

mari. Il applique donc par analogie à une hypothèse non prévue par la loi les règles des art. 2 et 4 édictées au sujet des libéralités sous condition *résolutoire*. Or il n'y a aucune analogie possible entre ces cas d'enrichissement actuel mais révocable et la présente espèce où tout enrichissement actuel fait défaut. Au contraire, l'analogie s'impose avec le cas, expressément réglé par l'art. 3, de la substitution fidéi-commissaire où l'enrichissement est également subordonné à la condition *suspensive* du décès d'un premier bénéficiaire et où, à raison de l'absence d'enrichissement actuel, la loi a différé la perception du droit jusqu'à l'avènement de la condition. C'est manifestement à tort que, dans sa réponse au recours, le Conseil d'Etat conteste cette analogie sous prétexte que la substitution fidéi-commissaire résulte de dispositions testamentaires révocables jusqu'au décès du testateur, tandis que la donation faite à la recourante est irrévocable : l'art. 2 envisage la situation existant au moment de l'ouverture de la succession, c'est-à-dire lorsque le testament n'est plus révocable, et, malgré que dès ce moment la qualité d'héritier substitué soit définitivement fixée, la loi surseoit au prélèvement du droit parce que l'enrichissement n'est pas encore réalisé. Le Conseil d'Etat n'a pu indiquer aucune raison qui soit de nature à expliquer qu'on procède autrement à l'égard du bénéficiaire d'une donation sous condition suspensive, dont la situation est identique.

Ainsi la solution admise par le Conseil d'Etat n'est consacrée par aucun texte, elle est inconciliable avec le système de la loi et elle méconnaît l'analogie évidente avec l'hypothèse toute voisine réglée par l'art. 3. Elle a donc un caractère arbitraire — que ne font pas disparaître les considérations d'ordre pratique invoquées dans la décision attaquée, car, d'une part, les difficultés de perception du droit lors de l'avènement de la condition (notamment si le bénéficiaire quitte entre temps le canton de Neuchâtel) se rencontrent également dans le cas

de la substitution fidéi-commissaire et n'ont cependant pas empêché le législateur de renoncer à toute perception avant la réalisation de l'enrichissement, et, d'autre part, le fait qu'il est plus pratique pour le fisc de pouvoir imposer dès maintenant la donation sous condition suspensive n'est naturellement pas suffisant pour justifier cette imposition si, comme on l'a vu, elle n'est pas autorisée par la loi.

La décision attaquée du 23 novembre 1923, qui pose le principe de l'assujettissement au droit, devant donc être annulée, le recours formé à titre subsidiaire contre l'arrêté du 14 décembre 1923, qui n'a traité qu'à la quotité du droit, devient sans objet.

*Le Tribunal fédéral prononce :*

Le recours est admis et l'arrêté du Conseil d'Etat neuchâtelois du 23 novembre 1923 est annulé.

**1. Sentenza 8 febbraio 1924**

nella causa **Unione di Credito** contro **Ticino**.

Secondo la legge tributaria ticinese le S. A. sono soggette all'imposta per tutto il capitale statutario, compreso quello non versato. Questo disposto non è incostituzionale.

A. — La legge tributaria ticinese 11 dicembre 1907, art. 9, prevedeva che il capitale azioni delle società anonime fosse soggetto all'imposta nella misura del 2 % del capitale versato. In modificazione di questo disposto, il decreto legislativo 10 marzo 1919 statuisce che, dal secondo anno di esercizio in avanti, quelle società sono sottoposte all'imposta, nella stessa misura, per tutto il capitale statutario, dunque anche per il capitale non versato.

B. — La S. A. Banca Unione di Credito in Lugano ha, secondo gli statuti, un capitale-azioni di 5,000,000 fchi.

di cui fu versato solo il 50 ‰. Essa entrò in attività nell'anno 1920, che fu il suo primo anno di esercizio. Nel bilancio il capitale-azioni figura tra i passivi e, tra gli attivi, la posta di 2,500,000 fchi. rappresenta la quota non versata. Per 1921 (secondo anno di esercizio) la Banca fu sottoposta all'imposta su tutto il capitale nominale. Ricorse, in ultima istanza, al Consiglio di Stato. Pendente tale pratica, la cui definizione fu sospesa per motivi indifferenti alla causa attuale, era maturata anche l'imposta per 1922, cui la Banca fu nuovamente assoggettata per tutto il capitale statutario. Anche contro questa classificazione ricorse al Consiglio di Stato, il quale con risoluzioni N<sup>o</sup> 7232 e 7233 dello stesso giorno (30 ottobre 1923) respinse i gravami riferendosi semplicemente al decreto precipitato 10 marzo 1919, senza esaminarne la costituzionalità, che la ricorrente aveva impugnata.

C. — Da queste decisioni la Banca Unione di Credito si aggrava al Tribunale federale per violazione del principio della parità di trattamento e per doppia imposizione (art. 4 e 46 CF). Essa allega: per quanto concerne il capitale non versato, la ricorrente è imposta per un capitale che non possiede e col quale non lavora. È imposta per la possibilità o la facoltà che ha di domandarne il versamento agli azionisti; facoltà che possiede ogni altra società « individuale ». Siffatte società « individuali » non vengono imposte per questa loro facoltà e ciò costituisce disparità di trattamento in odio della ricorrente. Il capitale non versato non costituisce capitale della società ma, fino al versamento, fa parte della sostanza, imponibile ed imposta, dei soci o azionisti. Un unico capitale vien dunque colpito due volte: nelle mani del singolo azionista e in quelle della società. E ciò offende il divieto di doppia imposizione.

La ricorrente aggiunge che parte delle sue azioni sono in possesso di ticinesi, parte in mano di svizzeri di altri cantoni e parte è all'estero. Il possesso muta di anno in anno, le azioni essendo al portatore e conchiude

domandando che non venga imposta, se non per il capitale versato; subordinatamente, che il decreto legislativo del 10 marzo 1919 venga modificato nel senso da essa postulato.

D. — Nella risposta al ricorso, il Consiglio di Stato rileva, tra altro, che la ricorrente non ha fornito la prova di una doppia imposizione e, soprattutto, non ha dimostrato che la parte non versata, sia realmente imposta presso i singoli azionisti. Afferma, inoltre, che gran parte del capitale-azioni è collocata all'estero.

*Considerando in diritto:*

1<sup>o</sup> — (Questioni d'ordine).

2<sup>o</sup> — Il Cantone Ticino colpisce, in modo generico, la sostanza da imposta progressiva (art. 4 legge tributaria). Le società anonime non soggiacciono a questa imposta, ma ad imposizione speciale, che consiste in un tasso unico ed immutabile del 2<sup>o</sup>/<sub>100</sub> del capitale statutario e del fondo di riserva (art. 9 legge tributaria). Questo tributo non riveste la natura di una imposta sulla sostanza propriamente detta; esso ha piuttosto l'indole di una imposta sul capitale secondo il carattere delle società anonime ed affini, che sono, infatti, associazioni di capitali. Ma anche il capitale non versato costituisce capitale della società. Non è quindi inconciliabile colla natura dell'imposta speciale che esso vi sia sottoposto. Insieme al capitale versato, infatti, la quota non versata forma la base del credito della società e la garanzia dei creditori: e che questa venga fiscalmente assimilata a quello e assoggettata all'imposta anch'essa, non è disposto particolare e di eccezione, che fosse noto al solo Cantone Ticino. Esso è conosciuto anche da altre legislazioni. Così, ad esempio, secondo il decreto federale del 22 dicembre 1915 sull'imposta federale di guerra (art. 20 e 22 al. 2), il capitale non versato è sottoposto all'imposta per la metà del tasso previsto per il capitale versato. Secondo il nuovo decreto federale 28 settembre 1920 tabella III, 1000 fchi. versati

pagano quanto 4000 fchi. non versati. Ordinamento analogo ha la legislazione di Basilea-Città degli ultimi anni. Secondo queste leggi il tasso per il capitale non versato della S. A. variò successivamente tra il quarto ed i  $\frac{3}{8}$  delle quote versate. Ginevra, nella sua nuova legge sulle imposte del 24 marzo 1923, art. 68, dispone: « est considéré comme capital imposable: 1. Pour les sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions, le capital nominal » ecc. Il disposto in discorso della legge ticinese non ha quindi, sotto questo aspetto, niente di anormale e non appare censurabile sotto l'aspetto di atto arbitrario.

3° — Onde dimostrare la censura di disparità di trattamento, la ricorrente compara le società anonime alle società « individuali ». L'argomento è inconcludente. Come fu dianzi osservato, queste ultime vengono assoggettate all'imposta in base a criteri diversi da quelli che vigono per l'imposizione delle prime. L'obbligo contrattuale dei singoli soci delle associazioni individuali di eventualmente completare i loro apporti, non ha, per il credito e l'economia della società la stessa importanza e la stessa funzione del capitale non versato nelle società anonime.

4° — Infondato è pure l'addebito di violazione del divieto di doppia imposta, di cui il primo requisito di applicazione sarebbe che degli azionisti fossero domiciliati in altri cantoni. Solo di fronte ad essi, singolarmente, potrebbe esser questione di doppia imposta. La ricorrente invero lo pretende, ma in modo vago e generico e non facendo nome alcuno, e dell'assunto non fornisce prova veruna. Lo avesse fatto, l'addebito di doppia imposta non sarebbe ancora dimostrato poichè, se, come rettamente rileva il Consiglio di Stato, l'imposizione del capitale versato presso la società, e, simultaneamente, presso gli azionisti non costituisce doppia imposta, non lo può costituire neanche l'imposizione presso questi e quella del capitale non versato. Ciò in ogni caso in un

Cantone in cui, come nel Cantone Ticino, le società anonime non sono soggette alla imposta comune progressiva sulla sostanza ma ad imposta speciale sul capitale, la quale tiene conto della circostanza, che le società anonime sono associazioni di capitali già imposti come sostanza presso i loro titolari. Ciò posto la questione non potrebbe essere considerata che dal punto di vista dell'art. 4 CF, il quale, in quest'ordine di idee, non fu invocato e del resto non appare violato, come fu dimostrato più sopra.

### *Il Tribunale federale pronuncia:*

I ricorsi sono respinti.

#### **5. Urteil vom 28. März 1924**

##### **i. S. Patronenfabrik A.-G. gegen Solothurn.**

Berechnung der solothurnischen Handänderungsgebühr nach dem Kaufpreis oder dem wahren Werte des Grundstückes. Willkür, wenn der Regierungsrat an Stelle der hierfür zuständigen Bezirksschätzungskommission den wahren Wert bestimmt und hierfür die Brandversicherungsschätzung als massgebend bezeichnet.

A. — Nach dem solothurnischen Gesetz betreffend den Bezug von Handänderungsgebühren beim Eigentumsübergang von Liegenschaften, vom 23. Februar 1919, ist, wenn Grundstücke auf einen neuen Eigentümer übergehen, vom wahren Wert des Grundstückes eine Handänderungsgebühr von bestimmtem Betrage zu entrichten (§ 1 Abs. 1). « Bei Käufen und Steigerungen gilt als Grundlage der Berechnung der verschriebene Preis, wenn er nicht offensichtlich vom wahren Werte abweicht » (§ 1 Abs. 3). Nach § 4 Abs. 1 sind die Amtschreibereien und die Kantonsbuchhalterei verpflichtet, dem Finanzdepartement Anzeige zu machen, wenn bei einem Veräusserungsgeschäfte der wahre Wert des Veräusserungsobjektes die von den Parteien angegebene