

III. DOPPELBESTEuerung

DOUBLE IMPOSITION

50. Sentenza 15 gennaio 1945 nella causa Zuger Kantonalbank contro Consiglio di Stato del Cantone Ticino.

Il divieto della doppia imposta (art. 46 cp. 2 CF) è applicabile anche ai diritti di bollo cantonali? Questione risolta affermativamente per quanto concerne il bollo proporzionale al valore previsto dalla legge ticinese sul bollo.

Riconoscimento di debito steso dalla banca creditrice a Zugo e mandato da firmare al debitore a Lugano: il Cantone Ticino non può assoggettare alla sua sovranità fiscale la banca creditrice, ma soltanto il debitore che ha firmato il riconoscimento di debito a Lugano. L'art. 43 lett. a della legge ticinese sul bollo non ha efficacia extracantonale.

Ist das Doppelbesteuerungsverbot (Art. 46 Abs. 2 BV) auch anwendbar auf die kantonale Stempelabgaben? Bejahung der Frage in Bezug auf die nach dem Wert erhobene Stempelabgabe im Sinne des tessinischen Stempelgesetzes.

Schuldenerkennung, die von einer Bank in Zug als Gläubigerin aufgesetzt und dem Schuldner nach Lugano zur Unterschrift zugesandt worden ist: Der Stempelsteuerhoheit des Kantons Tessin unterliegt nicht die Bank (Gläubigerin), sondern nur der Schuldner, der die Schuldenerkennung in Lugano unterzeichnet hat. Art. 43 litt. a des tessinischen Stempelgesetzes hat nur Wirkung im Kanton.

L'interdiction de la double imposition (art. 46 al. 2 CF) s'étend-elle aux droits de timbre cantonaux? Question tranchée affirmativement pour le droit de timbre proportionnel (ad valorem) prévu par la loi tessinoise sur le timbre.

Reconnaissance de dette rédigée par une banque à Zoug (créancière) et envoyée par elle au débiteur à Lugano pour signature. La banque n'est pas soumise au pouvoir fiscal du Canton du Tessin, mais bien le débiteur qui a signé le document à Lugano. L'art. 43 lettre a de la loi tessinoise n'est applicable qu'à l'intérieur du canton.

A. — Richard Gédeon, morto il 15 maggio 1942, doveva alla Banca cantonale di Zugo la somma di 9000 fr. a dipendenza d'un riconoscimento di debito 25 aprile 1939 e la somma di 7620 fr. a dipendenza d'un riconoscimento di debito 20 maggio 1940.

A suo tempo, questi riconoscimenti di debito erano stati stesi e muniti del bollo zugheese dalla banca che li aveva mandati al Gédeon, il quale, dopo averli firmati

a Lugano, luogo del suo domicilio, glieli aveva rimandati, ricevendone quindi l'ammontare.

B. — Il 16 febbraio 1943, l'Ufficio di Lugano pubblicava il fallimento dell'eredità relitta dal defunto Gédeon.

La Banca cantonale di Zugo notificava i suoi due crediti suddetti.

Su richiesta dell'Ufficio di Lugano, la Banca cantonale di Zugo produceva, tra l'altro, anche i due riconoscimenti di debito sopra menzionati.

Con decreti 27 settembre 1943 il Dipartimento delle finanze del Cantone Ticino applicava alla Banca cantonale di Zugo due sanatorie, l'una di 99 fr., concernente il riconoscimento di debito 25 aprile 1939, e l'altra di 88 fr., concernente il riconoscimento di debito 19 maggio 1940.

La Banca cantonale di Zugo interponeva un ricorso, che il Consiglio di Stato del Cantone Ticino respingeva in data 28 agosto 1944, essenzialmente per i seguenti motivi:

È pacifico che il riconoscimento di debito di 7620 fr. è stato firmato dal debitore a Lugano. Si tratta quindi d'un atto eretto nel Cantone Ticino, ed avente il carattere di scrittura privata. Esso ha acquistato la qualità di riconoscimento di debito con l'apposizione della firma dei contraenti (art. 13 CO). Un siffatto documento è soggetto al bollo in virtù dell'art. 6 della legge ticinese 9 gennaio 1934 (LTB). La sovranità fiscale ticinese non può esser messa in dubbio. È quindi irrilevante e non opponibile alle Autorità fiscali ticinesi la circostanza che il documento sia stato bollato anche nel Cantone di Zugo. Del resto, la ricorrente non ha fornito la prova che il Cantone di Zugo abbia effettivamente riscosso un diritto di bollo, ma ha semplicemente affermato che l'atto porta impresso « il bollo a stampa del Cantone di Zugo ». Il documento doveva comunque esser presentato al fisco ticinese per la bollatura prima di farne uso davanti ad un'autorità cantonale ticinese, conformemente all'art. 11 lett. b LTB.

Lo stesso vale pel riconoscimento di debito di 9000 fr.

C. — Con tempestivo ricorso di diritto pubblico la Banca cantonale di Zugo ha chiesto l'annullamento dei due suddetti decreti 28 agosto 1944, che violerebbero l'art. 46 CF ed eventualmente l'art. 4 CF per i seguenti motivi :

Tanto il diritto di bollo ticinese, quanto quello zughese non colpiscono il documento come tale, ma il rapporto giuridico risultante dal documento. Determinante per la delimitazione della sovranità fiscale è il luogo ove il negozio giuridico è stato concluso ed esplica i suoi effetti. In concreto i riconoscimenti di debito si riferiscono a contratti di mutuo conclusi nel Cantone di Zugo e destinati ad ivi esplicitare i loro effetti. Il debitore si è inoltre sottoposto alle disposizioni legali e regolamentari della banca mutuante, come pure alle sue eventuali altre decisioni ed ha anche riconosciuto il foro di Zugo. Si deve pertanto ammettere la sovranità fiscale del Cantone di Zugo.

Secondo l'art. 2 della LTB, sono soggetti al bollo gli atti destinati « ad essere prodotti come documento ed a far fede in giudizio ». Ambedue i riconoscimenti di debito non entravano però, fino a tanto che erano in possesso del debitore, nel novero di questi atti.

Il Consiglio di Stato, pur ammettendo che i riconoscimenti di debito sono stati redatti dalla creditrice su propri moduli, ritiene unicamente rilevante il fatto che il Gédeon ha firmato i riconoscimenti di debito a Lugano. Così facendo, esso disattende che in concreto si tratta d'un rapporto giuridico bilaterale. Il riconoscimento di debito si riferisce soltanto all'obbligo del mutuatario di pagare gli interessi sul mutuo e di rimborsare alla scadenza la somma mutuata. È però manifesto che quest'obbligo diventa efficiente soltanto dopo il versamento della somma mutuata e non già all'atto della firma del riconoscimento di debito. Anche se si considerasse il riconoscimento di debito come un negozio giuridico unilaterale, si dovrebbe ritenere ch'esso necessita d'una dichiarazione di ricevuta, il che in fondo è ammesso dal fisco ticinese quando nei

decreti impugnati parla di riconoscimenti di debito stipulati tra il Gédeon e la Banca cantonale di Zugo. Il luogo della firma è fortuito. Il centro del negozio giuridico è Zugo.

La tesi del Consiglio di Stato avrebbe come inammissibile conseguenza che un documento sarebbe sottoposto alla sovranità fiscale di più cantoni, se più persone l'hanno firmato in diversi cantoni. A torto il Consiglio di Stato si riferisce all'art. 13 CO che concerne soltanto negozi giuridici per i quali è prescritta la forma scritta. Con la sentenza 16 maggio 1906 nella causa A.-G. Börlin c. Basilea-città (RU 32 I 283 e seg.) il Tribunale federale ha ammesso che un atto soggiace all'obbligo del bollo soltanto a partire dal momento in cui comincia ad adempiere la funzione alla quale è destinato e che l'erezione del documento non dev'esser ravvisata già nel riempire e firmare un modulo, ma soltanto nella conclusione del contratto.

Giusta la LTB, il diritto di bollo si calcola secondo il valore dell'atto. Il valore del riconoscimento di debito di 7620 fr. ammontava in realtà a soli 1500 fr. Infatti soltanto per questa somma è stato effettivamente eretto un nuovo riconoscimento di debito. Eventualmente soltanto questo ammontare potrebbe essere colpito dal diritto di bollo.

La ricorrente ha munito del bollo zughese i riconoscimenti di debito da essa stesi e firmati poi dal Gédeon, come conferma una dichiarazione, che si produce, della Cancelleria del Cantone di Zugo. È ovvio che l'obbligo di pagare il diritto di bollo ticinese non possa essere fondato sul fatto che i documenti in parola, inizialmente non soggetti alla sovranità del Cantone Ticino, siano stati poi prodotti davanti ad un'autorità ticinese. Del resto, la loro produzione non soggiace al diritto di bollo, giusta l'art. 16 cp. 2 LEF (RU 42 III 90 e seg.).

In quanto il Tribunale federale ritenesse che l'art. 46 cp. 2 CF non è applicabile, si sarebbe pur sempre in presenza d'una violazione dell'art. 4 CF. In particolare è

arbitrario sottoporre al bollo e colpire con una sanatoria un documento, tenendo conto soltanto del luogo in cui è stato firmato.

D. — Il Consiglio di Stato del Cantone Ticino ha concluso pel rigetto del ricorso di diritto pubblico, osservando in sostanza :

La sanatoria è stata applicata non perchè la ricorrente ha prodotto i riconoscimenti di debito all'Ufficio d'esecuzione e dei fallimenti di Lugano, ma perchè essi erano soggetti inizialmente all'obbligo del bollo. Non si vuol quindi discutere la censura di violazione dell'art. 4 CF sollevata dalla ricorrente ; è certo che il Tribunale federale ha interpretato l'art 16 LEF in modo assai estensivo (RU 42 III p. 90 e seg.). Si contesta invece la censura di violazione dell'art. 46 cp. 2 CF. Quali siano i documenti destinati « a far fede in giudizio » è stabilito dall'art. 2 del regolamento di applicazione 4 maggio 1934. Sono tutti « gli atti scritti stesi sotto qualsiasi forma per attestare l'esistenza o la consistenza d'un rapporto giuridico, o che vengono prodotti come documenti fedefacenti innanzi le autorità ». La legge ticinese colpisce inizialmente non solo i contratti veri e propri creatori di rapporti giuridici, ma ogni e qualsiasi atto, il quale serva a documentare, ad attestare (non a creare) l'esistenza o la consistenza d'un rapporto giuridico. Ne segue che la tassa di bollo è, secondo il diritto ticinese, una pura imposta sul « documento ». Essa è dovuta soltanto a seguito dell'erezione d'un documento. Non per altro motivo la giurisprudenza del Consiglio di Stato ha ritenuto che tutte le copie d'un contratto di locazione, firmate dagli stipulanti e conformi all'originale, sono soggette inizialmente all'obbligo del bollo. In base al diritto ticinese non si può revocare in dubbio che i riconoscimenti di debito siano soggetti inizialmente all'obbligo del bollo. Essi non sono dei contratti di mutuo giusta gli art. 312 e seg. del CO, ma semplicemente degli atti nel senso più lato della parola, dei documenti che servono cioè a provare e ad attestare

l'esistenza e la consistenza di un rapporto giuridico di mutuo già stipulato ed avente pieno vigore tra le parti. È quindi errata la tesi della ricorrente che in concreto i contratti di mutuo siano sorti solo nel momento in cui la banca ha ricevuto a Zugo i relativi riconoscimenti di debito. È vero invece che i contratti sono sorti nei momenti in cui furono spedite le dichiarazioni di accettazione dell'offerta. La banca ha evidentemente dimenticato che nel diritto svizzero il mutuo non è più, come nel diritto romano, un contratto consensuale vero e proprio. Decisivo per la sovranità fiscale del Cantone Ticino è il fatto che i riconoscimenti di debito sono stati firmati nel Cantone Ticino. È invece irrilevante ch'essi si trovassero presso la Banca cantonale di Zugo, allorché il Gédéon ricevette le somme mutuate e, di conseguenza, nacque il suo obbligo di restituirle e di pagare gli interessi. È questa una circostanza che non può essere invocata per fondare e giustificare una qualsiasi pretesa fiscale del Cantone di Zugo, il quale, del resto, non ha accampato nessun diritto e si è limitato ad apporre il bollo sui documenti per volontà della ricorrente stessa e prima della loro firma.

E. — La Banca cantonale di Zugo ha replicato in sostanza quanto segue :

Nella sua risposta il Consiglio di Stato ammette che in concreto l'obbligo del bollo non si fonda sulla produzione dei riconoscimenti di debito davanti all'Ufficio d'esecuzione e dei fallimenti di Lugano, contrariamente a quanto dichiarato nelle impugnate decisioni. Il Consiglio di Stato erra però quando ritiene che la censura di violazione dell'art. 4 CF diventa così senz'oggetto. Infatti questa censura è stata formulata anche sotto un altro rispetto : nessuna ragione esisteva per giustificare la sovranità fiscale del Cantone Ticino che non dipende soltanto dal diritto cantonale. Secondo il Consiglio di Stato, l'obbligo del bollo ticinese esiste se un atto è stato eretto per provare l'esistenza d'un rapporto giuridico. Prima che un documento possieda questa qualità, deve esistere

il rapporto giuridico. All'atto della firma, i due riconoscimenti di debito non avevano ancora tale qualità che è decisiva secondo il diritto ticinese. Nei riconoscimenti di debito il Gédeon attesta d'aver ricevuto una certa somma a titolo di mutuo. In realtà questa somma gli è stata versata soltanto dopo che i riconoscimenti di debito, muniti della firma, erano pervenuti alla banca. Non si può ammettere l'esistenza di un diritto di bollo sul documento per due ragioni. Anzitutto il contenuto del documento è preso in considerazione per il calcolo dell'ammontare del diritto di bollo e della sanatoria. Inoltre, quale debitore del diritto di bollo è considerato non solamente chi firma il documento, ma anche chi ha cooperato alla sua formazione. Colpito dal diritto di bollo non è il documento in sé, ma il rapporto giuridico che ne sta alla base. Che in concreto il rapporto giuridico non sia soggetto alla sovranità fiscale ticinese, non appare dubbio ed è riconosciuto in fondo dal Consiglio di Stato. Ma, anche se si trattasse d'un diritto di bollo sul documento, non si potrebbe ammettere come dimostrata la sovranità fiscale ticinese. Infatti, anche in questo caso il diritto di bollo potrebbe essere riscosso unicamente dal Cantone in cui il documento acquista in definitiva la qualità di mezzo probatorio. Soltanto nelle mani della ricorrente i riconoscimenti di debito diventarono idonei a servire quali mezzi di prova. Se importasse esclusivamente il luogo della firma, la sovranità fiscale del Cantone Ticino sarebbe applicabile solo al Gédeon, debitore e firmatario dei riconoscimenti di debito. La ricorrente non ha mai ritenuto che il contratto di mutuo sia un contratto reale, ma è invece d'avviso che i riconoscimenti di debito sono diventati efficienti soltanto dopo il pagamento delle somme mutuate. Contrariamente al tenore dei riconoscimenti di debito, il mutuo non era ancora effettuato all'atto della loro firma. È quindi erroneo pretendere che i riconoscimenti di debito avrebbero dovuto provare l'esistenza del contratto di mutuo. È pure irrilevante la data, alla quale

il contratto di mutuo è stato concluso. Il divieto della doppia imposta sarebbe violato anche se il Cantone di Zugo non esigesse il pagamento del diritto di bollo. Da una dichiarazione della Direzione delle finanze di Zugo, che si produce, risulta però che il Cantone di Zugo esige questo pagamento.

F. — Duplicando, il Consiglio di Stato del Cantone Ticino ha addotto in sostanza :

La ricorrente corre un po' troppo quando pretende nella replica che il Consiglio di Stato abbia ammesso le argomentazioni da essa svolte sotto i numeri 10, lett. f, e 13 del ricorso. Il Consiglio di Stato ha soltanto precisato che il motivo della sanatoria non sta nella produzione dei riconoscimenti di debito all'ufficio d'esecuzione, ma bensì nella mancata applicazione del bollo ad atti soggetti al bollo fin dall'inizio. Solo a titolo abbondanziale il Consiglio di Stato ha dichiarato che il documento doveva comunque essere presentato al fisco ticinese per la bollatura, prima di farne uso davanti ad un'autorità cantonale ticinese, conformemente all'art. 11 lett. b LTB. È errata la tesi della ricorrente, secondo cui il bollo colpisce il rapporto giuridico che sta alla base dell'atto. L'obbligo del bollo sussiste anche per documenti che non concernono alcun rapporto giuridico, come, ad esempio, per le carte da gioco. I riconoscimenti di debito sono atti da considerare come eretti nel Cantone Ticino perchè ivi firmati. Questo è il fattore decisivo ed essenziale che milita in favore della sovranità fiscale del Cantone Ticino. Nè davanti alle autorità cantonali, nè nel ricorso di diritto pubblico la ricorrente ha sostenuto che solo il debitore è responsabile pel pagamento del bollo mancante e della relativa multa. Il Consiglio di Stato ha invece espressamente richiamato l'art. 43 lett. a della LTB. In sede cantonale la banca ha fatto soltanto valere che una violazione della legge è a carico anzitutto del debitore. In realtà la ricorrente è responsabile a norma dell'art. 43 lett. a della LTB. Alle citazioni della ricorrente si oppone la decisione 22 set-

tembre 1923 del Tribunale federale nella causa Rohner / Cantone Ticino.

Considerando in diritto :

1. — Giusta il § 2 della legge 5 settembre 1929, la Banca cantonale di Zugo ha una propria personalità giuridica : è un ente distinto dal Cantone di Zugo.

D'altra parte, il presente ricorso non è diretto contro il Cantone di Zugo, ma unicamente contro il Cantone Ticino che pretende di colpire col proprio bollo un'operazione di diritto privato compiuta dalla ricorrente.

Si deve pertanto ammettere che in concreto la Banca cantonale di Zugo ha veste per ricorrere.

2. — Il diritto di bollo proporzionale che, giusta gli art. 2 e 6 LTB, colpisce tutti gli atti di valore superiore ai 1000 fr. stesi in forma di scrittura privata è una vera e propria imposta. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, il fatto che si tratti d'un'imposta non basta però a giustificare l'applicazione dell'art. 46 cp. 2 CF (RU 34 I 685 ; 50 I 191 ; 53 I 377 ; 64 I 305). Il Tribunale federale ha dichiarato che in massima il divieto della doppia imposta abbraccia le imposte generali sulla sostanza e sul reddito, come pure le imposte personali e le imposte successorie, e si estende anche a quelle contribuzioni che sostituiscono queste imposte o le completano (RU 25 I 197 ; 26 I 277 ; 46 I 415 ; 50 I 91 ; 63 I 156 e seg. ; 64 I 305). Il Tribunale federale ha tuttavia applicato anche ad altre imposte il divieto sancito dall'art. 46 cp. 2 CF, così, ad esempio, alla tassa di esenzione dal servizio dei pompieri pel motivo ch'essa è in relazione con la capacità finanziaria del contribuente e può raggiungere un notevole ammontare (RU 53 I 378), come pure all'imposta sugli autoveicoli (RU 44 I 11, 57 I 1) ; esso ha inoltre dichiarato che, per quanto concerne le imposte speciali, devesi ogni volta indagare se esista il bisogno di sottoporle al divieto sancito dall'art. 46 cp. 2 CF (RU 64 I 305).

Se si eccettua la sentenza 16 maggio 1906 (RU 32

I 279 e seg.) che concerne la riscossione d'un diritto fisso sulle lettere di vettura da parte del Cantone di Basilea-città (diritto che attualmente non può più essere riscosso ostandovi gli art. 1 e 2 della legge federale sulle tasse di bollo), il Tribunale federale non si è ancora pronunciato espressamente sulla questione se il divieto sancito dall'art. 46 cp. 2 CF sia applicabile anche ai diritti di bollo cantonali.

La questione dev'essere risolta affermativamente, almeno per quanto concerne il bollo riscosso e la conseguente sanatoria applicata in concreto. Il bollo proporzionale al valore previsto dalla LTB è infatti in connessione con la capacità finanziaria del contribuente e la sanatoria applicata in caso di contravvenzione può raggiungere importi molto considerevoli (cfr. anche RU 44 I 15).

3. — Il diritto di bollo proporzionale al valore che prevede la LTB non è, contrariamente all'opinione del Consiglio di Stato, un diritto di bollo sul documento come tale, ma è un'imposta che colpisce il rapporto giuridico risultante dal documento che lo contiene (cfr. sentenze del Tribunale federale 14 settembre 1944 su ricorso Caprara e 2 ottobre 1944 su ricorso Selcer).

Il contratto di mutuo è un contratto consensuale, le cui operazioni sono normalmente le seguenti : dapprima viene concluso il contratto ; indi viene versata, dietro rilascio della quietanza, la somma mutuata. Per quanto concerne la quietanza, il Cantone, nel quale essa viene rilasciata, può riscotere un diritto di bollo senza violare il divieto della doppia imposta, anche se il contratto di mutuo fu eretto altrove ed ivi era già soggetto al diritto di bollo. Il diritto di bollo sulla quietanza può anche essere proporzionale.

In concreto esistono, rispetto al caso normale del mutuo, delle particolarità.

La Banca cantonale di Zugo diede il proprio assenso alla domanda di mutuo prima della stesura del riconoscimento di debito e con tale assenso è sorto il contratto

(lettere 17 maggio 1940, 21 e 24 aprile 1939 della ricorrente). Le condizioni particolareggiate sono bensì contenute nel riconoscimento di debito. Siccome però il contratto era già stato concluso per iscritto sotto forma di domanda e di risposta, l'art. 16 cp. 1 CO non è applicabile. Nei due riconoscimenti di debito 19 maggio 1940 e 25 aprile 1939 si debbono quindi ravvisare sostanzialmente delle ricevute anche se completano, per certi riguardi, due contratti di mutuo sorti precedentemente.

Giusta l'art. 74, cifra 1, CO, i debiti pecuniari sono pagabili nel luogo in cui è domiciliato il creditore all'epoca della scadenza. Per quanto concerne il versamento della somma mutuata, Gédeon era creditore e la Banca cantonale di Zugo era debitrice: il debito doveva essere soluto a Lugano, domicilio del Gédeon. A Lugano sono state firmate le quietanze che avevano per iscope di attestare il ricevimento del denaro. È chiaro ch'esse dovevano spiegare i loro effetti a partire dal momento della firma.

La ricorrente osserva bensì che, seguendo un'usanza bancaria, la Banca cantonale di Zugo si fece firmare le quietanze prima di versare il denaro al Gédeon che si trovava a Lugano. La ricorrente vorrebbe fondarsi su questa usanza per sostenere che le quietanze non erano ancora efficaci allorchè furono firmate, ma lo divennero soltanto più tardi, allorchè fu versato il denaro. Quest'usanza bancaria dev'essere però considerata come irrilevante per la delimitazione delle sovranità fiscali: si deve ritenere che il denaro fosse già stato versato o fosse versato all'atto della firma del riconoscimento di debito, conformemente al loro tenore.

Così stando le cose, si deve ammettere che i riconoscimenti di debito in questione soggiacevano alla sovranità fiscale del Cantone Ticino in quanto erano stati firmati a Lugano (art. 2, 6, 11 LTB). Il diritto di bollo era quindi dovuto da chi li aveva firmati, ossia dal Gédeon. Egli, od i suoi successori, erano passibili di sanatoria.

Il Cantone Ticino non può invece colpire con la sana-

toria la Banca cantonale di Zugo pel fatto ch'essa ha steso a Zugo i riconoscimenti di debito e li ha mandati da firmare al Gédeon a Lugano. L'art. 43, lett. a, LTB prevede bensì che pel pagamento della sanatoria sono solidalmente responsabili anche coloro che hanno cooperato alla formazione dell'atto. Ma questo disposto non ha efficacia extracantonale. In concreto la Banca cantonale di Zugo, che non è domiciliata nel Cantone Ticino, non ha ivi svolto un'attività in rapporto con la formazione del documento: non è quindi soddisfatto il requisito necessario per poter assoggettare la ricorrente alla sovranità fiscale ticinese e per poterle infliggere una sanatoria in virtù dell'art. 43, lett. a, LTB. La contraria decisione del Consiglio di Stato del Cantone Ticino è in urto con l'art. 46, cp. 2, CF in quanto diretta contro la Banca cantonale di Zugo, e dev'essere quindi annullata.

In questo senso il Tribunale federale si è già pronunciato (sia pure basandosi non sull'art. 46 cp. 2, ma sull'art. 3 CF) con la sentenza 27 marzo 1933 nella causa Grasso: il fisco vodese aveva inflitto ad ambedue le parti contraenti una multa per insufficienza di bollo su un titolo di credito, quantunque il debitore ed il fideiussore l'avessero firmato non su territorio vodese, ma al luogo del loro domicilio nel Canton Vallese.

Il Tribunale federale pronuncia:

Il ricorso è ammesso e le querelate risoluzioni 28 agosto 1944 del Consiglio di Stato sono annullate.

51. Urteil vom 20. September 1945 i. S. Schweizerischer Bankverein gegen Kanton Zürich.

Doppelbesteuerung; Aufteilung des Gewinns bei interkantonalen Unternehmungen:

1. Der Gewinn ist grundsätzlich als Einheit zu behandeln (Erw. 1).
2. Bei Handelsbanken berechnet sich die Quote jedes Kantons auf Grund der *buchmässigen* Gewinnsaldi der Niederlassungen. Inwieweit sind Korrekturen an diesen zulässig? (Erw. 2, 3).