

totalité de la fortune du contribuable, où qu'elle soit située. L'interprétation de l'art. 24 al. 2 donnée en l'espèce par l'autorité cantonale ne saurait donc être considérée comme arbitraire.

La recourante ne peut enfin tirer argument du fait qu'en 1920 elle a été taxée sur la base du rapport existant entre le capital et le bénéfice imposables dans le canton, car la question soulevée par l'arrêt Mercure contre Neuchâtel n'avait pas encore été résolue à cette époque. D'ailleurs un changement de jurisprudence fiscale ne saurait constituer un déni de justice que s'il n'est appuyé d'aucun argument soutenable. Or tel n'est pas le cas en l'espèce. Il convient toutefois de préciser que l'Etat de Fribourg doit admettre pour l'avenir toutes les conséquences de son système et s'en tenir à la nouvelle théorie qu'il a adoptée, même si elle devait ultérieurement se révéler moins favorable au fisc (voir *supra* chiff. 2 *in fine*).

Le Tribunal fédéral prononce :

Le recours est rejeté.

9. Arrêt du 24 mars 1922 dans la cause Perret contre Neuchâtel.

Double imposition: Art. 46 al. 2 Const. féd. : La souveraineté fiscale d'un canton sur un citoyen domicilié dans un autre canton mais imposé dans le premier sur la valeur de l'immeuble qu'il y possède, est limitée en principe au temps durant lequel il a été propriétaire de l'immeuble.

Georges Perret, domicilié à Genève, était propriétaire d'un immeuble d'une valeur cadastrale de 51 000 fr. Il a vendu cet immeuble le 30 avril 1921. En date du 22 août 1921, l'inspecteur des contributions du canton

de Neuchâtel l'a avisé qu'il devait l'impôt sur cet immeuble pour toute l'année 1921. Perret a recouru au Conseil d'Etat contre cette décision, en prétendant n'être astreint au paiement de l'impôt dans le canton de Neuchâtel que pour les quatre premiers mois de l'année 1921.

Par arrêté du 27 décembre 1921, le Conseil d'Etat de Neuchâtel a rejeté le recours par le motif que le recourant était propriétaire de l'immeuble au 1^{er} janvier 1921 et que de ce fait et conformément à l'art. 5 de la loi sur l'impôt direct, il était tenu de payer l'impôt sur la valeur de cet immeuble pour toute l'année.

Perret a formé auprès du Tribunal fédéral un recours de droit public fondé sur les art. 46 al. 2 et 4 Const. féd. Il soutient que l'arrêté dont est recours viole l'art. 46 al. 2 précité, attendu, dit-il, que si le fisc genevois est tenu de consentir à la déduction de 51 000 fr., représentant la valeur de l'immeuble, pour la période pendant laquelle le recourant était encore propriétaire, il est fondé par contre à ne plus l'admettre pour la période subséquente. Il soutient, d'autre part, que l'interprétation donnée par le Conseil d'Etat de l'art. 5 de la loi sur l'impôt direct est arbitraire, et conclut en conséquence à ce qu'il soit prononcé qu'il « ne peut être astreint à payer au fisc neuchâtelois l'impôt sur la valeur de l'immeuble qu'il possédait au Locle que jusqu'au 30 avril 1921, date de la vente... et que son bordereau d'impôt cantonal pour l'exercice 1921 doit être réduit de 246 fr. 85 à 82 fr. 30. »

Le Conseil d'Etat a conclu au rejet du recours en invoquant l'art. 5 de la loi cantonale et en se référant en outre à l'arrêt rendu par le Tribunal fédéral le 27 juin 1918 dans la cause demoiselle Etienne contre Neuchâtel.

Considérant en droit :

1. — Contrairement à l'opinion du Conseil d'Etat, la décision rendue par la Cour de céans dans la cause Etienne contre Neuchâtel ne tranche en aucune façon

le litige actuel. Si les faits des deux causes présentent, il est vrai, une certaine similitude, il convient toutefois d'observer qu'il s'agissait alors uniquement d'apprécier la constitutionnalité de la décision attaquée au regard de l'art. 4 Const. féd., tandis que le recourant Perret a expressément soulevé le moyen pris de l'art. 46 al. 2 et qu'ainsi la première question à examiner en l'espèce est celle de savoir si la pratique suivie par les autorités neuchâteloises en application de l'art. 5 de la loi d'impôt cantonale, qu'elle soit ou non arbitraire, est compatible avec le principe de l'interdiction de la double imposition. Comme on l'a d'ailleurs fait remarquer dans un arrêt Perrot contre Neuchâtel du 7 mai 1920, cette question avait été expressément réservée dans l'arrêt Etienne.

2. — Il n'est pas douteux que la solution préconisée par le Conseil d'Etat et consistant à n'envisager comme contribuable que la personne qui revêt la qualité de propriétaire le premier jour de l'année fiscale, sans tenir compte des mutations de propriété qui peuvent survenir au cours de l'exercice, ne présente certains avantages, du point de vue notamment de l'établissement des rôles et de la perception de l'impôt, et il se peut même qu'elle soit conforme aux dispositions légales en vigueur dans le canton de Neuchâtel. Ni l'une ni l'autre de ces circonstances ne sauraient toutefois suffire pour justifier le rejet du recours. Pour ce qui est du second point tout d'abord, à maintes reprises il a été jugé qu'une règle de législation interne ne peut prévaloir sur les principes qui, en application de l'art. 46 al. 2 Const. féd., doivent servir à fixer les limites des souverainetés fiscales entre cantons. Quant à la thèse elle-même, quels que soient les avantages pratiques qui peuvent en résulter, elle apparaît également comme inadmissible, car rien en l'espèce, par exemple, ne saurait empêcher le canton de Genève de se prévaloir de l'accroissement de fortune résultant de l'aliénation de

l'immeuble, pour imposer cette part du patrimoine du recourant qui se trouverait ainsi être imposée simultanément dans les deux cantons. Pour éviter ce résultat, il n'est actuellement, en l'état de la législation et en présence des compétences du Tribunal fédéral, qu'un seul moyen qui consiste à limiter la souveraineté fiscale des cantons à l'époque où intervient la mutation de propriété. Cette solution, conforme aux principes suivis en matière de changement de domicile et d'impôts sur les successions et qui a d'ailleurs été adoptée déjà dans le cas Perrot (cf. arrêt mentionné ci-dessus), se justifie également par diverses considérations. Il est évident tout d'abord que les personnes seules peuvent être sujets de droit et seules par conséquent imposées, tandis que les immeubles ne constituent jamais que l'assiette de l'impôt. D'autre part, s'il se justifie d'admettre une exception à la règle de l'imposition au domicile, en matière d'impôt foncier, ce ne peut être qu'en raison du rapport de propriété qui unit le contribuable à l'immeuble, d'où l'on peut conclure que lorsque ce rapport vient à cesser, le canton où se trouve l'immeuble perd *ipso facto* tout droit de souveraineté sur le contribuable en question.

Une application rigoureuse du principe de partage *pro rata temporis* pourrait, il est vrai, présenter certains inconvénients et il y aurait lieu peut-être de se demander s'il ne convient pas, pour des raisons d'ordre pratique, de substituer au calcul par jour un calcul plus simple, par mois par exemple ou par groupe de mois. Cette question n'a pas besoin d'être tranchée en l'espèce ; il est constant en effet que le recourant a possédé l'immeuble exactement pendant quatre mois de l'année 1921 et dans ces conditions il se justifie sans autre de faire droit à sa demande.

Le Tribunal fédéral prononce :

Le recours est admis. En conséquence le recourant

né peut être astreint à payer au fisc neuchâtelois l'im-
pôt sur la valeur de l'immeuble qu'il possédait au Locle
que pour la période comprise entre le 1^{er} janvier et le
30 avril 1921.

IV. DEROGATORISCHE KRAFT DES BUNDESRECHTS

FORCE DÉROGATOIRE DU DROIT FÉDÉRAL

10. Sentenza 6 maggio 1922 nella causa *Hôtel Europe* in Lugano contro Cantone Ticino.

La domanda dell'ufficio di esecuzione o dei fallimenti al registro
fondiario di iscrivere il trapasso di fondo in seguito di aggu-
dicazione a pubblico incanto, cade sotto il disposto dell'art. 16
LEF ed è quindi esente da bollo.

A. — L'art. 34 del Regolamento ticinese 13 dicembre
1920 sulle tasse per le operazioni attinenti al Registro
fondiario dispone: « ... Gli atti di trapasso per aggu-
dicazione a seguito di incanto o di esecuzione forzata
(art. 229 CO) devono essere muniti di bollo propor-
zionale al loro valore. »

B. — Nel fallimento di certo Burkhardt in Lugano,
lo stabile dell'*Hôtel Europe* in Calprino veniva aggu-
dicato alla Società cooperativa omonima. L'Ufficio dei
fallimenti richiese il Registro fondiario di Lugano di
iscrivere il trapasso della proprietà al nome della so-
cietà acquirente. L'Ufficio richiesto procedette all'is-
crizione esigendo:

a) per trapasso di proprietà	fchi. 4025.—
b) per cancellazione delle ipoteche	» 1057.25
c) per diritto di bollo proporzionale al valore dello stabile	» 670.—

La società acquirente pagò, ma protestò contro tali
esazioni riservandosi gli idonei mezzi di diritto.

C. — Infatti, con ricorso del 5 dicembre 1921, la
società si aggravava presso il Dipartimento di Giustizia
domandando di essere dispensata dal pagamento delle
tasse precitate.

Respinta con decisione del 28 gennaio u. s., essa
ricorre al Tribunale federale limitando tuttavia le sue
conclusioni alla domanda di annullamento della tassa
di fchi. 670 per bollo proporzionale al valore dello
stabile aggiudicato e allegando: Questa tassa è inap-
plicabile di fronte al disposto dell'art. 16 LEF, il quale
statuisce che tutti gli atti della procedura di esecuzione
e dei fallimenti sone esenti dal bollo. Il che significa
che tali atti non possono essere colpiti da tasse di bollo
neanche per disposizioni di leggi cantonali. L'art. 34
del regolamento cantonale (vedi sopra lett. A), che
assoggetta al diritto di bollo proporzionale gli atti per
aggiudicazione in seguito ad incanto, vale a dire i cer-
tificati dell'Ufficio dei fallimenti constatanti il trapasso
colla richiesta all'Ufficio del registro fondiario di is-
criverlo, non è quindi applicabile. La sua applicazione
costituisce una violazione della legge federale e « quindi »
dell'art. 4 CF che garantisce l'eguaglianza di tutti i
cittadini davanti alla legge.

D. — Con risposta del 22 aprile u. s. il Dipartimento
di Giustizia conchiude domandando il rigetto del ricorso.
Delle argomentazioni del Dipartimento di giustizia si
dirà, per quan'ò occorra, nei seguenti considerandi.

Considerando in diritto:

1° — Si è a torto che la ricorrente fa capo all'art. 4
CF adducendo che, poichè, a suo modo di vedere, l'ap-
plicazione dell'art. 34 del Regolamento precitato sarebbe
inammissibile di fronte all'art. 16 LEF, l'Autorità
cantonale avrebbe commesso violazione di quel dis-
posto costituzionale. Il ragionamento non regge. La