par mémoire du 31 mars 1907, une *demande* portant les conclusions ci-après :

Plaise au Tribunal fédéral

« Prononcer, par jugement, que la Compagnie du chemin > de fer Bulle-Romont, ayant son siège à Bulle, est condamnée > à reconnaître :

> 1. que l'art. 38 du cahier des charges, du 8 février > 1865, ne lui accorde pas le bénéfice d'une exemption > d'impôt sur le commerce et l'industrie, et qu'à ce point > de vue la Compagnie est placée sous la loi commune ;

> 2. que, partant, elle a l'obligation de payer dit impôt > sur le commerce et l'industrie depuis et y compris l'exer- > cice 1895, et qu'elle doit de ce chef au fisc, pour les > exercices 1895 à 1902 inclusivement, la somme de 12 851 fr. > 75 c., avec intérêt légal dès la fin de l'exercice 1902, le > tout suivant bordereau dressé par la Commission canto- > nale de l'impôt.

> L'Etat réserve formellement la compétence définitive > de la Commission cantonale de l'impôt pour la fixation des > cotes dues par le Bulle-Romont, ce dans le sens de l'art. 43 > de la loi cantonale du 22 mai 1869 et de l'arrêt du Tri- > bunal fédéral du 8 juin 1899 (en la cause Fawer c. Fri- > bourg, RO 25 I n° 34 p. 194 et suiv.).

> Il va de soi que l'Etat affirme également son droit à dit > impôt pour les exercices ultérieurs, 1903-1904 et sui- > vants. »

H. — Par mémoire du 20 juillet 1907, la Compagnie a répondu à cette demande en prenant les conclusions ci-après :

- « La Compagnie du chemin de fer de Bulle à Romont conclut à ce qu'il plaise au Tribunal fédéral prononcer :
- » sur la conclusion 1 de l'Etat de Fribourg,
- » à la libération de cette conclusion et,
- » en conséquence, reconventionnellement, prononcer :
- » que la Compagnie du chemin de fer de Bulle à Romont
- » n'est pas assujettie à l'impôt sur le commerce et l'industrie par le canton de Fribourg ;
- » sur la conclusion 2 :
- » pour le cas où la conclusion reconventionnelle ci-dessus
- » serait rejetée et la conclusion 1 de la demande admise, en
- » tout ou partie, la Compagnie du Bulle-Romont conclut :
- » au rejet de cette conclusion et, subsidiairement et reconventionnellement, à ce qu'il soit prononcé :
- » A) 1° qu'elle ne doit l'impôt sur le commerce et l'industrie que depuis et y compris l'exercice 1903 ;
- » 2° subsidiairement, qu'elle ne le devrait que pour les
- » cinq ans précédant son inscription d'office au registre des
- » contribuables, soit 1902, 1901, 1899 et 1898 (*sic*) ;
- » B) 1° que, si même cet impôt était dû depuis 1895 ou
- » depuis une année subséquente, jusqu'en 1902 inclus, il y
- » a lieu d'opérer les déductions, outre les frais d'exploitation, de :
- » a) le droit fixe ;
- » b) les trois dixièmes ;
- » c) le 4 % de la valeur immobilière évaluée dans la
- » fixation du capital industriel ;
- » d) les versements aux fonds spéciaux (de renouvellement
- » et de réserve) ;
- » 2° qu'en conséquence il n'y a pas d'impôt à percevoir,
- » faute de revenu imposable.
- » La Compagnie du Bulle-Romont conclut, en outre, au
- » rejet de la réserve formulée par l'Etat de Fribourg relative à la prétendue compétence définitive de la Commission cantonale de l'impôt pour la fixation des cotes. »

I. — Dans sa *Réplique*, du 10 septembre 1907, l'Etat de Fribourg a déclaré :

- « maintenir les deux conclusions et réserves formulées
- » dans sa demande ;
- » conclure à la libération de la conclusion reconventionnelle
- » n° 1 et n° 2, ainsi que des trois conclusions subsidiaires
- » contenues sous litt. A nos 1 et 2 et B nos 1 et 2 de la
- » réponse ;
- » enfin, conclure, pour autant que besoin, à ce qu'il plaise
- » au Tribunal fédéral reconnaître la compétence définitive
- » de la Commission cantonale de l'impôt. »

Concurremment avec ces premières conclusions figurant en tête de sa réplique, l'Etat de Fribourg a déclaré, à la fin de ce même mémoire, « conclure à ce qu'il plaise au Tribunal fédéral ne pas entrer en matière, pour cause d'incompétence, sur les conclusions n° 2 de la réponse, conclusions reconventionnelles et subsidiaires qui relèvent de la Commission cantonale de l'impôt. »

K. — Dans sa *Duplique*, du 8 novembre 1907, la Compagnie a déclaré maintenir les conclusions de sa réponse, et, « pour autant que besoin, conclure à la libération de l'exception d'incompétence soulevée, à teneur de laquelle la Commission cantonale de l'impôt serait seule compétente pour examiner et trancher le litige, à l'exclusion du Tribunal fédéral, nanti par l'Etat recourant lui-même. »

Sur la question de compétence, le Tribunal fédéral s'est prononcé comme suit :

1. — La compétence du Tribunal fédéral comme instance civile unique en la cause est indiscutable au regard de l'art. 48 chiff. 4 OJF pour autant que le litige revêt réellement le caractère d'un *différend de droit civil*. Or, tel est bien le caractère de la contestation qui divise les parties pour autant que son objet consiste dans la question de savoir quelle est l'étendue du privilège qui, en matière d'impôt, a été conféré à la défenderesse par le cahier des charges du 8 février 1865, et si les prétentions de l'Etat de Fribourg à l'égard de la Compagnie du Bulle-Romont comportent, oui ou

non, une atteinte à ce privilège. Il est, en effet, reconnu que le privilège accordé en matière fiscale par un état à un contribuable constitue, au profit de ce dernier, un droit *de nature privée* ou, autrement dit, *de nature civile*, en sorte que les contestations se rapportant à l'existence ou l'étendue de ce droit participent de son caractère et apparaissent bien comme des différends de droit civil; il peut suffire, à ce sujet, de se référer à l'arrêt rendu par le Tribunal comme Cour de droit public, entre les mêmes parties, le 6 avril 1905 (RO 31 I n° 45 consid. 2 p. 260). En revanche, il y aura lieu d'éliminer du débat tous les moyens que les parties ont invoqués dans ce procès et qui seraient de nature à transformer celui-ci en une *contestation de droit public* à l'égard de laquelle le Tribunal fédéral comme Cour de droit civil n'aurait plus aucune compétence (voir RO 26 II n° 104 consid. 1 p. 862, 863). Conséquemment le Tribunal fédéral peut bien, dans le présent procès, entrer en matière sur la conclusion n° 1, mais non sur la conclusion n° 2 de la demande, puisque cette seconde conclusion tend uniquement à faire reconnaître, au profit de l'Etat de Fribourg et contre la compagnie défenderesse, l'existence d'une créance qui, de par son objet et sa nature, ne peut découler que du *droit public*.

2. — (Portée de l'art. 38 du cahier des charges.)

3. — La défenderesse a invoqué, à l'appui de son interprétation de l'art. 38 précité, son caractère d'entreprise d'utilité publique, surtout au moment de sa constitution, le fait que l'Etat de Fribourg lui avait, pour cette raison, alloué, à elle ou à la commune de Bulle, son prédécesseur en droit, une subvention du montant total de 800 000 fr., et enfin cette circonstance qu'aux termes de la concession, à l'expiration de celle-ci, le 31 décembre 1958, et à défaut de rachat, dans l'intervalle, de la part de la Confédération ou du canton, la ligne passera sans autre sous la propriété de l'Etat de Fribourg. Mais l'on ne voit, dans ces différents allégués de la défenderesse, rien qui puisse faire donner à l'art. 38 dont il s'agit, une interprétation différente de celle qui vient d'être reconnue.

La défenderesse semble même avoir voulu invoquer son caractère d'entreprise d'utilité publique pour prétendre qu'indépendamment de toute convention et de tout privilège particulier elle ne peut être astreinte à payer l'impôt sur le revenu. En d'autres termes, la défenderesse paraît avoir voulu prétendre qu'au regard déjà du droit fiscal fribourgeois, et abstraction faite du privilège à elle conféré par le cahier des charges du 8 février 1865, elle est exonérée de l'obligation de payer cet impôt, parce que le législateur fribourgeois n'a pas voulu frapper, du dit impôt, les entreprises telles que la sienne, destinée à servir davantage l'intérêt public que celui de particuliers, les actionnaires ou les obligataires. Mais le moyen que la défenderesse soulève ainsi n'a plus rien à voir avec la question de privilège sur laquelle seule doit porter le débat dans le présent procès *civil*; c'est, au contraire, un moyen tiré uniquement du droit fiscal fribourgeois, soit un moyen de *droit public* à l'égard duquel le Tribunal fédéral, comme Cour de droit *civil*, doit se déclarer incompétent.

4. — Il en est de même du moyen analogue que la défenderesse a cherché à déduire de ce que, dans le tarif qui accompagnait la loi du 20 décembre 1862, comme encore dans les tarifs subséquents ayant remplacé celui-là, les compagnies ou les entreprises de chemins de fer ne sont mentionnées dans aucune des catégories de contribuables établies pour le « droit fixe », l'un des éléments de l'impôt sur le revenu. Le demandeur a combattu ce moyen de la défenderesse en rappelant le texte de l'art. 59 de la loi du 20 décembre 1862 encore en vigueur actuellement et ainsi conçu : « Les commerces, industries et professions, qui ne sont pas » désignés dans le tarif, n'en seront pas moins assujettis » aux droits. — Le droit minimum en sera établi sous la » désignation de la classe dans laquelle les dits commerces, » industries ou professions seront placés, d'après l'analogie » des opérations ou des objets du commerce. » Et le demandeur a exposé qu'en application de cet article 59 la défenderesse avait été considérée comme rentrant, par analogie, dans la seconde catégorie de contribuables établie par le tarif

du 19 ou du 27 mai 1871, soumise au paiement d'un droit fixe de 40 fr. — Pour le Tribunal fédéral, Cour de droit *civil*, il n'y a pas lieu de s'arrêter à discuter ce moyen qui ne touche en rien la question litigieuse et qui, comme le précédent, s'appuie uniquement sur le droit fiscal fribourgeois, se caractérisant ainsi comme un moyen de droit public exclusivement.

5. — C'est encore un moyen de droit public exclusivement que celui consistant, de la part de la défenderesse, à prétendre que les réclamations de l'Etat de Fribourg impliqueraient une violation de ses droits constitutionnels, soit la violation des art. 9 et 15 const. cant. garantissant, le premier, l'égalité des citoyens devant la loi, le second, une équitable répartition des impôts entre les citoyens en proportion de leurs facultés et de leur fortune. La défenderesse se plaint ici de ce que, des quatre compagnies de chemins de fer actuellement existantes dans le canton de Fribourg, elle seule soit appelée à payer l'impôt sur le revenu. Comme, encore une fois, il ne peut s'agir dans ce procès que d'un différend de droit *civil*, ou comme, en d'autres termes, le litige qui divise les parties ne peut être abordé par le Tribunal fédéral comme Cour de droit *civil* que pour autant qu'il rentre précisément dans le domaine du droit *civil*, il faut en éliminer ce nouveau moyen de droit *public* comme on l'a fait déjà des deux précédents.

6. — La défenderesse a invoqué encore l'art. 1^{er} de l'arrêté fédéral du 14 décembre 1864 ratifiant la concession accordée à la commune de Bulle par le décret du Grand Conseil du canton de Fribourg, du 23 novembre 1864, art. 1^{er}, ainsi conçu : « En conformité de l'art. 8, al. 3, de la loi fédérale » sur la construction et l'exploitation de chemins de fer, il » est réservé au Conseil fédéral de percevoir, pour le transport périodique des personnes, en raison du produit de la » voie et de l'influence financière de l'entreprise sur le produit des postes, un droit de concession annuel, lequel ne » doit pas dépasser la somme de 500 fr. pour chaque rayon » d'une lieue en exploitation. Le Conseil fédéral ne fera tou-

» tefois pas usage de ce droit aussi longtemps que l'entre-
 » prise du chemin de fer ne produira pas au delà de 4 %
 » après déduction de la somme portée sur le compte d'ex-
 » ploitation ou incorporée à un fonds de réserve. » La défenderesse fait état de ce texte pour établir qu'au début de leur apparition en Suisse, le législateur, et en particulier celui du canton de Fribourg, considérait les chemins de fer non pas comme des entreprises industrielles, dans l'acception que ce terme a reçue dès lors, mais « plutôt comme une exploitation immobilière produisant une certaine rente ». Suivant la défenderesse, il y aurait, dans les dispositions de l'art. 1^{er} de l'arrêté fédéral du 14 décembre 1864, tous les caractères d'un bail emphytéotique, et le produit des transports faisant l'objet de son entreprise ne représenterait pas autre chose que le loyer des immeubles occupés par elle.

L'on ne voit pas clairement si, de la sorte, la défenderesse a voulu présenter un argument en faveur de son interprétation relative à l'art. 38 du cahier des charges du 8 février 1865, suivant laquelle cet article 38 lui aurait octroyé un privilège non seulement par rapport à l'impôt foncier, mais encore par rapport à l'impôt sur le revenu. Si tel est le cas, il est impossible de découvrir comment l'art. 1^{er} de l'arrêté fédéral du 14 décembre 1864 pourrait modifier l'interprétation, d'ailleurs très aisée, de l'art. 38 du cahier des charges établi par le Conseil d'Etat de Fribourg le 8 février 1865.

La défenderesse semble, en tout cas, avoir voulu invoquer le dit article 1^{er} dans un autre but encore, et soutenir que, si, en droit, et au regard de l'art. 38 du cahier des charges, elle ne possède pas de privilège quant à l'impôt sur le revenu, en fait, elle ne peut être astreinte au paiement de cet impôt parce qu'elle ne jouit d'aucun revenu au sens du droit fiscal fribourgeois, soit des lois du 20 décembre 1862 et 22 mai 1869, le produit de son exploitation, à elle, n'étant pas un revenu en ce sens-là, mais une rente immobilière, ou un loyer. Cette dernière argumentation est certainement insoutenable, mais elle n'a même pas besoin d'être réfutée ici, car elle ne touche plus à la question seule litigieuse, de l'étendue

du privilège revendiqué par la défenderesse; elle se meut exclusivement dans le cadre du droit fiscal fribourgeois et appartient ainsi tout entier au domaine du droit public duquel le présent procès, de droit civil, doit se tenir écarté.

7. — C'est, en conséquence, à bon droit que l'Etat de Fribourg a soutenu que le privilège, en matière d'impôt, accordé à la défenderesse par l'art. 38 du cahier des charges du 8 février 1865, ne se rapportait pas à l'impôt sur le revenu à l'égard duquel la défenderesse se trouve soumise à la loi commune, comme tout autre contribuable.

Mais, dans cette éventualité, la défenderesse a soulevé toute une série de moyens dans le but de faire admettre, subsidiairement, que l'impôt sur le revenu ne pouvait lui être réclamé qu'à partir de l'année 1903 ou encore, et au pis-aller, qu'à partir de l'année 1898.

Sous ce rapport, la défenderesse invoque, en premier lieu, le principe suivant lequel la loi ne doit point produire d'effets rétroactifs. Mais l'on chercherait vainement dans toute la procédure ce que la défenderesse a voulu alléguer par là, car il n'a été indiqué, et l'on ne découvre non plus dans tout ce procès aucune loi dont il serait fait ou dont il aurait été fait rétroactivement application envers elle. D'ailleurs, et au fond, c'eût été là encore, éventuellement, un moyen de droit public, inadmissible devant le Tribunal fédéral comme Cour de droit civil.

En second lieu, la défenderesse soutient, au regard des art. 25 et 26 de la loi du 22 mai 1869, que le citoyen ne devient contribuable que par son inscription dans les registres de l'impôt, et que du jour de son inscription, d'où elle déduit qu'elle n'est elle-même devenue contribuable à l'impôt sur le revenu qu'à partir du 31 mars 1903, où qu'à partir de l'exercice 1903. Ce moyen qui ne s'appuie que sur le droit fiscal fribourgeois et ne cherche à tirer parti que de l'inobservation de formalités prétendues nécessaires pour donner naissance aux droits du fisc fribourgeois envers les contribuables, est évidemment un moyen de droit public, à éliminer aussi du débat.

Il en est de même encore de l'argument que la défenderesse a cherché à tirer de ce que, par son silence, en 1902, après le retour du premier formulaire de déclaration d'impôt, l'Etat de Fribourg aurait renoncé à toute réclamation se rapportant à cette année-là ou aux années antérieures. Il n'y a donc pas lieu non plus de s'y arrêter ici.

Il en est de même aussi du moyen de la défenderesse consistant à dire que ses comptes sont bouclés chaque fois d'un exercice à l'autre, après avoir fait l'objet d'un contrôle de la part du Conseil fédéral, et qu'au point de vue de sa comptabilité, en raison surtout du résultat arrêté de tous les exercices écoulés et de l'affectation donnée aux bénéfices ainsi obtenus, les réclamations qui lui sont adressées par le fisc se heurteraient, si elles étaient admises, à des difficultés d'ordre pratique, insurmontables. Il saute aux yeux, en effet, qu'il ne peut s'agir là d'un moyen de droit civil et que cette question n'a rien à voir avec celle à trancher dans ce procès.

Enfin, la défenderesse prétend que, pour autant qu'elles visent les exercices de 1895 à 1897 inclusivement, les réclamations de l'Etat de Fribourg se trouvent prescrites en vertu de l'art. 147 chif. 1 CO qui, pour les redevances périodiques, a institué la prescription quinquennale. Mais il suffit de rappeler que le CO lui-même, en son article 146 al. 3, a bien spécifié que ses dispositions n'étaient point applicables à la prescription des actions régies par le droit cantonal. Or, en l'espèce, l'action de l'Etat de Fribourg, fondée sur les principes du droit public (cantonal), est incontestablement régie par le droit cantonal fribourgeois (art. 76 CO). La question de savoir si l'action de l'Etat de Fribourg est prescrite ou non, dans la mesure alléguée par la défenderesse ou dans toute autre, ne peut donc appeler que l'application du droit public fribourgeois et ne peut être tranchée dans le présent procès.

8. — La défenderesse a, dans l'éventualité du rejet de ses conclusions principales tendant à la reconnaissance de son privilège d'impôt dans la mesure alléguée par elle, c'est-

à-dire d'un privilège s'étendant même à l'impôt sur le revenu, soulevé, en ce qui concerne le montant des sommes qui lui sont réclamées par l'Etat de Fribourg, une seconde question, soit celle de savoir comment il y a lieu d'établir ses bordereaux pour cet impôt sur le revenu, ou sur le commerce et l'industrie.

9. — La défenderesse critique ici, en première ligne, les chiffres que la Commission cantonale de l'impôt a admis dans son bordereau général du 31 mars 1903 comme représentant son revenu net pendant les années 1895 à 1902 inclusive-ment et que l'Etat, dans sa demande, a reproduits dans son allégué sous chiff. 5. Mais la fixation, provisoire ou définitive, de ces chiffres n'est plus du tout une question de droit civil; c'est, au contraire, une question de droit fiscal pur qui ne saurait donc appartenir à ce procès. Et, — il peut convenir de le remarquer à ce propos, — c'est à tort que la défenderesse a cherché à invoquer, pour tenter de faire admettre la compétence des tribunaux, d'une manière générale, et du Tribunal fédéral comme Cour de droit civil, en particulier, sur cette question de chiffres ou sur toutes autres reconnues par le présent arrêt comme n'étant pas de droit civil, l'art. 52 du cahier des charges du 8 février 1865, car, dans aucune des dites questions, il ne s'agit d'une contestation à laquelle aurait donné lieu l'exécution du cahier des charges.

Il en est de même, évidemment, des prétentions de la défenderesse, énoncées à page 25 chiff. XII, de sa réponse et demande reconventionnelle, suivant lesquelles il y aurait lieu, pour obtenir son revenu net, imposable, de déduire de ses recettes, entre autres choses, « de menues dépenses, telles que intérêts sur compte-courant et gratifications aux employés ». Là encore, en effet, l'on ne se trouve en présence d'aucune question de droit civil.

10. — Par sa conclusion sous litt. B, chiff. 1, litt. a, de sa réponse et demande reconventionnelle, la défenderesse invite le Tribunal fédéral à prononcer que, quels que soient les exercices pour lesquels elle peut être astreinte à l'impôt sur le commerce et l'industrie, il y a lieu, en vertu de l'art. 3,

chiff. d de la loi du 22 mai 1869, de déduire de son revenu imposable, pour le calcul du « droit proportionnel », le « droit fixe » prévu par la loi du 20 décembre 1862 et les tarifs établis en exécution de cette loi. Mais, sur cette question, il n'y a aucun litige entre parties; la Commission cantonale de l'impôt, dans son bordereau du 31 mars 1903, aussi bien que l'Etat de Fribourg dans sa demande devant le Tribunal fédéral, ont admis, dans leur calcul, que la défenderesse avait droit à cette déduction du « droit fixe » de son revenu imposable. D'ailleurs, s'il y avait eu litige à ce sujet, le différend n'eût pas été de nature civile; il n'y aurait eu, là encore, qu'une contestation de droit fiscal susceptible de faire l'objet, sous certaines conditions déterminées, d'un recours de droit public auprès du Tribunal fédéral.

11. — Par sa conclusion litt. B, chiff. 1, litt. b, de sa réponse, la défenderesse demande au Tribunal fédéral de reconnaître que, de son revenu imposable, pour obtenir le chiffre sur lequel le droit proportionnel à payer par elle doit être calculé, il y a lieu de déduire, en conformité de l'art. 3, litt. c de la loi du 22 mai 1869, pour « frais d'entretien du contribuable et de sa famille », les trois dixièmes de ce revenu. Mais, sur ce point, il n'y a pas non plus de litige entre parties; le demandeur admet, dans ses différents calculs, que la défenderesse se trouve, elle aussi, au bénéfice de la disposition légale dont il s'agit ici. Au surplus, s'il y avait eu contestation entre parties à ce propos, elle n'eût pas pu être examinée et tranchée par le Tribunal fédéral comme Cour de droit civil, la question étant exclusivement d'ordre fiscal.

12. — Par sa conclusion sous litt. B, chiff. 1, litt. c de sa réponse, la Compagnie du Bulle-Romont entend se faire reconnaître le droit d'invoquer, comme tout autre contribuable, le bénéfice de l'art. 3, litt. b, de la loi du 22 mai 1869. A ce sujet, il est nécessaire de rappeler d'abord que l'art. 1^{er} de cette loi dispose : « La fixation du droit proportionnel sera » établie sur une estimation du 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 ce que comprend le « capital d'exploitation ». L'art. 3 prescrit, en son alinéa 1 : « Le capital d'exploitation » une fois établi, il en est fixé le rapport net à raison d'un » tant pour cent, et ce rapport net est ajouté, s'il y a lieu, » à l'évaluation du gain personnel » ; et, en son alinéa 2 : « Le sommaire de cette addition, ou lorsqu'il n'y a qu'un » des éléments, le chiffre de l'estimation forme le revenu » imposable, après que les réductions suivantes ont été » opérées : b) le 4 % de la valeur immobilière » évaluée dans la fixation du capital industriel et imposé » déjà par l'impôt sur les fortunes. »

Or, le demandeur ne conteste pas que le « capital industriel » ou le « capital d'exploitation » de la défenderesse comprenne des immeubles, ou, pour reprendre le terme de l'art. 3, litt. b, une « valeur immobilière ». Mais il prétend que, puisque, pour ses immeubles, ou, en tout cas, pour ceux de ses immeubles se rattachant au service de la ligne, la défenderesse ne paie pas l'impôt sur les fortunes, soit l'impôt foncier, elle n'est pas en droit de déduire, du rapport net de son capital d'exploitation, pour le calcul de son revenu imposable, le 4 % de la valeur de ces immeubles.

L'on a bien affaire ici à une question touchant directement l'étendue du privilège d'impôt conféré à la défenderesse par l'art. 38 du cahier des charges. C'est, en effet, parce que cet article 38 exonère la défenderesse du paiement de l'impôt sur ses immeubles (et son matériel et ses autres accessoires) se rattachant au service de la ligne, que l'Etat de Fribourg prétend pouvoir refuser, à la Compagnie du Bulle-Romont, la déduction prévue à l'art. 3, litt. b de la loi. En d'autres termes, c'est le privilège qu'octroie à la défenderesse l'art. 38 du cahier des charges quant à l'impôt foncier, qui constitue la raison pour laquelle le fisc fribourgeois se croit autorisé à réclamer, de la défenderesse, un impôt sur le revenu calculé sur des bases différentes de celles qui sont admises envers les autres contribuables. La question revêt bien ainsi un caractère de droit *civil* puisqu'elle remet en jeu l'existence

ou l'étendue du privilège dont jouit la défenderesse aux termes de l'art. 38 susrappelé; elle doit donc recevoir sa solution dans le présent procès.

(Suit l'examen de ce point qui amène à la conclusion :)

Sur ce point, les conclusions reconventionnelles de la défenderesse doivent être reconnues fondées.

Quant à la question de savoir de quelle manière cette déduction s'opérera, c'est-à-dire quel est d'abord le montant du capital d'exploitation de la Compagnie du Bulle-Romont, puis quel est le rapport net de ce capital, et, enfin quelle est « la valeur immobilière évaluée dans la fixation du capital industriel » et dont le 4 % doit être déduit du rapport net du capital d'exploitation, c'est là de nouveau, du moins en l'état de la cause, une question de droit fiscal qu'il appartient, en premier lieu, aux autorités fiscales fribourgeoises de trancher, sous réserve du droit de recours de la défenderesse auprès du Tribunal fédéral comme Cour de droit public, dans le cas où la décision de ces autorités impliquerait une violation de ses droits constitutionnels, ou même sous réserve d'une nouvelle action devant les tribunaux, éventuellement devant le Tribunal fédéral comme Cour de droit civil, en vertu de l'art. 48 chiff. 4 OJF, dans le cas où la décision à intervenir de la part des autorités fiscales fribourgeoises comporterait, par quelque côté, une nouvelle atteinte au privilège dont jouit la défenderesse de par l'art. 38 du cahier des charges du 8 février 1865.

13. — Par sa conclusion sous litt. B, chiff. 1 litt. d de sa réponse, la défenderesse demande enfin au Tribunal fédéral de prononcer qu'il y a lieu de déduire encore du rapport net de son capital d'exploitation, pour trouver son revenu imposable, d'une part, les versements qu'elle a effectués ou qu'elle effectue à son fonds de renouvellement en conformité des art. 11 et suiv. de la loi fédérale du 27 mars 1896 sur la comptabilité des chemins de fer, et, d'autre part, les versements qu'elle fait à un fonds de réserve constitué, semble-t-il, d'après ses explications, pour lui permettre de rembourser son capital-actions à l'expiration de la concession, bien qu'à

ce moment-là ses immeubles ou leur valeur, en cas de rachat par la Confédération ou le canton, devront passer sans autre, soit en particulier sans aucune indemnité, aux mains de l'Etat de Fribourg, en raison des conditions auxquelles la concession du 23 novembre 1864 a été liée.

La contestation entre le demandeur et la défenderesse sur ce double objet ne touche de nouveau plus en rien la question du privilège fiscal dont il s'agissait de fixer l'étendue dans ce procès. L'on ne voit pas, en effet, que, pour une entreprise de chemin de fer qui ne jouirait point du privilège fiscal reconnu à la défenderesse, la question se souleverait ici dans des conditions ou dans des termes différents. Et, bien que, en ce qui concerne en particulier ses versements au fonds de revouvement, la défenderesse ait manifestement raison de soutenir que ce sont là des dépenses d'exploitation (voir notamment l'art. 11 al. 2 de la loi fédérale précitée et l'arrêt du Tribunal fédéral RO 25 II n° 28 consid. 4 et 5 p. 240 et suiv.), ne pouvant être par conséquent ajoutées au produit net ou ne pas être déduites du produit brut de son capital d'exploitation dans le calcul de son revenu imposable, il ne peut appartenir au Tribunal fédéral, comme Cour de droit civil, de *statuer* sur cette partie-là du différend, qui ressortit au droit *public*.

Par ces motifs,

Le Tribunal fédéral
prononce :

La demande de l'Etat de Fribourg est déclarée fondée en sa première conclusion, en tant qu'il est reconnu que l'art. 38 du cahier des charges du 8 février 1865 n'exonère pas de l'obligation de payer l'impôt sur le revenu ou sur le commerce et l'industrie la Compagnie défenderesse, laquelle, par rapport à cet impôt, est soumise à la loi commune.

II. Zivilstreitigkeiten zwischen Bund und Privaten. — Différends de droit civil entre la Confédération et des particuliers.

22. *Urteil vom 27. März 1908 in Sachen Brunner, Kl., gegen Eidgenossenschaft (Postverwaltung), Bekl.*

Haftbarkeit der Post für richtige Erfüllung des Frachtvertrages. — 1. Kompetenz des Bundesgerichts als einziger Instanz. Art 48 Ziff. 2 OG, Art. 36 PRG. — 2. Grundsätze für die Haftung der Post bei Verlust der Sendung. Art. 25 litt. c; 30 PRG: Liegt Ablieferung an Berechtigten vor? Art. 45 der « Dienstinstruktion für das Bestellpersonal » vom 15. August 1897. Ungültigkeit der Bestimmung, weil sie eine Abänderung des Art. 24 Ziff. 1 PTO enthält und von unzuständiger Stelle ausgeht. — 3. Durfte der Empfänger als « Stellvertreter » der Adressaten gelten?

Das Bundesgericht hat
über die Rechtsfrage:

„Sist nicht gerichtlich zu bekennen, die Beklagte sei an Kläger „den Betrag von 4000 Fr. nebst Zins à 5 % seit 2. August 1906 zu bezahlen pflichtig?“ —

nachdem sich aus den Akten ergeben:

A. Der Kläger betrieb seit dem Monat Mai 1906 in Eschenbach, Kanton St. Gallen, eine Käseerei und hatte auch seine Wohnung daselbst. Am 2. August 1906, zirka 10 Uhr vormittags, als der Kläger seit 1. August 1906 von Eschenbach abwesend war, brachte der Briefträger Alois Brändli einen von Oswald Roth, Käsehändler in Uster, an „J. Brunner“ adressierten, mit 4000 Fr. deklarierten Wertbrief in die Milchhütte. Er übergab den Brief dem in der Milchhütte anwesenden, am 24. Juli 1889 geborenen Sohne des Klägers, der den Empfang im Bestellbuch mit „für Brunner J. J. Brunner Sohn“ bescheinigte. Brunner Sohn legte den Wertbrief uneröffnet in einen verschließbaren Wandschrank der Milchhütte, und zwar vor den Augen des Knechtes