

119. Arrêt du 24 novembre 1898 dans la cause
Jura-Simplon contre Genève.

Astriction à la taxe municipale de la ville de Genève. — Le paiement antérieur d'un impôt n'entraîne la privation du droit de recours pour double imposition qu'en ce qui concerne la période pour laquelle le recourant a payé. — Nature juridique de la taxe susindiquée. — Stipulations avec les prédécesseurs de la recourante; effet pour celle-ci. — Taxation arbitraire.

A. Par une loi du 3 septembre 1859, le Grand Conseil du canton de Genève a autorisé la ville de Genève à percevoir pendant 45 ans à partir du 1^{er} janvier 1860, en conformité d'un projet approuvé par le Conseil municipal de Genève, une taxe municipale s'appliquant à toutes les personnes, sociétés ou compagnies ayant le siège d'une occupation lucrative, une résidence ou une propriété dans la commune de Genève. Les différentes professions ou industries étaient divisées en catégories et chaque catégorie en classes; la première catégorie comprenait, entre autres, les compagnies industrielles et sociétés anonymes, et la taxe allait de 100 à 400 fr. Les sociétés anonymes ou en commandite dont le capital social ou la commandite était de 300 000 fr. et au-dessus devaient payer une surtaxe pouvant aller jusqu'à 400 fr.

D'importantes modifications furent apportées à cette loi par une nouvelle loi du 9 juillet 1883, insérée plus tard dans la loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887, dont elle forme les articles 400 à 422. D'après l'art. 401 sont soumis à la taxe municipale non seulement les sociétés et entreprises industrielles ou autres ayant leur siège social ou industriel dans la commune de Genève, mais aussi celles qui y font des opérations par l'entremise d'agents établis ou au moyen de bureaux d'adresses, de même que toutes les personnes exerçant un commerce ou une industrie, ou ayant le siège d'une occupation lucrative quelconque dans la commune de Genève, et enfin les rentiers, capitalistes et

propriétaires habitant Genève et jouissant d'un revenu de 2000 fr. et au-dessus. L'art. 409 dispose que les sociétés anonymes ou en commandite par actions et les compagnies d'assurances dont le siège est à Genève et dont le capital social émis ou la commandite atteint 500 000 fr. paieront, outre la taxe de leur classe dans la première catégorie, une surtaxe qui pourra s'élever, au-dessus de 500 000 fr. de capital, à 100 fr. pour 100 000 fr. ou fraction de cette somme, jusqu'à concurrence de 3000 fr., taxe maxima à laquelle pourront être soumis les contribuables. Quant à celles de ces sociétés qui ont leur siège hors de Genève, elles seront taxées, dit la loi, « proportionnellement à leur capital d'exploitation ou, à défaut de capital, à l'importance du chiffre de leurs affaires à Genève. » Les sociétés anonymes qui ne possèdent que des immeubles sont taxées comme propriétaires (art. 411). Le Département cantonal des contributions publiques est chargé du recouvrement de la taxe d'après les rôles établis par le Conseil administratif de la ville de Genève. Le produit brut annuel de la taxe ne peut pas excéder le chiffre de 550 000 fr.

Une nouvelle loi sur la taxe municipale de la ville de Genève fut adoptée le 8 octobre 1888. Elle maintient les dispositions susénoncées des lois du 9 juillet 1883 et 9 novembre 1887, sauf les changements ci-après : Dans la première catégorie, la taxe fixe est portée à 1200 fr. pour la classe la plus élevée. Le produit brut annuel de la taxe ne peut excéder le chiffre de 650 000 fr., sans l'autorisation du Grand Conseil.

Par décret du 8 février 1896, le Grand Conseil de Genève éleva à 900 000 fr. le produit brut maximum de la taxe municipale et supprima la limite de 3000 fr. pour les compagnies et établissements sujets à une surtaxe.

La loi du 8 octobre 1888, ainsi modifiée, sert encore actuellement de base pour la perception de la taxe de la ville de Genève.

B. La Compagnie des chemins de fer du Jura-Simplon, à l'égard de laquelle se pose la question de savoir si elle est

tendue au paiement de la taxe municipale genevoise, a été constituée en 1889 par la fusion des deux Compagnies de la S.-O.-S. et du J.-B.-L. La S.-O.-S. était elle-même née, le 26 mars 1884, de la fusion de la S.-O. avec la Compagnie du chemin de fer du Simplon. Enfin la S.-O. avait été formée le 7 août 1872 par la réunion de trois entreprises, savoir la Compagnie de l'Ouest des chemins de fer suisses, avec siège à Lausanne, la Compagnie du chemin de fer franco-suisse, avec siège à Neuchâtel, et l'Administration des chemins de fer de Lausanne à Fribourg et à la frontière bernoise et de Genève à Versoix, avec siège à Fribourg.

Le tronçon Genève-Versoix et territoire de Céligny avait été concédé par une décision du Grand Conseil de Genève, en date du 1^{er} septembre 1855, portant ratification d'une convention passée le 4 août 1855 entre le Conseil d'Etat de Genève et un consortium d'entrepreneurs, qui transféra la ligne à la Compagnie Lyon-Genève, laquelle la transféra à son tour, le 23 juin 1858, à l'Administration du chemin de fer de Lausanne à Fribourg et à la frontière bernoise.

La convention du 4 août 1855 entre le Conseil d'Etat et MM. Bartholony et consorts prévoyait à son article 2 que si les concessionnaires cédaient leurs droits à une compagnie quelconque, celle-ci devrait, en particulier, avoir un domicile à Genève et se reconnaître justiciable des tribunaux du canton.

L'art. 11 stipulait que si le revenu du chemin de fer dépassait le 8 % du capital employé à sa construction, il serait prélevé, au profit du canton de Genève, 10 % sur le surplus de ce revenu.

Le cahier des charges, du 2 novembre 1855, formant suite et annexe à la convention du 4 août 1855, portait à son art. 33 qu'en ce qui concernait les impôts, la compagnie serait soumise au droit commun et ne pourrait pas être grevée d'impôts exceptionnels.

Le décret du Grand Conseil de Genève, du 23 juin 1858, ratifiant le transfert de la ligne Genève-Versoix à l'Administration des chemins de fer Lausanne-Fribourg, réservait ex-

pressément, à son art. 1^{er}, que la nouvelle compagnie concessionnaire serait soumise à toutes les charges et obligations résultant pour l'ancienne de la convention du 4 août 1855, de la loi genevoise du 1^{er} septembre et du cahier des charges du 2 novembre de la même année. Notamment la nouvelle compagnie devait avoir un domicile à Genève et se reconnaître justiciable des tribunaux du canton. Elle devait, de plus, avoir constamment à Genève un comité composé de citoyens suisses pour traiter de tout ce qui concernerait la construction et l'exploitation du chemin de fer.

La ligne Genève-Versoix-Céligny et Lausanne-Fribourg-frontière bernoise ayant été cédée en 1869 à l'Etat de Fribourg, comme sujet de droit privé, cette cession donna lieu à une convention conclue le 7 mai 1869 entre les cantons de Genève et de Fribourg, convention ratifiée par le Grand Conseil de Genève le 12 juin 1869 et qui stipule de nouveau expressément que le concessionnaire sera soumis à toutes les charges et obligations résultant, pour la compagnie venderesse, de la convention du 4 août 1855, de la loi du 1^{er} septembre même année et de l'arrêté du 23 juin 1858.

L'art. 1^{er} ajoute que le chemin de fer de Genève à Versoix et à la frontière vaudoise, y compris l'enclave de Céligny, restera une propriété distincte et indivisible.

L'art. 2 de la convention du 7 mai porte en outre ce qui suit :

« L'Administration du chemin de fer Genève-Versoix-Céligny, qui représente l'Etat de Fribourg, a son domicile à Genève; elle est soumise à la législation de ce canton et placée sous la juridiction genevoise en matière civile et administrative. »

L'art. 5 fixe à 4 500 000 fr. le capital employé à la construction du chemin de fer Genève-Versoix-Céligny.

Par arrêté du 26 février 1873, le Grand Conseil de Genève approuva le traité de fusion conclu le 7 août précédent entre les entreprises constituant la Compagnie des chemins de fer de la Suisse-Occidentale.

« Cette approbation, dit l'art. 2 de cet arrêté, ne pourra

préjudicier en aucune manière aux droits qui résultent pour l'Etat de Genève des actes, conventions et lois qui règlent la concession du chemin. »

Les statuts de la nouvelle compagnie, en date du 8 mai 1873, formant annexe à la convention du 7 août et insérés avec cette convention au recueil officiel des lois du canton de Genève, portaient à l'art. 3 ce qui suit :

« Le siège de la compagnie est établi à Lausanne. Cependant, pour tenir compte des droits et des besoins des autres cantons dont le réseau fusionné emprunte le territoire, la compagnie aura un domicile réel, avec représentant du Comité de direction, dans les villes de Genève, Neuchâtel et Fribourg. Elle sera soumise à la législation et placée sous la juridiction ordinaire en matière civile et administrative de chacun des cantons dont son réseau emprunte le territoire, pour ses actes dans toute l'étendue du dit canton. »

La fusion de la Suisse-Occidentale et de la ligne du Simplon fut approuvée par arrêté du Grand Conseil de Genève, du 21 octobre 1882, portant ratification d'une convention du 18 octobre de la même année, passée entre le Conseil d'Etat de Genève et la Compagnie S.-O.-S.

Cette convention réserve à son art. 1^{er} les droits de l'Etat de Genève dans les mêmes termes que l'arrêté du 26 février 1873.

Les statuts de la Compagnie S.-O.-S., du 5 mai 1881, reproduisaient sous art. 2 le contenu de l'art. 3 de ceux de la Compagnie S.-O. en ajoutant Sion aux autres villes dans lesquelles la compagnie devait avoir un domicile réel et un représentant.

Le traité de fusion entre les Compagnies S.-O.-S. et J.-B.-L., accepté par les assemblées générales d'actionnaires des 11 et 12 octobre 1889, porte à son art. 11 que « la nouvelle compagnie garantit aux cantons et aux communes les droits et avantages résultant pour eux des concessions, contrats ou autres actes des Compagnies S.-O.-S. et J.-B.-L., ainsi que des dispositions du présent traité de fusion. »

Par acte législatif du 19 novembre 1889, le Grand Conseil

de Genève décida de ne pas approuver le traité aussi longtemps qu'il n'aurait pas été donné satisfaction à diverses demandes de l'Etat de Genève concernant entre autres l'extension des attributions et des compétences du représentant de la compagnie à Genève, suivant un règlement à établir d'un commun accord entre le Conseil d'Etat et la compagnie. Le Conseil fédéral et l'Assemblée fédérale n'entrèrent pas en matière sur ces demandes par le motif que la fusion n'empêchait nullement le canton de Genève de faire valoir ensuite les droits qu'il revendiquait. (Message du Conseil fédéral, *Feuille fédérale* 1889, vol. IV, p. 964.)

Aucun règlement répondant à la demande susmentionnée de l'Etat de Genève ne fut établi dans la suite ; mais entre celui-ci et la Compagnie J.-S. fut conclue, les 20 et 23 janvier 1891, une convention, ratifiée par le Grand Conseil de Genève le 25 mars suivant, disposant ce qui suit :

ARTICLE PREMIER. — A dater du 1^{er} janvier 1892 et pendant une période de dix années consécutives, la Compagnie J.-S. payera annuellement à l'Etat de Genève la somme de 12 000 fr.

ART. 2. — L'application de l'article 11 de la convention du 1^{er} septembre 1855 est suspendue pendant cette période de 10 ans.....

ART. 4. — La convention du 18 octobre 1882 entre l'Etat de Genève et la Compagnie S.-O.-S. est abrogée à dater du 1^{er} janvier 1892, la Compagnie J.-S. s'engageant à maintenir les clauses et conditions de cette convention qui ne sont point contraires à la présente.

ART. 7. — Ensuite de la présente convention, le canton de Genève renonce à ses objections contre la fusion entre les Compagnies S.-O.-S. et J.-B.-L. et aux réclamations qu'il a cru devoir formuler à l'occasion de cette fusion.

Les statuts de la Compagnie J.-S. ne renferment pas de disposition analogue à celle de l'article 3 des statuts de la Compagnie S.-O. et de l'article 2 de la Compagnie S.-O.-S. L'article 2 des statuts des 11-12 octobre 1890 porte simplement que le siège de la Compagnie J.-S. est à Berne. D'après

l'article 21, la gestion proprement dite est confiée à une direction permanente de trois à cinq membres et, d'après l'article 22, le président et le vice-président de la direction signent pour la société.

L'inscription des statuts du J.-S. au registre du commerce, en conformité de l'article 621 CO., a eu lieu à Berne. L'extrait de ces statuts publié dans la *Feuille officielle suisse du commerce* porte que la compagnie est représentée vis-à-vis des tiers par une direction de trois à cinq membres, au nom de laquelle le président ou le vice-président signe valablement.

Aucune inscription de la Compagnie J.-S. n'a été faite au registre du commerce de la ville de Genève ni d'aucune autre ville de l'un des cantons sur le territoire desquels la compagnie étend son réseau et possède des gares, entrepôts, bureaux ou autres installations.

Elle paie au canton et à la ville de Berne l'impôt sur la fortune immobilière pour les fonds et bâtiments qu'elle possède dans ce canton ou cette commune en dehors du corps de la voie ferrée ou de ses dépendances immédiates, par exemple pour son bâtiment d'administration à Berne. Les concessions primitives des lignes du J.-B.-L. stipulaient l'exemption d'impôt cantonal et communal pour la voie elle-même, avec les gares, dépendances et matériel d'exploitation, ainsi que pour l'exploitation et l'administration du chemin de fer. En ce qui concerne la ligne du Brünig, cette exemption n'a pas été stipulée; la compagnie paie pour cette ligne l'impôt immobilier sur la voie elle-même.

Elle n'est soumise à Berne à aucun impôt cantonal ou communal sur le revenu.

C. Jusqu'en 1880, la Compagnie S.-O. a payé sans objection à la ville de Genève, sur la base de la loi du 3 septembre 1859, une taxe municipale annuelle de 100 fr. De 1880 à 1882 elle a payé 400 fr. En 1883, cette contribution fut élevée à 3000 fr., maximum prévu par la loi du 9 juillet 1883. La Compagnie S.-O.-S. protesta contre cette augmentation de taxe, mais fut déboutée de ses conclusions par

toutes les instances, soit en dernier lieu par arrêt de la Cour de justice de Genève du 11 mai 1885. (*Semaine judiciaire*, 1885, p. 276 et 309.) Depuis lors la Compagnie S.-O.-S. et, après elle, la Compagnie J.-S. ont payé jusqu'en 1895 une taxe annuelle de 3000 fr.

Le 19 juin 1896, la Compagnie J.-S. fut avisée qu'ensuite de la promulgation de la loi du 8 février précédent, modifiant celle du 8 octobre 1888 et supprimant la limite de 3000 fr. comme taxe maxima, il lui était imposé pour l'année 1896 une taxe de 7500 fr. Par lettre du même jour, le membre du Conseil administratif délégué à la taxe municipale lui faisait savoir qu'en réalité la taxe qui lui incomberait, d'après la nouvelle loi, devrait s'élever à 18 700 fr., mais que le Conseil administratif, désireux de concilier tous les intérêts, était disposé « à réduire pour cet exercice » la taxe due par la compagnie à 7500 fr.

La compagnie contesta devoir même cette taxe réduite et usa du droit de recours prévu par la loi.

La réclamation ayant été écartée par les autorités administratives, une contrainte fut décernée contre elle le 19 février 1897.

La compagnie porta alors sa réclamation devant les tribunaux civils et conclut à faire prononcer qu'elle était dégrevée de la susdite taxe et qu'en conséquence la contrainte du 19 février 1897 était mise à néant.

A l'appui de ses conclusions, elle fit valoir devant les instances cantonales en substance ce qui suit :

Imposer à la Compagnie J.-S. une taxe municipale à Genève serait violer l'article 46 de la constitution fédérale qui interdit la double imposition. En effet la compagnie a son siège à Berne et, à la différence de l'ancienne Compagnie S.-O., elle ne possède dans cette dernière ville aucune succursale, aucune agence ayant une vie autonome ou une compétence administrative quelconque, mais de simples guichets pour la délivrance des billets et l'enregistrement ou la délivrance des marchandises. C'est donc à Berne seulement qu'elle peut être appelée à payer un impôt sur sa constitution

en société anonyme et son capital. A supposer qu'en principe elle puisse être astreinte au paiement de la taxe municipale genevoise, en aucun cas on ne peut lui réclamer 18 700 fr. ni 7500 fr. La taxe se compose, aux termes des articles 401 et 409 de la loi du 8 octobre 1888, de la taxe fixe de 1200 fr. imposée aux contribuables de la 1^{re} classe de la 1^{re} catégorie, puis d'une taxe proportionnelle à déterminer d'après les règles fixées par l'article 409, soit sur la base du capital d'exploitation ou, à défaut de capital, sur le chiffre des affaires faites à Genève. Or la compagnie ne possède, ni n'utilise à Genève aucune partie de son capital d'exploitation. Ce capital, représenté par le capital-actions et le capital-obligations, a été employé en entier à l'acquisition des terrains nécessaires à l'établissement des voies ferrées, à la construction de celles-ci, des gares et autres installations fixes, enfin à l'acquisition du matériel roulant. Sur ce capital, il n'a pas été dépensé un centime à Genève, la compagnie ne possédant sur le territoire de la ville ni gare ni voie ferrée, mais étant simplement locataire de la Compagnie P.-L.-M. Pour déterminer le capital nécessaire à la compagnie pour exploiter la place de Genève, l'autorité fiscale a eu recours à la capitalisation, au taux du $3\frac{1}{2}\%$, de la somme de 443 128 fr. 11 c. payée en 1895 par le J.-S. à la Compagnie P.-L.-M. pour sa part de loyer, frais d'exploitation et d'entretien de la gare de Genève. Elle a ainsi obtenu un capital d'exploitation de 12 660 880 fr., qui permettrait d'imposer au J.-S. une taxe municipale de 13 300 fr. Mais cette façon de procéder est purement arbitraire. La seule façon de déterminer le capital d'exploitation dans une localité, c'est de rechercher ce qu'il représente proportionnellement à la longueur totale de la ligne. Or le J.-S. ne possède aucune installation fixe sur le territoire de la ville de Genève. Quant au matériel roulant, au mobilier et aux ustensiles, représentant 34 934 475 fr. du capital d'exploitation total, en admettant qu'ils soient utilisés en proportion de la longueur de voie dont le J.-S. fait usage sur le territoire de la ville de Genève, on arrive à un chiffre de 17 733 fr. Même

appliqué à tout le capital d'exploitation de la compagnie, ce calcul ne donne que 143 297 fr. pour la ville de Genève, somme encore bien inférieure à 500 000 fr.

Si au lieu de se baser sur le capital d'exploitation on veut calculer la taxe sur le chiffre des affaires faites à Genève par la compagnie, on ne peut s'arrêter au chiffre des recettes brutes figurant sous la rubrique Genève dans les rapports de gestion annuels de la compagnie. Le chiffre de 5 243 856 fr., comptabilisé pour l'année 1893, par exemple, ne représente pas en réalité les recettes produites par la ville de Genève, les seules sur lesquelles la taxe puisse être perçue une fois le principe admis. Dans ce chiffre sont en effet comprises une série d'autres recettes sur lesquelles la ville de Genève n'a aucun droit de prélever une taxe.

En réalité, les taxes encaissées en 1893 par la gare de Genève seule et produites par la ligne de 594 m. située sur le territoire de la ville ont été de 51 183 fr. 61 c. Si l'on prend en considération les taxes encaissées par la gare de Genève pendant la même année pour tout le réseau, on arrive à un chiffre de 1 770 929 fr. 76 c. En 1896, ce chiffre a été au maximum de 2 000 000 fr. Basée sur ce dernier chiffre la taxe municipale à payer par la compagnie serait de 2700 fr.

D. Le Département des Finances et des Contributions a conclu au rejet de la demande du J.-S. par les motifs ci-après :

Il y a chose jugée sur la question de principe par suite des jugements rendus en 1885 sur l'opposition de la Compagnie S.-O.-S. Du reste la Compagnie J.-S., comme la S.-O.-S., a des bureaux et agents et fait des affaires à Genève. Il n'est nullement nécessaire, pour qu'elle puisse y être imposée, qu'elle y ait une succursale. Elle est soumise à la loi d'impôt genevoise comme l'était la compagnie à laquelle elle a succédé. Par la convention du 20 janvier 1891, elle s'est engagée à maintenir les clauses de la convention de 1882 qui ne sont pas contraires à la nouvelle convention. Or la convention de 1882 réservait des droits antérieurs au canton

de Genève, et, d'après les dispositions législatives qui se sont succédé de 1855 à 1891, la Compagnie J.-S., comme celles qui l'ont précédée, doit avoir un domicile à Genève et est justiciable des tribunaux de Genève. Elle ne saurait être imposée à Berne pour les affaires qu'elle fait à Genève et comme c'est seulement pour ces affaires que le fisc genevois entend l'imposer, la taxe qu'il réclame ne viole nullement l'interdiction de la double imposition. La capitalisation de la redevance payée par le J.-S. au P.-L.-M. est la seule façon logique et précise d'obtenir le capital d'exploitation du J.-S. afférent à Genève. La compagnie ne peut arguer du fait qu'elle ne possède pas d'installations fixes à Genève alors que pour son exploitation elle est obligée de les louer du P.-L.-M. et lui paie pour leur usage une somme considérable. Cette somme ne peut être scindée, attendu que le capital d'exploitation comprend aussi le mobilier, le matériel roulant, l'entretien et le coût du personnel à Genève. Déterminé proportionnellement au chiffre d'affaires de la gare de Genève, le capital d'exploitation du J.-S. afférent à Genève serait de 17 392 640 fr. La taxe réclamée, de 7500 fr., est ainsi justifiée quelle que soit la manière dont on la calcule.

E. Par jugement du 30 novembre 1897, le tribunal civil de première instance a écarté l'opposition de la Compagnie J.-S.

Ensuite d'appel, la Cour de justice de Genève a confirmé ce jugement par arrêt du 21 mai 1898, motivé comme suit :

La compagnie, pour soutenir qu'elle est l'objet d'une double imposition, se base principalement sur le fait qu'elle n'aurait pas de succursale à Genève et qu'aucun représentant n'y serait domicilié. Mais le fait qu'elle n'aurait pas à Genève un représentant spécial ayant une compétence administrative d'ordre général ne l'empêche pas d'exercer dans cette ville une industrie pour laquelle elle entretient un nombreux personnel d'employés contractant journellement en son nom des contrats de transport et ayant les pouvoirs nécessaires à cet effet. On ne saurait établir une comparaison entre une compagnie de chemins de fer, dont l'industrie s'exerce par-

tout où elle a des gares et des voies ferrées, et un commerce de vins ou une agence d'émigration dont les agences séparées de la maison centrale n'ont pas toujours une importance suffisante pour être considérées comme des centres d'affaires distincts. Le fait que la Compagnie J.-S. pourrait être ou serait imposée à son siège à Berne ne fait donc pas obstacle à ce qu'elle soit soumise à l'impôt municipal de la ville de Genève, à la condition que cet impôt porte sur la part de son activité et l'importance de son industrie dans la ville de Genève. Le dit impôt doit, d'après la loi, être proportionnel au capital d'exploitation de la compagnie à Genève, ou, à défaut de capital, à l'importance de ses affaires dans cette ville. Le calcul de ce que peut être la part du capital d'exploitation de la Compagnie J.-S. afférente à son industrie dans la ville de Genève est fort difficile à établir. Le tribunal a pris comme base de son calcul la redevance payée annuellement à la Compagnie P.-L.-M. par le J.-S., ainsi que l'avaient déjà fait les tribunaux genevois en 1885. On peut observer que ce mode de calcul du capital d'exploitation afférent à la gare de Genève est essentiellement favorable à la compagnie, la redevance qu'elle paie à la C^{ie} P.-L.-M. pour l'usage de cette gare ne représentant qu'une partie des dépenses qu'elle est appelée à faire sur le territoire de la commune de Genève, où elle entretient un personnel directement payé par elle et où elle a continuellement et exploite un matériel roulant dont la valeur pourrait entrer en ligne de compte. Si l'on admet qu'il n'est pas possible de calculer, d'une manière précise, la part du capital d'exploitation de la compagnie qui correspond à son activité à Genève, la loi (art. 409) permet de fixer la taxe en tenant compte de l'importance du chiffre d'affaires du contribuable à Genève. Or il résulte du rapport de gestion de la direction pour l'année 1895 que la Compagnie J.-S. a encaissé à la gare de Genève une recette totale de 5 562 966 fr. 08 c., ce qui, même en déduisant de cette somme 300 000 fr. comme attribuables à l'entrepôt des céréales de Morges, représente plus du sixième de la recette totale de la compagnie pendant la dite année.

Si l'on tient compte, d'autre part, de l'importance de la compagnie dont le capital social est de 101 120 000 fr., on ne peut admettre que la taxe de 7500 fr. soit exagérée; une société anonyme établie à Genève et y exerçant une industrie payerait une taxe égale avec un capital d'exploitation de 7 000 000; c'est donc à bon droit que les premiers juges se sont refusés à abaisser la taxe imposée à la Compagnie J.-S. par l'autorité administrative.

F. En temps utile, la Compagnie J.-S. a adressé un recours de droit public au Tribunal fédéral tendant à faire déclarer nuls et de nul effet, pour violation des articles 46 et 4 de la constitution fédérale, les jugement et arrêt du 30 novembre 1897 et du 21 mai 1898.

A l'appui de ses conclusions la recourante reprend les arguments développés devant les tribunaux genevois, en y ajoutant les considérations dont suit le résumé :

a) *Violation de l'article 46 constit. féd.* : On ne peut pas soutenir que la Compagnie J.-S. ait à Genève une succursale indépendante de son siège central et qu'elle puisse y être imposée pour cette succursale. Ses bureaux de Genève n'ont pas les caractères d'une succursale. (Voy. arrêt du Trib. féd. du 15 juillet 1892, aff. Cornaz frères. *Rec. off.* XVIII, p. 436.) Ils n'ont aucune comptabilité indépendante ni aucune compétence administrative quelconque. Toutes les affaires sont soumises à la direction à Berne. C'est toujours le président de la direction à Berne qui agit en justice et c'est lui qui est assigné au nom de la compagnie. Les contrats de transport résultant des billets délivrés et des lettres de voiture acceptées par les bureaux de Genève sont conclus avec la direction générale à Berne et non avec une succursale qui n'existe pas à Genève.

b) *Violation de l'article 4 const. féd.* : En admettant que la Compagnie J.-S. doive la taxe municipale, il ressort des faits et documents du procès que cette taxe a été établie d'une manière tout à fait arbitraire. La façon dont les tribunaux genevois ont procédé à la détermination du capital d'exploitation, savoir en capitalisant la redevance payée

par le J.-S. au P.-L.-M. pour l'usage de la gare de Genève, transforme la taxe en un impôt sur le loyer capitalisé. Or ce n'est pas ce qu'a voulu le législateur et aucun contribuable genevois n'est taxé de cette manière. Même si l'on admet le mode de calcul auquel les tribunaux genevois ont eu recours, on ne peut l'appliquer à la totalité de la redevance payée par le J.-S. au P.-L.-M. Dans la somme de 443 128 fr. 11 c., payée en 1895, l'intérêt foncier, le loyer proprement dit est représenté par 86 180 fr. 25 c. C'est là la redevance qui représente l'intérêt du capital d'exploitation employé à la création des locaux et installations fixes dont la Compagnie J.-S. a l'usage. Le surplus de la redevance, soit 356 947 fr. 28 c. représente la part du J.-S. dans les frais d'exploitation et d'entretien, tels qu'ils sont spécifiés à l'article 13 du traité pour l'usage commun des deux gares. Ces dépenses d'exploitation, telles que traitement du personnel, frais de chauffage et d'éclairage, frais de bureaux, entretien des bâtiments communs, etc., sont des dépenses périodiques qui naissent chaque année et sont éteintes au moyen des recettes courantes. C'est donc à tort que les juges genevois ont tenu compte de cet élément pour déterminer le capital d'exploitation. Au reste, pas n'est besoin de recourir, pour obtenir le capital d'exploitation du J.-S. à Genève, à une capitalisation, à un taux arbitraire, de la somme de 86 180 fr. 83 c. Ce capital est déterminé à un centime près par le traité pour l'usage commun de la gare (art. 12 et 16) et s'élève, d'après le rapport et les comptes de 1895, à 1 525 975 fr. 21 c.

Telle est la somme que la Compagnie J.-S. aurait dépensée si elle avait participé de compte à demi avec le P.-L.-M. aux frais de construction de la gare et des voies. En prenant pour base ce capital d'exploitation, la taxe que la Compagnie J.-S. aurait à payer serait de 2300 fr.

En prenant comme base de calcul le chiffre des affaires faites à Genève par la compagnie, la taxe réclamée de 7500 fr. est également injustifiable. D'après la loi (art. 409, § 2), la surtaxe est basée sur le chiffre des affaires; il n'y a

pas lieu de le capitaliser. Cela étant, même si l'on prend le chiffre total des recettes brutes de la gare de Genève, on n'arrive pas à la taxe réclamée de 7500 fr. De toutes manières donc cette taxe est arbitraire.

G. Le Département des Finances et des Contributions publiques du canton de Genève a conclu au rejet du recours, en se référant aux moyens déjà développés devant les instances cantonales et faisant en outre valoir ce qui suit :

L'Etat de Genève, soit son Département des Finances et Contributions, n'est partie en cause que parce que c'est ce département qui est chargé de la perception de la taxe municipale de la ville de Genève. Mais, au fond, c'est la ville de Genève qui réclame cette taxe à la Compagnie J.-S. Si celle-ci a continué, depuis la fusion de 1890, à payer la taxe maxima de 3000 fr., ce n'est pas bénévolement, mais parce qu'elle y était forcée par les jugements de 1885. Déjà le jugement du 7 mars 1885 constatait que la redevance annuelle payée par la Compagnie S.-O.-S au P.-L.-M. représentait le chiffre annuel nécessaire à la compagnie pour son exploitation dans la commune de Genève. La situation juridique du J.-S. est identiquement la même que celle de la S.-O.-S. en 1885. La taxe réclamée par la ville de Genève n'implique aucune violation de l'article 46 ni de l'article 4 de la constitution fédérale. A supposer que la compagnie paie à Berne un impôt sur son capital social, cela ne constitue pas une double imposition avec la taxe de la ville de Genève. Le fait de payer des impôts cantonaux dans un canton et communaux dans un autre sur un même objet ne crée pas une double imposition. Au reste, il n'y a pas identité d'objet, la ville de Genève ne réclamant un impôt à la compagnie que pour les opérations qu'elle fait dans cette ville, et le canton de Berne n'ayant aucun droit d'imposer la compagnie pour cette partie de son activité. Peu importe que les contrats de transport conclus à Genève le soient par des représentants du président de la direction à Berne ; ces représentants sont des agents établis à Genève et font des contrats de transport définitifs qui n'ont pas besoin de la

ratification de la direction. Le bénéfice de tels contrats peut être imposé à Genève (Voy. arrêt du Trib. féd., du 10 nov. 1897, en la cause Zwilchenbart et C^{ie}.) C'est à tort que le J.-S. soutient qu'il serait inadmissible que chaque commune dont il emprunte le territoire lui imposât une taxe municipale. Cela est parfaitement possible et c'est le cas de la Société des tramways suisses, qui paye l'impôt à Plainpalais, à Carouge et Genève.

Quant au point important du débat, celui de savoir quel est le capital d'exploitation du J.-S. à Genève, la recourante soutient qu'il faut scinder la redevance qu'elle paie au P.-L.-M. et que la somme de 86180 fr. 85 c., représentant la redevance foncière, doit seule être capitalisée pour obtenir le capital d'exploitation. Mais ce système est inadmissible. Si le J.-S. avait construit la gare de Genève, il payerait pour ces immeubles une taxe municipale comme contribuable de la onzième catégorie et serait en outre taxé comme industriel dans la première catégorie. La totalité de la redevance payée par le J.-S. au P.-L.-M. représente les intérêts du capital d'exploitation et c'est cette redevance entière qu'il faut capitaliser pour avoir ce capital. Si on ne peut pas prendre le capital d'exploitation comme base pour l'établissement de la taxe, il faut alors prendre les recettes brutes de la gare de Genève. Si elles comprennent des sommes encaissées pour des parcours faits hors de la ville, d'autre part le J.-S. encaisse dans d'autres gares des recettes qui lui sont procurées par Genève. Il faut tenir compte de l'immense importance de la place de Genève pour le J.-S. En résumé, il n'existe dans l'arrêt attaqué aucune violation de l'art. 4 de la constitution fédérale.

Statuant sur ces faits et considérant en droit :

1° Le recours soulève en première ligne la question de savoir si la Compagnie J.-S. peut être soumise à la taxe municipale de la ville de Genève sans violer l'interdiction de la double imposition édictée par l'art. 46, alinéa 2, de la constitution fédérale.

L'exception de chose jugée opposée par le Département

des Finances du canton de Genève à ce premier moyen de recours, de même que celle basée sur le fait que la recourante a payé la taxe municipale à la ville de Genève sans aucune opposition de 1890 à 1895, sont dénuées de fondement. Elles vont à l'encontre d'un principe de droit fédéral en vertu duquel le Tribunal fédéral a constamment jugé que celui qui a payé un impôt volontairement et sans réserve ou en exécution d'une décision d'une autorité cantonale contre laquelle il n'a pas exercé de recours au Tribunal fédéral, n'est privé par là du droit de recours pour violation de l'art. 46, alinéa 2, de la constitution fédérale qu'en ce qui concerne la période pour laquelle il a payé, mais non à l'égard des contributions qui lui sont réclamées pour les périodes ultérieures. Le droit de recours renaît avec chaque réclamation de l'impôt pour une nouvelle période.

2° Il y a donc lieu d'examiner si la Compagnie J.-S. est fondée à prétendre que la taxe qui lui est réclamée pour l'année 1896 au nom de la ville de Genève constitue une double imposition contraire à l'art. 46, alinéa 2, de la constitution fédérale.

La solution de cette question dépend tout d'abord de savoir quelle est la nature juridique de la taxe litigieuse. S'il s'agissait d'un simple droit de patente ou d'une taxe analogue sur l'industrie, rien ne s'opposerait à ce qu'elle coexistât avec un impôt sur le capital ou le revenu de la compagnie dans un autre canton. Mais tel n'est pas le cas. La taxe municipale de la ville de Genève n'est pas prélevée seulement sur les personnes ou sociétés exerçant une industrie ou un commerce à Genève, mais aussi sur toute personne ayant à Genève le siège d'une occupation lucrative quelconque, ainsi que sur les rentiers, capitalistes et propriétaires. Le même contribuable peut même être classé dans diverses catégories et être imposé dans chacune d'elles d'après son traitement ou salaire, le gain de sa profession et le revenu net de ses capitaux ou immeubles. Bien qu'elle ait, au point de vue de la forme en laquelle elle est établie, quelques rapports avec un droit de patente, la taxe municipale genevoise est donc bien en

réalité un impôt sur la fortune ou le revenu. (Voy. Schanz, *Die Steuern in der Schweiz*, vol. IV, p. 240; Leroy-Beaulieu, *Traité de la science des Finances*, vol. I, chap. VIII.) Cette taxe constituerait par conséquent une double imposition inconstitutionnelle s'il était démontré que la fortune et le revenu de la Compagnie J.-S. ne sont imposables que dans le canton de Berne.

3° Or la compagnie ayant son siège à Berne est incontestablement soumise en première ligne, sinon exclusivement, à la souveraineté fiscale du canton de Berne. Il est sans importance qu'elle y jouisse en fait d'une franchise d'impôts plus ou moins complète; cela ne change rien, d'après la jurisprudence du Tribunal fédéral, à l'étendue des droits souverains du canton de Berne par rapport à ceux des autres cantons.

La compagnie elle-même soutient, en s'appuyant sur son organisation statutaire et commerciale, ainsi que sur la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition, qu'elle ne peut être soumise ailleurs que dans le canton de Berne à aucun impôt sur son capital ou son revenu.

Le Département des Finances soutient au contraire que la qualité de contribuable dans le canton de Genève résulte pour la Compagnie J.-S. des actes souverains qui règlent sa situation juridique dans le dit canton; il soutient en outre qu'en vertu des principes proclamés par le Tribunal fédéral en matière de double imposition, la compagnie peut être imposée à Genève pour les opérations qu'elle y fait par agents et employés.

4° L'examen des rapports de droit public existant entre le canton de Genève et la Compagnie J.-S. démontre effectivement que celle-ci peut être imposée à Genève comme si elle y possédait une succursale, sans qu'il soit nécessaire de décider si l'activité industrielle et commerciale qu'elle y déploie revêt les caractères juridiques et économiques qui distinguent les opérations d'une succursale proprement dite, suivant la définition que le Tribunal fédéral en a donnée à différentes reprises.

La Compagnie J.-S. est née de la fusion des Compagnies S.-O.-S. et J.-B.-L., dont les concessions lui ont été transférées par l'arrêté de l'Assemblée fédérale du 19 décembre 1889. Ensuite de ce transfert, elle a été, d'une manière générale, subrogée aux droits et obligations découlant pour les compagnies fusionnées des concessions primitives, sauf les conditions et réserves, sans rapport avec la question en litige, prévues par l'art. 2 du dit arrêté.

A l'égard des cantons et communes, l'art. 11 du traité de fusion stipule d'ailleurs expressément que la nouvelle compagnie leur garantit les droits et avantages résultant pour eux des concessions, contrats ou autres actes des Compagnies S.-O.-S. et J.-B.-L., ainsi que des dispositions du traité lui-même.

De plus, en ce qui concerne le canton de Genève en particulier, la convention des 20 et 23 janvier 1891, par laquelle il a renoncé aux objections qu'il avait tout d'abord élevées contre le traité de fusion, porte que la Compagnie J.-S. s'engage à maintenir les clauses, qui ne sont pas contraires à la dite convention, contenues dans celle du 18 octobre 1882 entre l'Etat de Genève et la S.-O.-S. Cette dernière convention réservait notamment d'une manière expresse les droits résultant pour l'Etat de Genève des actes, conventions et lois relatifs à la concession du chemin de fer sur territoire genevois.

Or la convention, approuvée par le Grand Conseil de Genève le 1^{er} septembre 1855, conclue le 4 août précédent entre les sieurs Bartholony et consorts pour la construction et l'exploitation de la ligne Genève-Versoix et territoire de Céligny, prescrivait à son art. 2 que si le consortium cédait ses droits à une compagnie, comme cela fut le cas, celle-ci devrait avoir un domicile à Genève et se reconnaître justiciable des tribunaux genevois. Le cahier des charges du 2 novembre 1855, formant annexe à la dite convention, portait en outre, à son art. 33, que la compagnie serait soumise à la loi commune en matière d'impôts et ne pourrait pas être grevée d'impôts exceptionnels.

Dès l'origine de l'entreprise, les autorités du canton de Genève ont donc expressément stipulé que le chemin de fer Genève-Versoix-Céligny serait soumis à la législation fiscale genevoise. Dès lors, la seule question qui puisse se poser est de savoir si cette stipulation a conservé son effet nonobstant les transferts successifs du dit chemin de fer en main d'entreprises ayant leur siège hors de Genève.

Les stipulations de la convention et du cahier des charges de 1855 ont été expressément renouvelées en 1858 vis-à-vis de l'Administration de la ligne de Lausanne à Fribourg, puis en 1869 vis-à-vis de l'Etat de Fribourg. La convention du 7 mai 1869 entre les cantons de Fribourg et de Genève disposait de plus que la ligne Genève-Versoix et territoire de Céligny resterait une entreprise distincte et indivisible. En 1873 et 1882, le Grand Conseil de Genève n'approuva la constitution des Compagnies S.-O. et S.-O.-S. qu'en réservant expressément, dans les termes rappelés plus haut, les droits de l'Etat de Genève.

Il ne saurait donc y avoir de doute que les Compagnies S.-O. et S.-O.-S., comme les possesseurs antérieurs de la ligne Genève-Versoix-Céligny, étaient liées vis-à-vis de l'Etat de Genève par la clause du cahier des charges du 2 novembre 1855 établissant la souveraineté fiscale de cet Etat sur la ligne en question. Les statuts de ces deux compagnies étaient en parfaite harmonie avec cette situation juridique et disposaient que la compagnie, dont le siège était à Lausanne, aurait à Genève un domicile réel, avec représentant du comité de direction; elle devait en outre être soumise à la législation et placée sous la juridiction ordinaire en matière civile et administrative de chacun des cantons dont son réseau empruntait le territoire, pour ses actes dans toute l'étendue du dit canton. Il convient également de relever, au point de vue de la portée attribuée par les possesseurs de la ligne Genève-Versoix-Céligny aux droits réservés en faveur de l'Etat de Genève, le fait que jamais l'obligation de payer la taxe municipale à la ville de Genève n'a été contestée en principe par la S.-O.-S. ou ses anté-possesseurs. L'opposition soulevée en

1885 par cette compagnie ne visait que le montant de la taxe réclamée. (Voy. *Semaine judiciaire* 1885, p. 277 et 309.)

En tant que la convention du 18 octobre 1882 réservait le droit du canton de Genève, « résultant des actes, conventions et lois, » de soumettre l'entreprise du chemin de fer Genève-Versoix-Céligny à sa législation fiscale, elle n'avait rien de contraire aux dispositions de la nouvelle convention des 20 et 23 janvier 1891 ou du traité de fusion. Aux termes de l'art. 4 de cette dernière convention et de l'art. 11 du traité, ce droit doit donc être considéré comme subsistant vis-à-vis de la Compagnie J.-S. La circonstance qu'il n'est plus question dans les statuts de cette compagnie d'un domicile de celle-ci à Genève, ne saurait porter aucune atteinte au droit de l'Etat de Genève, qu'il n'était pas au pouvoir de la compagnie de modifier unilatéralement par voie statutaire ou autrement.

De ce qui précède, il résulte que la Compagnie J.-S. est soumise, en vertu d'engagements qu'elle a acceptés et auxquels il ne lui est pas loisible de se soustraire, à la législation fiscale genevoise en tant qu'elle a succédé aux droits et obligations des concessionnaires primitifs de la partie de son réseau établie sur territoire genevois. Vis-à-vis du fisc genevois, cette partie du réseau apparaît comme une entreprise distincte, dont le capital et les revenus peuvent être imposés au même titre que ceux des entreprises industrielles en général exercées sur territoire genevois.

5° Par son objet, la taxe municipale réclamée à la Compagnie J.-S. à raison des opérations industrielles et commerciales qu'elle fait à Genève rentre dans les limites du droit d'imposition réservé au canton de Genève. La circonstance qu'il s'agit d'un impôt communal est indifférente, cet impôt étant établi en vertu de la souveraineté cantonale par les lois du 8 octobre 1888 et du 8 février 1896.

La Compagnie J.-S. ne serait dès lors fondée à soutenir que la taxe qui lui est réclamée crée une double imposition inconstitutionnelle que si, par la manière dont elle est éta-

blie, cette taxe excédait les limites du droit d'imposition du canton de Genève et empiétait sur la souveraineté fiscale d'un autre canton.

Or la recourante soutient que sa contribution a été établie d'une manière arbitraire et que les décisions des autorités judiciaires genevoises qui l'ont approuvée impliquent un déni de justice.

Dans le cas où ce grief apparaîtrait comme fondé, il rendrait inutile l'examen de la question de la double imposition au point de vue du mode d'établissement de la taxe. Il y a donc lieu de l'examiner tout d'abord.

6° La Compagnie J.-S. rentre dans la première des catégories de contribuables établies par l'article 401 de la loi du 8 octobre 1888, catégorie comprenant entre autres les compagnies industrielles et sociétés anonymes. Elle a été rangée par l'autorité fiscale genevoise dans la première classe de cette catégorie et grevée comme telle d'une taxe fixe de 1200 fr. Sa qualité de contribuable admise, elle ne critique pas ce classement ni le chiffre de 1200 fr.; en revanche elle critique la manière suivant laquelle il a été procédé à la fixation de la surtaxe prévue par l'article 409 de la loi de 1888, modifié par celle du 8 février 1896.

Cet article prévoit que les sociétés anonymes dont le siège est à Genève et dont le capital social émis atteint 500 000 fr. payeront, outre la taxe de leur classe dans la première catégorie, une surtaxe qui pourra s'élever, au-dessus de 500 000 fr. de capital, à 100 fr. pour 100 000 fr. ou fraction de cette somme. Quant aux sociétés anonymes ayant leur siège hors de Genève, le second alinéa dit qu'elles « seront taxées proportionnellement à leur capital d'exploitation ou, à défaut de capital, à l'importance du chiffre de leurs affaires à Genève. »

Les autorités genevoises ont admis que le J.-S. a un capital d'exploitation à Genève, et dès lors le mode éventuel d'établissement de la surtaxe, basé sur le chiffre des affaires, n'entre pas ici en considération.

Les termes « capital d'exploitation » ont un double sens. Au

sens large, ils sont synonymes de capital d'établissement et désignent toutes les dépenses préalables et le fonds de roulement nécessaires pour qu'une exploitation puisse fonctionner. Dans ce sens, le capital d'exploitation d'une entreprise de chemins de fer comprend les sommes dépensées pour la construction de la voie ferrée et des bâtiments d'exploitation, pour l'achat du matériel roulant, du mobilier et de l'outillage, etc. Au sens étroit, le capital d'exploitation est simplement le fonds de roulement dont une entreprise a besoin pour couvrir les frais de l'exploitation (approvisionnements, salaires) jusqu'à ce que les recettes de celle-ci y suffisent.

Or la Compagnie J.-S. n'a pu commencer et ne peut continuer son exploitation à Genève sans avoir à sa disposition dans cette ville des voies ferrées, des bâtiments d'exploitation, un mobilier, un matériel, etc., dont l'ensemble constitue son capital d'exploitation à Genève dans le sens large du terme.

Il n'est pas douteux que la loi genevoise n'emploie les mots capital d'exploitation dans ce dernier sens et que les autorités genevoises ne les aient entendus de même. Il s'agissait donc pour celles-ci de déterminer le montant du capital d'exploitation, au sens large, de l'entreprise des chemins de fer du J.-S. en tant qu'exercée dans la commune de Genève. Elles ont cru pouvoir obtenir ce résultat en capitalisant la redevance annuelle de 450 000 fr. environ payée par le J.-S. au P.-L.-M pour la jouissance de la gare de Genève et de son mobilier, pour le paiement de son personnel, pour les frais d'éclairage et de chauffage, etc.

La Compagnie J.-S. n'ayant pas fait elle-même les installations préalables nécessaires pour pouvoir exploiter son industrie à Genève, jouit des voies, des bâtiments et du mobilier de la gare appartenant à la Compagnie P.-L.-M. La part afférente à cette jouissance dans la redevance annuelle qu'elle paie à cette dernière compagnie forme donc bien un élément dont il y a lieu de tenir compte dans l'évaluation du capital d'exploitation qui lui est nécessaire pour l'exercice de son industrie à Genève.

Il n'en est pas de même de la partie, de beaucoup la plus considérable, de la redevance du J.-S., qui comprend les dépenses d'exploitation proprement dites (salaires du personnel, frais d'éclairage et de chauffage, etc.). Cette partie ne représente ni l'intérêt d'un capital, ni, prise dans sa totalité, une fraction du capital d'exploitation. De telles dépenses ne sauraient rentrer dans le capital d'exploitation que dans la mesure où elles n'ont pas pu être couvertes immédiatement par les recettes, c'est-à-dire pour autant qu'un capital a dû être employé pour y faire face au début de l'exploitation et a été reporté à compte nouveau chaque année depuis lors.

Le procédé des autorités genevoises, consistant à déterminer le capital d'exploitation de la Compagnie J.-S. à Genève simplement en capitalisant la redevance payée par cette compagnie à la Compagnie P.-L.-M., ne se justifie donc pas. Il revêt évidemment un caractère arbitraire en tant qu'il s'applique aux dépenses d'exploitation proprement dites, et dès lors l'arrêt de la Cour de justice, qui l'a confirmé en dernière instance, implique un déni de justice et doit être annulé. (art. 4 Const. féd.)

Comme il n'appartient pas au Tribunal fédéral de procéder lui-même à l'évaluation du capital d'exploitation du J.-S. à Genève, ce sera aux autorités genevoises d'y procéder à nouveau en s'entourant au besoin de l'avis d'experts.

Par ces motifs,

Le Tribunal fédéral
prononce :

Le recours est déclaré fondé et l'arrêt de la Cour de justice de Genève, du 21 mai 1898, est annulé dans le sens des motifs qui précèdent.