

ticinese, norma giuridica che potesse servirgli di valida base. Norma giuridica sufficiente può ravvisarsi nella sua pratica, basata sul concordato in discorso, da ritenersi valido; pratica che costituisce, se di qualche durata, diritto consuetudinario, il quale è sorgente di diritto come la legge stessa. Se invece, a questo riguardo, la giurisprudenza del giudice cantonale non fosse costante o solo recente, il giudice avrebbe potuto decidere « secondo la regola che egli adotterebbe come legislatore » (art. 1° al. 2° CCS). Del resto, anche se non fosse valido come dichiarazione di adesione al concordato, il decreto governativo potrebbe giustamente venir considerato, come rettamente afferma l'istanza cantonale, quale dichiarazione di reciprocità. Siffatte dichiarazioni, rilasciate da parte di autorità amministrative intorno alla giurisprudenza dei loro tribunali, se non vincolano il giudice in modo assoluto, formano tuttavia base legale sufficiente e incensurabile di giudizio dal punto di vista di atto arbitrario per diniego di giustizia (art. 4 CF).

Per questi motivi il ricorso v'è respinto, senza che occorra esaminare la questione della validità dell'adesione governativa in discorso.

Il Tribunale federale pronuncia :

Il ricorso è respinto.

3. Arrêt du 4 février 1924 dans la cause dame Humbert contre Conseil d'Etat neuchâtelois.

Loi cantonale instituant un droit de mutation sur les donations: en l'absence d'une disposition spéciale, ce droit ne peut être prélevé, avant l'avènement de la condition, sur une donation subordonnée à une condition suspensive (usufruit donné à une femme pour le cas où elle survivrait à son mari).

Par acte du 4 août 1923 Paul Humbert et sa fille ont procédé au partage des biens de la communauté ayant

existé entre Paul Humbert et sa première femme, dame Humbert-Favre; par le même acte demoiselle Humbert a reconnu à son père un droit d'usufruit légal sur un capital de 125 000 fr. et a constitué en faveur de la seconde femme de Paul Humbert, dame Humbert-Badertscher, pour le cas où celle-ci survivrait à son mari, un usufruit viager sur la moitié de ce capital.

Le Département des Finances neuchâtelois a exigé de dame Humbert le paiement de 5248 fr. 60 représentant le droit dû, en vertu de la loi du 21 mai 1912, sur la donation de l'usufruit constitué en sa faveur (la valeur actuelle de cet usufruit étant calculée d'après les tables de probabilité de vie).

Dame Humbert a recouru contre cette décision en soutenant que le droit ne pourra être perçu que si la donation devient effective, c'est-à-dire seulement au décès de Paul Humbert et si son épouse lui survit.

Par arrêté du 23 novembre 1923 le Conseil d'Etat a rejeté ce recours. Il expose que l'usufruit constitué gratuitement en faveur de la recourante est une donation entre vifs soumise au paiement du droit prévu par la loi du 21 mai 1912 « concernant la perception d'un droit sur les successions et sur les donations entre vifs » et que la valeur de cette donation peut être établie dès maintenant conformément à l'art. 9 de la loi. Renvoyer la perception du droit au moment du décès du mari serait exiger des autorités fiscales une surveillance constante et si les époux Humbert transféraient leur domicile ailleurs le fisc ignorerait le décès donnant ouverture au paiement du droit et serait frustré de ce qui lui est dû. Toutefois il peut être réservé aux ayants droit de dame Humbert de réclamer restitution du droit perçu dans le cas où, ensuite du prédécès de dame Humbert à son mari, l'usufruit constitué en sa faveur ne prendrait pas cours.

Dame Humbert ayant en outre recouru au sujet de la quotité du droit réclamé (en prétendant que la valeur

réelle des titres soumis à l'usufruit est inférieure à leur valeur nominale de 125 000 fr.), le Conseil d'Etat a également rejeté ce recours le 14 décembre 1923.

Dame Humbert a formé un recours de droit public contre les deux arrêtés des 23 novembre et 14 décembre 1923, en concluant à leur annulation en vertu de l'art. 4 Constitution fédérale.

Le Conseil d'Etat a conclu au rejet du recours.

Considérant en droit :

D'après le système nettement caractérisé de la loi neuchâteloise du 21 mai 1912 concernant la perception d'un droit sur les successions et sur les donations entre vifs, le droit est perçu sur le montant dont se trouve enrichi le bénéficiaire de la succession, du legs ou de la donation. Il peut arriver que ce montant soit encore incertain, ainsi en cas de dévolution d'une nue-propriété ou d'un usufruit ; on le fixe alors (art. 9) d'après la valeur actuelle de la libéralité calculée conformément aux tables de probabilité de vie, mais ce n'est pas là une dérogation au système légal de l'impôt prélevé sur l'enrichissement, puisque, même dans ce cas, l'enrichissement est réalisé, seule sa quotité exacte étant indéterminée. La liaison intime qui existe entre l'enrichissement et la perception du droit se manifeste de la façon la plus évidente dans les dispositions qui visent, d'une part, les successions dévolues pour cause d'absence (art. 2) et les renonciations à titre onéreux à une succession (art. 4) et, d'autre part, les substitutions fidéi-commissaires (art. 3). D'après l'art. 2, les héritiers de l'absent sont immédiatement tenus au paiement du droit, mais celui-ci est restitué, si l'absent reparait ; d'après l'art. 4, l'héritier renonçant est immédiatement soumis au droit sur le prix de la renonciation, mais ce droit lui est restitué dans la mesure où, en vertu de l'art. 497 CCS, il est obligé de rembourser le prix perçu. Dans ces deux cas, qui sont des cas d'acquisition sous condition résolutoire, il y a

enrichissement immédiat — d'où obligation immédiate de payer le droit — mais cet enrichissement peut disparaître par l'avènement de la condition résolutoire — d'où obligation du fisc de restituer le droit perçu. Inversement, d'après l'art. 3, en cas de substitution fidéi-commissaire, l'héritier substitué n'est pas tenu de payer le droit lors de l'ouverture de la succession ; il n'est tenu à ce paiement que si et lorsque la substitution s'ouvre, c'est-à-dire en cas de prédécès du grevé. En effet l'enrichissement est modalisé par une condition suspensive : avant l'avènement de la condition, il n'y a pas d'enrichissement, donc pas d'obligation de payer le droit.

En l'espèce, il n'y a aucun enrichissement actuel de dame Humbert. La donation d'usufruit qui lui a été faite a eu lieu sous la condition suspensive du prédécès de son mari ; la donation ne deviendra donc effective, la donataire n'acquerra l'usufruit que si elle survit à son mari. Pour que, malgré l'absence de tout enrichissement, dame Humbert pût cependant, être soumise au droit, il faudrait que cette dérogation au système légal exposé ci-dessus fût consacrée par un texte. Or il n'existe aucun texte qui autorise la solution adoptée par le Conseil d'Etat. Celui-ci invoque l'art. 41, mais qui (relatif à l'obligation des notaires de relater les actes de donation) est dépourvu de toute pertinence. Il invoque également l'art. 9, mais cet article se borne à préciser le mode de calcul de la valeur actuelle d'un usufruit légué ou donné, il ne dispose nullement que le droit est dû même lorsque le legs ou la donation d'usufruit est affecté d'une condition suspensive. Et enfin la disposition générale de l'art. 1 qui prévoit la perception d'un droit « sur les donations entre vifs » ne dit rien de l'hypothèse tout à fait exceptionnelle de la donation sous condition suspensive, et le Conseil d'Etat lui-même reconnaît qu'elle ne s'y applique pas purement et simplement puisqu'il n'exige le paiement du droit que conditionnellement, restitution devant en être faite si dame Humbert décède avant son

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 trait 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.