

Rücksicht auf welche die Liegenschaftsvermittlung gemäss Art. 31 lit. e BV überhaupt unter Patentpflicht gestellt werden kann (BGE 54 I 28/29 und dort zitierte Entscheide; BGE vom 22. Dezember 1932 i. S. Iff c. Aargau).

Die Frage, ob der im Kanton Bern domizilierte Rekurrent für sein Inserat im «Badener Tagblatt» ohne Verletzung von Art. 31 BV wegen gewerbsmässiger Liegenschaftsvermittlung im Kanton Aargau habe bestraft werden können, hängt deshalb von der andern Frage ab, ob das Inserieren unter den gegebenen Umständen zu den Vermittlungshandlungen im eben erwähnten Sinn gehöre. Das ist nicht der Fall:

Die Liegenschaftsvermittlung darf deswegen unter Patentpflicht gestellt werden, weil sie zwischen dem Vermittler und den Parteien ein Vertrauensverhältnis schafft, das vom ersteren leicht missbraucht werden kann. Ein solches Vertrauensverhältnis bestand nun beim Erlass des Inserats wohl schon zwischen dem Rekurrenten und dem Verkäuferinteressenten; aber ein auf aargauischem Boden abzuwickelndes Vertrauensverhältnis wäre doch erst dann entstanden, wenn auf das Inserat hin ein Käuferinteressent sich gemeldet hätte, gegenüber welchem der Rekurrent wenigstens teilweise im Kanton Aargau tätig geworden wäre. Inbezug auf diese Tätigkeit erst liesse sich die Unterstellung des Rekurrenten unter die aargauische Patentpflicht vor Art. 31 lit. e BV rechtfertigen. Davon ist aber im angefochtenen Urteil nicht die Rede. Grund zur Verurteilung war vielmehr das Inserat allein.

Demgegenüber lässt sich auch nicht etwa einwenden, dass das Inserat im Erfolgsfalle für den Rekurrenten notwendig eine Ausdehnung seiner Vermittlungstätigkeit auf aargauisches Gebiet zur Folge gehabt hätte. Dieser Standpunkt liesse sich vielleicht dann vertreten, wenn es sich um eine aargauische Liegenschaft handelte. So aber kann auf das Inserat hin auch ein Auswärtiger sich melden, oder ein Aargauer, der sich zur Verhandlung und

Besichtigung jeweils ausser Kantons begibt, ohne dass der Rekurrent auf aargauischem Boden irgendwie tätig werden müsste. Das eingeklagte Inserat stellt deshalb bloss eine an ein einzelnes Geschäft anknüpfende Reklame für einen ausserkantonalen Geschäftsbetrieb dar, der aber nicht infolgedessen schon den innerkantonalen Gewerbe-polizeivorschriften untersteht. Vor solchen Reklamen braucht das aargauische Publikum nicht geschützt zu werden, es ist ihm gegenteils damit gedient.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird gutgeheissen und die Urteile des Obergerichtes des Kantons Aargau vom 23. September 1932 und des Bezirksgerichtes Baden vom 14. Juni 1932 werden aufgehoben.

II. DOPPELBESTEUERUNG

DOUBLE IMPOSITION

2. Arrêt du 3 février 1933

dans la cause de Pury contre Neuchâtel.

« L'émolument » institué par la loi neuchâteloise du 10 novembre 1920 « concernant l'application de l'art. 551 Ccs. et la perception d'un émolument en cas de dévolution d'hérédité » constitue, malgré sa désignation, un véritable impôt sur les successions.

Les principes posés par la jurisprudence fédérale pour trancher les conflits de souveraineté entre Cantons en matière d'impôt progressif sur la fortune sont également applicables en matière d'impôt sur les successions.

A. — La loi neuchâteloise du 10 novembre 1920, « concernant l'application de l'art. 551 du Code civil suisse et la perception d'un émolument en cas de dévolution d'hérédité », contient à son art. 4^e une disposition ainsi conçue :

« Indépendamment des droits de mutation perçus à teneur de la loi du 21 mai 1912 et des droits spéciaux prévus par la loi du 24 juillet 1911 sur le tarif des frais de justice, il est dû à l'Etat, lors de l'ouverture de la succession, pour la publication et les démarches imposées à l'autorité dans le but d'assurer la dévolution des hérités, un émolument calculé sur l'actif net de la succession, savoir : ...

e) si l'actif est supérieur à Fr. 200 000 mais ne dépasse pas Fr. 500 000 : 1 ½ %.

f) si l'actif est supérieur à Fr. 500 000 : 2 %.

B. — Robert de Pury est décédé à Neuchâtel le 1^{er} décembre 1931. Il a laissé une fortune évaluée, d'accord entre le fisc et les héritiers, soit sa veuve et ses enfants, à la somme totale de 613 200 fr. Cette fortune se composait de deux masses actives distinctes : 1^o des immeubles sis dans le Canton de Berne et évalués par le fisc neuchâtelois à 215 000 fr. (par le fisc bernois à 227 815 fr.) et 2^o le solde, soit 398 200 fr., représentant des valeurs se trouvant dans le canton de Neuchâtel.

En application de l'art. 4 précité, le fisc neuchâtelois a réclamé aux héritiers, sur la totalité de la fortune de leur père et mari, un émolument de 15 330 fr.

Les héritiers ont reconnu devoir l'émolument sur la fortune imposable à Neuchâtel (soit 398 200 fr.) et l'ont payé par 9955 fr. En revanche, comme ils avaient payé dans le Canton de Berne, à titre d'impôt sur les successions (loi cantonale du 6 avril 1919, art. 10 ch. 1 et 2), la somme de 2295 fr. 45, calculée sur la valeur d'estimation des immeubles sis dans ce Canton, ils ont recouru contre la décision du fisc en soutenant qu'elle impliquait une double imposition de leurs immeubles bernois, ceux-ci se trouvant frappés à la fois par l'impôt bernois sur les successions et par l'émolument neuchâtelois qui n'était qu'un impôt déguisé.

C. — Par décision du 18 octobre 1932, la Commission cantonale neuchâteloise de recours a rejeté le recours par

le motif que le droit perçu n'était, malgré son importance, qu'un simple émolument dont la collision avec un impôt d'un autre canton ne créait pas double imposition au sens de l'art. 46 al. 2 Const. féd.

D. — Les recourants ont formé en temps utile contre la décision de la Commission cantonale un recours de droit public fondé sur l'art. 46 al. 2 précité. Ils soutiennent que le prétendu émolument, qui est hors de toute proportion avec les prestations effectives de l'Etat, constitue un impôt déguisé (RO 44 I 13 ; 47 I p. 299 ; 54 I p. 81), dont le paiement, joint à celui de l'impôt bernois sur le même objet soit sur leurs immeubles bernois, constitue une double imposition illégale. Subsidiairement, sans toutefois invoquer le grief d'arbitraire, ils font observer que le droit cantonal qui, d'une part, exonère de la fortune les immeubles sis hors du canton (art. 7 de la loi neuchâteloise du 30 avril 1903), d'autre part, ne soumet *expressis verbis* à l'émolument que les immeubles sis dans le canton (art. 7 de la loi du 10 novembre 1920), ne justifie pas la décision du fisc neuchâtelois.

E. — Le département des Finances du Canton de Neuchâtel et la Commission cantonale de recours concluent au rejet du recours. Ils affirment que le droit réclamé présente « indiscutablement » le caractère d'un émolument, qu'il correspond à une prestation effective de l'Etat et font observer que le peuple neuchâtelois s'est toujours refusé à accepter un impôt sur les successions en ligne directe.

Considérant en droit :

1. — Il est de jurisprudence constante (RO 46 I p. 44 ; 48 I p. 55 consid. 3) que les Cantons qui ont institué un impôt progressif sur la fortune sont autorisés à fixer le taux de cet impôt d'après la fortune totale du contribuable, sans distinguer entre les actifs soumis à leur souveraineté fiscale et ceux qui ne le sont pas, à condition toutefois de calculer l'impôt même sur la quote-part imposable dans

le Canton qui le prélève. Il n'y a pas de raison d'en décider autrement en ce qui concerne l'impôt sur les successions.

En l'espèce, le fisc neuchâtelois était dès lors fondé à calculer le taux de son émolument sur l'actif total de la succession, y compris les immeubles bernois, soit sur 613 200 fr. et non pas seulement sur les actifs imposables à Neuchâtel (398 200 fr.) ce qui avait pour effet de porter le taux de 1,5 % à 2 %. Ce droit paraît du reste être admis implicitement par les recourants qui ont payé le droit afférent aux 398 200 fr. imposables dans le Canton au taux de 2 %, plus, semble-t-il, des droits accessoires. Mais le fisc cantonal a non seulement calculé le taux, mais le droit lui-même sur les immeubles sis à Berne, alors que ces immeubles n'étaient pas soumis à la souveraineté fiscale neuchâteloise, tant d'après la loi cantonale (art. 7 de la loi du 30 avril 1903) que d'après la jurisprudence fédérale. Il y aurait donc double imposition au sens de l'art. 46 al. 2 Const. féd. si et dans la mesure où le droit qui a été payé à Berne, droit dont le caractère d'impôt n'est pas discuté, entrerait en collision avec un impôt payé à Neuchâtel sur le même objet. La question litigieuse se pose dès lors en ces termes : le droit progressif de 1 ½ à 2 % prévu par l'art. 4 de la loi du 10 novembre 1920 en sus des droits de mutation réglés par d'autres lois, est-il un « émolument » comme le nom l'indique, ou est-il en réalité un impôt ? Cette question relève du libre examen du Tribunal fédéral (RO 47 I p. 299).

Contrairement à ce que soutiennent les autorités neuchâteloises, dont la réponse se ramène d'ailleurs à une pure pétition de principe, il est hors de doute que le droit discuté possède tous les caractères essentiels d'un impôt. Il s'agit tout d'abord d'un droit qui frappe tous les contribuables dans la mesure de leurs prétentions successorales, comme tout autre impôt sur la fortune, et dont le montant, sauf en ce qui concerne les toutes petites successions, dépasse de beaucoup ce qu'on pourrait envisager comme la rétribution raisonnable de l'activité

déployée par les organes de l'Etat ou comme le correspectif d'une responsabilité encourue. Aussi bien cette activité, qui ne nécessite d'ailleurs aucune organisation particulière, paraît-elle s'être bornée en l'espèce à l'envoi d'un avis de décès et à une publication. Le fait même que le Président du Tribunal aurait pu être appelé à prendre les mesures conservatoires prescrites par les art. 551 et suiv. CC ne justifierait qu'une infime fraction de l'émolument réclamé.

2. — Il est inutile dans ces conditions d'examiner les moyens pris du droit cantonal ; l'arbitraire n'étant pas invoqué, ces questions échapperaient d'ailleurs à la compétence du Tribunal fédéral. Il suffit de constater que la comparaison des art. 5 et 7 de la loi cantonale et des dispositions de la loi du 30 avril 1903 (art. 9 et 14) militent certainement en faveur de la thèse des recourants suivant laquelle le législateur de 1920 n'avait pas en vue l'extension du droit aux actifs non imposables dans le Canton.

3. — Faute d'un compte permettant de faire un calcul exact, il y a lieu d'annuler la décision et de renvoyer la cause au fisc neuchâtelois pour nouvelle taxation, dans laquelle le droit lui-même ne pourra être perçu que sur les actifs imposables dans le Canton, les immeubles sis à Berne ne pouvant être pris en considération que pour la détermination du taux applicable.

Le Tribunal fédéral prononce :

1. — Le recours est admis, la décision attaquée est annulée et la cause renvoyée au fisc neuchâtelois pour nouvelle taxation dans le sens des considérants du présent arrêt.