

sans doute entendre par là que, dans la mission confiée aux deux notaires, il s'agissait d'une pareille délégation de pouvoirs, conforme à l'art. 650 CC.

Pour obvier à ces inconvénients et à ces difficultés, il faut adopter un critère simple et sûr en limitant la portée du pouvoir de représentation prévu à l'art. 55 aux personnes étrangères à la société qui ont la qualité de mandataires aux termes de l'inscription au registre du commerce (AMSTUTZ et WYSS p. 219, note 3). Cette solution est claire et nette, et elle empêche la société de se retrancher derrière des tiers quelconques, en les commettant à des affaires déterminées.

3. — Si, dès lors, seul le représentant de la personne juridique inscrit au registre du commerce peut être rendu responsable envers l'administration fédérale des contributions à raison d'actes ou d'omissions en matière fiscale, seul un rapport de mandat ressortant dudit registre peut, le cas échéant, faire passer sur la tête du mandataire la responsabilité qui, d'après la loi, pèse en premier lieu sur les organes sociaux.

Or, en l'espèce, sans conteste le mandat confié successivement aux deux notaires n'a pas fait l'objet d'une inscription au registre du commerce, en sorte que seuls les organes de la société immobilière, à savoir les administrateurs intimés au présent recours, pouvaient encourir la responsabilité pénale.

*Par ces motifs, le Tribunal fédéral*

admet le recours, annule l'arrêt attaqué et renvoie la cause à l'autorité cantonale pour être statué à nouveau dans le sens des considérants du présent arrêt.

## A. STAATSRECHT — DROIT PUBLIC

### I. HANDELS- UND GEWERBEFREIHEIT LIBERTÉ DU COMMERCE ET DE L'INDUSTRIE

29. Sentenza 18 settembre 1936  
nella causa « Migros » contro Ticino.

1. Conferma della giurisprudenza secondo cui non deve avere carattere proibitivo l'onere fiscale particolare che può gravare, accanto alle imposte generali ordinarie, il commercio ambulante e, segnatamente, quello mediante autocarri attrezzati a negozio.
2. Per il Cantone Ticino e nelle circostanze economiche attuali quest'onere fiscale particolare non deve eccedere, per gli autocarri attrezzati a negozio, l'importo complessivo di fr. 3800 all'anno, pari al 2 % della cifra d'affari annua di fr. 190 000 reputata normale per gli autocarri di questo tipo nella regione ticinese.

*Sunto dei fatti :*

A. — La legge ticinese del 15 gennaio 1935 regolante l'esercizio del commercio e delle professioni ambulanti dispone segnatamente (art. 7) che le patenti richieste per queste professioni sono di nove categorie da suddividersi in classi dal Consiglio di Stato « a seconda della qualità della merce posta in vendita, del genere delle professioni, della loro importanza e della natura degli apparecchi automatici ».

Nella quarta categoria sono comprese le « patenti per negozianti ambulanti che fanno uso nel loro commercio ed in qualsiasi modo di veicoli a motore idoneamente attrezzati e tali da costituire dei veri e propri negozi ambulanti ».

L'art. 7 dispone inoltre per questa categoria :

« Oltre alla classificazione a seconda della merce il Consiglio di Stato potrà stabilire la progressività in base al numero dei veicoli che risultassero al servizio della medesima ditta.

Veicoli a motore attrezzati che venissero riforniti durante i viaggi con qualsiasi mezzo, pagano una tassa supplementare del 25 %.

Per i rimorchi e per gli autocarri sussidiari non attrezzati, sarà dovuta per ogni veicolo, una tassa supplementare del 50 % di quella pagata per il veicolo principale. »

L'art. 9 statuisce :

« Il diritto spettante al Cantone va da fr. 1 a fr. 10 000 all'anno.

§ 1. ....

§ Unitamente al prezzo della patente cantonale lo Stato percepirà un diritto comunale da assegnare a fine anno ai Comuni in base alla popolazione residente e ciò nelle seguenti misure :

25 % per la I., II., V., VI., VIII. e IX. Categoria ;

50 % per la III. e VII. Categoria ;

100 % per la IV. Categoria. »

Secondo l'art. 10 i comuni « impregiudicato il diritto a percepire una tassa per l'occupazione dell'area comunale » possono « prelevare una tassa di visto di cent. 20 al giorno o fr. 1 per settimana ».

Il regolamento d'esecuzione di questa legge decretato dal Consiglio di Stato l'undici giugno 1935 ed entrato in vigore il 1° luglio seguente, prescrive segnatamente :

« Art. 34. — Le patenti di quarta categoria per negozianti ambulanti che fanno uso nel loro commercio ed in qualsiasi modo di veicoli a motore idoneamente attrezzati e tali da costituire dei veri e propri negozi ambulanti, sono ripartite in tre classi identiche rispetto

alla qualità della merce a quelle indicate nella prima categoria.

§ 2. La patente è valida per un solo veicolo.

Art. 35. — Secondo la qualità della merce, i prezzi delle patenti della IV categoria sono fissati come segue :

*Diritto fisso spettante allo Stato.*

I classe.

per 3 mesi fr. 1000 per 6 mesi fr. 2000 per 12 mesi fr. 4000

II classe.

per 3 mesi fr. 750 per 6 mesi fr. 1500 per 12 mesi fr. 3000

III classe.

per 3 mesi fr. 500 per 6 mesi fr. 1000 per 12 mesi fr. 2000.

§ 1. Veicoli a motore attrezzati che venissero riforniti durante i viaggi di vendita con qualsiasi mezzo pagano una tassa supplementare del 25 %.

§ 2. Per i rimorchi, per gli autocarri sussidiari non attrezzati non sarà dovuta per ogni veicolo una tassa supplementare del 50 %.

B. — La Migros, Società cooperativa fra produttori e consumatori, a Lugano, ha interposto un ricorso di diritto pubblico fondato sugli art. 31 e 4 CF, con cui domanda al Tribunale federale :

a) d'annullare la legge 15 gennaio 1935 regolante l'esercizio del commercio e delle professioni ambulanti, in ispecie art. 9, ed il regolamento d'applicazione dell'undici giugno 1935, segnatamente gli art. 34 e 35.

b) di constatare che l'onere fiscale risultante per essa dal prefato regolamento ha carattere proibitivo ed è quindi incostituzionale.

A sostegno di queste conclusioni la ricorrente adduce

segnatamente che l'aggravio fiscale imposto dal regolamento querelato ad ognuno dei due autocarri-negozi messi in circolazione da essa nel Ticino è di fr. 14 978 (fr. 4000 tassa cantonale + fr. 4000 tassa comunale + fr. 2000 tassa supplementare per il carro di rifornimento + fr. 988 tassa comunale di visto + fr. 3990 tassa comunale di terratico). La cifra d'affari media ottenuta dai due autocarri ticinesi è di fr. 190 000 all'anno mentre nel resto della Svizzera s'aggira sui fr. 330 000. L'onere fiscale imposto nel Ticino agli autocarri attrezzati a negozio è così elevato da rendere praticamente impossibile questa forma d'attività commerciale.

C. — Il Consiglio di Stato ha proposto il rigetto del ricorso. Esso ammette che il commercio della ricorrente rientra nella IV categoria del regolamento e che la tassa cantonale di patente per questa categoria è di fr. 4000 annui per ogni autocarro, ma contesta l'esattezza del calcolo presentato dalla Migros circa l'onere fiscale complessivo gravante sugli autocarri adducendo che in realtà esso sarebbe solo di fr. 10 592,80 (fr. 4000 tassa cantonale + fr. 4000 tassa comunale + fr. 592,80 per diritti di visto comunale + fr. 2000 supplemento per il carro di rifornimento). A questa somma si dovrebbe aggiungere la tassa di terratico richiesta per l'occupazione del terreno comunale il cui totale non precisabile in anticipo, non avrebbe certo raggiunto neppure lontanamente l'importo di fr. 3990.

Le nuove tasse erano state imposte all'autorità cantonale dalla necessità di lottare contro l'eccessiva razionalizzazione commerciale adottata dalla Migros la quale conduceva alla rovina il ceto dei piccoli commercianti ticinesi.

D. — Nella seduta del 6 marzo 1936 il Tribunale federale ha deciso d'istituire una perizia giudiziale ed ha nominato quali periti i signori prof. Marbach e Dr. R. Just, a Zurigo, membri della Commissione federale per l'indagine sui prezzi invitandoli ad indicare se e oltre quale limite le

tasse previste dal regolamento ticinese 11 giugno 1935 per i carri-negozi diventino proibitive ed a dire se, astrazione fatta della questione della concorrenza economica, esistano altre ragioni oggettive che possano eventualmente giustificare un'imposizione più forte delle imprese tipo Migros.

E. — Nella loro relazione del 22 maggio 1936 i periti hanno risposto negativamente al secondo quesito dichiarando che, per sé stessi, né i metodi commerciali né i prezzi e le qualità delle merci vendute dalla ricorrente giustificerebbero un onere tributario maggiore di quello imposto al commercio ambulante in genere.

Per quanto riguarda il primo quesito, i periti dichiarano d'averlo risolto informandosi ai principi sanciti dalla giurisprudenza federale, in specie dalla sentenza 29 gennaio 1932 Migros c. Direzione di Polizia di Berna, giungendo alla conclusione che, data la cifra d'affari di fr. 190 000 annui rappresentanti la media ottenuta dai due autocarri-negozi della ricorrente, un onere fiscale annuo di fr. 11 552 per ognuno di questi carri (fr. 4000, tassa cantonale, più fr. 4000, tassa comunale, più fr. 2000, tassa supplementare per il carro di rifornimento, più fr. 1000, per tasse di terratico, più fr. 552, per tasse di visto), onere pari al 6 % della cifra d'affari summenzionata, aveva carattere nettamente proibitivo nell'anno 1935 e nelle condizioni in cui questa forma d'attività commerciale deve svolgersi sul territorio ticinese. Secondo i periti, le imprese tipo Migros possono lottare contro i concorrenti solo se i molteplici inconvenienti inerenti al sistema della vendita mediante autocarri (brevità del tempo disponibile per la vendita che dev'essere effettuata spesso in ore scomode per il compratore, numero ristretto dei tipi di merce venduti già imballati, in quantità fisse e non scelte dal compratore, senza che questi sia guidato e consigliato nella compera dal venditore, vendita fatta solo a contanti) possono essere compensati dal minor prezzo. Ora il margine a favore della Migros fra i prezzi praticati da questa e quelli

degli altri negozianti di derrate alimentari è notevolmente diminuito dal 1930/1931 in poi. Delle tasse che non potevano ritenersi proibitive a quell'epoca sono diventate tali ora perchè la possibilità di aumentare i prezzi, onde coprire l'onere risultante dall'aggravio fiscale speciale, è scemata.

Nelle condizioni economiche attuali un aumento dei prezzi onde far fronte all'onere delle tasse sugli autocarri-negozio deve ritenersi proibitivo per la ricorrente se supera una media del 2 %. Poichè una cifra d'affari media di fr. 190 000 per autocarro è normale nel Ticino, l'onere tributario risultante dalle tasse cantonale, comunale, supplementare per il carro di rifornimento, di visto e di terratico, diventa quindi proibitivo, coi prezzi attuali e nel Ticino, per i carri-negozio ad assortimento uguale o analogo a quello della Migros, se sorpassa l'importo di fr. 3800. Qualora un carro lavorasse in condizioni particolarmente favorevoli, questo limite potrebbe però essere elevato in misura più o meno notevole senza che per questo l'esercizio del carro cessasse d'essere redditizio. Queste conclusioni, dicono i periti, valgono solo per il Cantone Ticino e non si può quindi applicare senz'altro la cifra limite di fr. 3800 ad altri Cantoni e regioni svizzere in cui le condizioni di fatto sono assai diverse e possono quindi giustificare delle soluzioni differenti.

*Estratto dei considerandi :*

1. — . . . . .
2. — . . . . .

Secondo la costante giurisprudenza del Tribunale federale (cfr. RU 57 I 165 e le sentenze Migros c. Berna del 23 gennaio 1931 e del 29 gennaio 1932, Migros c. Basilea-Campagna del 28 dicembre 1932) il commercio ambulante, il quale comprende anche la vendita esercitata sulle piazze e strade pubbliche mediante autocarri attrezzati a negozio, può essere sottoposto, date le forme in cui si svolge e gli inconvenienti che offre, oltre alle imposte generali ordi-

narie, ad un onere fiscale particolare senza che in ciò si possa ravvisare un intacco alla garanzia della libertà del commercio e dell'industria consacrata dall'art. 31 CF quale fondamento della vita economica. Quest'imposizione speciale non deve però essere proibitiva nei suoi effetti, vale a dire non dev'essere d'importo così elevato da escludere la possibilità di conseguire un guadagno commerciale adeguato nella branca commerciale colpita. Decisiva al riguardo non è dunque la situazione in cui per effetto di quest'onere viene a trovarsi il singolo negoziante.

Alla condizione che l'onere fiscale speciale gravante il commercio ambulante non debba avere effetto proibitivo non è possibile rinunciare, come vorrebbe il Consiglio di Stato, poichè senza di essa l'esercizio di certe attività commerciali lecite potrebbe essere reso praticamente impossibile dall'imposizione di tasse troppo elevate per lasciare un utile e la libertà del commercio cesserebbe così d'essere garantita. Si è invano che al mantenimento di questa condizione l'autorità cantonale ha opposto che anche l'Assemblea federale avrebbe limitato gravemente la libertà del commercio, vietando col decreto federale del 14 ottobre 1933 l'apertura e l'ampliamento dei grandi bazar, dei negozi a prezzo unico ecc., e che ciò che è lecito alla Confederazione non può essere vietato al Cantone la cui politica è ispirata dagli stessi criteri. Se l'esame della costituzionalità del summenzionato decreto federale è sottratto a questa Corte dall'art. 113 CF, il diritto federale le attribuisce invece quello della costituzionalità degli atti cantonali ed essa non può sottrarsi a questo dovere. Del resto il fatto che, pur avendone la possibilità, l'Assemblea federale non ha aggiunto al divieto di aprire dei nuovi grandi negozi, l'interdizione della vendita mediante autocarri-negozio, benchè questo sistema fosse già diffuso all'epoca in cui legiferò, sembra indicare che si è scientemente che il legislatore federale non ha voluto sottoporre questa forma d'attività commerciale a limitazioni più severe di quelle che sono consentite dall'art. 31 CF. Col

garantire la libertà dell'industria e del commercio questo articolo pone a fondamento della vita economica il sistema della libera concorrenza fra le attività commerciali e industriali che, per sè stesse, hanno carattere lecito. Per ciò che concerne la vendita mediante autocarri-negozio, questo carattere lecito non è controverso e si è quindi invano che il Consiglio di Stato oppone a questo sistema la concorrenza deleteria che costituisce segnatamente per il ceto socialmente utile e importante dei piccoli negozianti di campagna ed i danni che ne risultano per essi. L'argomento urta contro il fatto che la libertà di concorrenza, causa di questi danni, è voluta dalla Costituzione federale coi suoi vantaggi ed i suoi inconvenienti e non può quindi essere soppressa dal giudice.

3. — Da quanto sopra risulta che anche in questo caso il Tribunale federale non può esimersi, in conformità della sua giurisprudenza costante, dal ricercare se ed in quale misura le tasse gravanti il commercio ambulante mediante autocarri-negozio abbiano effettivamente per questa forma d'attività commerciale l'effetto proibitivo asserito dalla ricorrente. In quest'indagine si deve tener conto dell'onere rappresentato da tutte le tasse speciali gravanti questa forma d'attività, comprese quindi quelle per sè stesse lecite — se contenute entro limiti adeguati all'importanza della controprestazione dell'autorità — per il visto comunale e per l'occupazione dell'area pubblica (RU 53 I 12 e seg.). In concreto questo compito è stato affidato dal Tribunale federale a due periti di riconosciuta competenza ed imparzialità. Si è a torto che il Consiglio di Stato muove alla loro relazione l'appunto di rispecchiare la situazione di fatto esistente nelle grandi città della Svizzera tedesca che è assai diversa da quella delle campagne ticinesi. I periti hanno espressamente dichiarato d'essere giunti alle loro conclusioni tenendo conto delle condizioni geografiche ed economiche in cui versa il Cantone Ticino, al cui territorio hanno anzi esplicitamente

limitato la validità delle loro conclusioni. Se è esatto che parecchi degli esempi da essi citati per dimostrare segnatamente la riduzione del margine fra i prezzi della Migros e quelli dei suoi concorrenti avvenuta negli ultimi anni sono tolti dalla Svizzera tedesca, non è però men vero che a questi esempi essi hanno attribuito solo la portata d'indizi d'una tendenza generale nell'andamento dei prezzi che, come tale, vale, secondo il loro competente parere, anche per la regione ticinese. Per il Tribunale federale non esiste quindi nessun motivo di scostarsi dal giudizio dei periti per quanto riguarda l'effetto proibitivo delle tasse impugnate, il quale è dimostrato anche dal fatto che per gli autocarri-negozio del genere usato dalla ricorrente l'ammontare di fr. 8000 delle due tasse di base (cantonale e comunale) è circa dieci volte e mezza più elevato delle tasse corrispondenti (fr. 500, tassa cantonale, più fr. 250, tassa comunale) imposte agli autocarri pure della IV categoria espressamente attrezzati per la vendita di pane, frutta, verdura, gelati, dolci, latticini (art. 34 § 1, 31 e 32 del regolamento, 9 della legge) e a quelli della III categoria immediatamente precedente, la quale comprende i negozianti che fanno uso nel loro commercio « di veicoli a motore non idoneamente attrezzati ». La sproporzione fortissima fra le tasse accollate a queste diverse categorie non può manifestamente essere giustificata se non in parte da considerazioni tratte dalla maggiore potenzialità e dal migliore rendimento degli autoveicoli tipo Migros e denota chiaramente il proposito dell'autorità cantonale d'impedire di fatto, col renderla troppo onerosa, la vendita mediante questi veicoli.

Così pure il Tribunale federale non ha nessun motivo per scostarsi dal competente giudizio dei periti per quanto concerne il limite oltre il quale il totale delle summenzionate tasse (cantonale, comunale, supplementare, di visto e di terratico) diventa proibitivo per la vendita mediante autocarri-negozio. Per le considerazioni da essi svolte, detto limite dev'essere fissato, per il Cantone Ticino, allo stato

attuale dei prezzi, nella somma annua di fr. 3800 pari al 2 % della cifra d'affari annua di fr. 190.000 reputata normale dai periti per un autocarro-negozio nel Ticino.

4. — . . . . .

*Il Tribunale federale pronuncia :*

In quanto è ricevibile il ricorso è ammesso nel senso dei considerandi.

## II. DOPPELBESTEUERUNG

### DOUBLE IMPOSITION

30. Auszug aus dem Urteil vom 10. Juli 1936 i. S.

Josef Atzli Baugeschäft A.-G. gegen Solothurn und Baselstadt.

Steuerpflicht eines interkantonalen Baugeschäftes am Ort eines ständigen Baubureaus. Grundsätze für die Behandlung der « Mobilien Konti » bei der interkantonalen Steuerauscheidung zwischen dem Hauptsitz und der geschäftlichen Niederlassung eines Erwerbsunternehmens im allgemeinen und eines Baugeschäftes im besondern.

Bei der Steuereinschätzung der Aktiengesellschaft « Josef Atzli Baugeschäft » wurde zwischen Solothurn als dem Kanton des Hauptsitzes einerseits und Baselstadt als Liegenschaftskanton und Sitz einer im Handelsregister eingetragenen Zweigniederlassung (Baubureau) anderseits streitig :

a) ob die Pflichtige in Basel lediglich für ihren dortigen Grundbesitz (Spekulationsbauten) oder auch für das Baubureau (im Sinne einer geschäftlichen Niederlassung) Steuern zu bezahlen habe ;

c) wie im letztern Fall die Ausscheidung der « Mobilien Konti » zwischen des beiden Kantonen vorzunehmen sei.

Den Erwägungen des hierüber ergangenen bundesgerichtlichen Urteils ist zu entnehmen :

« 2. — Die Rekurrentin ist im Kanton Basel-Stadt nicht nur deshalb steuerpflichtig, weil sie in Basel Grund-eigentum besitzt, sondern auch deshalb, weil sie dort eine Betriebsstätte hat. Eine solche begründet nicht nur dann ein sekundäres Domizil, wenn sie die rechtlichen Merkmale einer Zweigniederlassung aufweist, sondern nach der neuern bundesgerichtlichen Praxis genügt, dass ständige körperliche Einrichtungen vorhanden sind und sich in denselben ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des Geschäftsbetriebes vollzieht (BGE 51 I S. 401 ; 52 I S. 242/3 ; 54 I S. 417 ff.). Diese Voraussetzungen sind für den Betrieb der Rekurrentin in Basel erfüllt. Das dort errichtete Baubureau ist nicht nur eine körperliche, sondern auch eine ständige Einrichtung. Das Erfordernis der Ständigkeit fehlt zwar, wie das Bundesgericht wiederholt entschieden hat, jeweils dann, wenn ein Baubureau nur für eine einzelne Baute erstellt wird (BGE 41 I S. 441/2 ; i. S. Seeberger vom 28. Mai 1927 ; i. S. Müller vom 8. Juni 1928 S. 9/10). Doch die Rekurrentin hat ihr Basler Bureau nicht nur für eine bestimmte Baute eröffnet, sondern zur Unterstützung ihrer auf die Dauer angelegten spekulativen Bautätigkeit in Basel und Umgebung... Da die auf diesem Bureau geleistete Arbeit zum eigentlichen Geschäftsbetrieb der Rekurrentin gehört, muss sie auch als qualitativ wesentlich bezeichnet werden (vgl. z. B. 40 I S. 74). Das Erfordernis der quantitativen Erheblichkeit aber ist von der Praxis nur deshalb aufgestellt worden, um die Besteuerung von dem Umfang nach ganz nebensächlichen gewerblichen Betätigungen und die daraus leicht sich ergebende unerträgliche Zersplitterung der Steuerpflicht zu verhindern (vgl. BGE i. S. EW Wynau A.-G. vom 21. September 1928 S. 3). Als völlig nebensächlich kann aber die vom Basler Baubureau ausgehende Tätigkeit nicht bezeichnet werden.

...

4. — Im wesentlichen dreht sich der Streit um die