Urteilskopf

109 Ia 304

52. Sentenza 4 marzo 1983 della II Corte di diritto pubblico nella causa Usego S.A. contro Camera di diritto tributario del Tribunale di appello del Cantone Ticino e Dipartimento delle finanze del Cantone Ticino (ricorso di diritto pubblico)
Regeste (de):
Art. 46 Abs. 2 BV, Doppelbesteuerungsverbot; kantonale Stempelsteuer auf Rechnungen.

Ein Kanton kann eine nach dem Wert bemessene Stempelsteuer auf den auf seinem Gebiet ausgestellten Rechnungen erheben und zwar unabhängig von anderen, das gleiche Rechtsverhältnis betreffenden Dokumenten (wie Vertrag, Lieferschein, Quittung etc.). Rechnungsstellung ist nicht schon das blosse Abschreiben von Daten. Wenn in einem ausserkantonalen Rechenzentrum einer ausserkantonalen Firma eine Rechnung auch ausschliesslich anhand von Daten, die ihre Tessiner Filiale über ihre Lieferung übermittelt, ausgestellt wird, findet deren Redaktion ausserhalb des Tessins statt, d.h. im Rechenzentrum, wo die Daten miteinander nach dem von der Firma vorgegebenen Rechnungsstellungsprogramm verknüpft werden, wo Rabatte und Verrechnungen abgezogen werden und die Aufforderung zur Zahlung eines bestimmten Betrages innert einer bestimmten Zahlungsfrist formuliert wird.

Regeste (fr):
Art. 46 al. 2 Cst., double imposition; droit de timbre cantonal sur les factures.

Un canton peut prélever un droit de timbre proportionnel sur les factures établies sur son territoire, même si d'autres documents concernent le même rapport juridique (contrat, bulletin de livraison, quittance, etc.). La simple transcription de données ne vaut pas établissement de facture. Facture émise par le centre de calcul, sis hors du Tessin, d'une entreprise ayant également son siège dans un autre canton, selon un programme que ladite entreprise établit sur la base des seules données communiquées par une succursale tessinoise au sujet de ses propres livraisons: la facture est alors considérée comme établie en dehors du Tessin, soit au centre de calcul, lorsque ce dernier insère les données dans un programme de facturation, déduit des rabais et des compensations et invite à acquitter un certain montant dans un délai donné.

Regesto (it):
Art. 46 cpv. 2 Cost., doppia imposizione; diritto di bollo cantonale sulle fatture.

Un Cantone può riscuotere un'imposta di bollo proporzionale al valore delle fatture redatte sul suo territorio, indipendentemente dall'esistenza di altri documenti riguardanti lo stesso rapporto giuridico (contratto, bollettino di consegna, ricevuta ecc.). Alla redazione non è equiparabile la semplice copiatura di dati. Una fattura emessa dal centro contabile extracantonale di una ditta con sede fuori Cantone secondo un programma accreditato dalla ditta stessa e sulla sola scorta dei dati trasmessi da una succursale ticinese sulle proprie forniture, si considera redatta oltre Cantone (cioè presso il centro extracantonale) se i dati sono inseriti in un programma di rendiconto contabile, se sono detratti ribassi e compensazioni ed è formulato l'invito a pagare una certa somma entro una determinata scadenza.

Sachverhalt ab Seite 305

BGE 109 Ia 304 S. 305

Il Dipartimento delle finanze del Cantone Ticino ha intimato il 25 marzo 1977 alla società anonima Usego una notifica di contravvenzione per il mancato prelievo dell'imposta ticinese di bollo su taluni bollettini di consegna rilasciati alla ditta Gentile di Lugano. Il 7 aprile 1977 la Usego S.A. ha presentato le proprie giustificazioni, contestando essenzialmente la base legale per la riscossione dell'imposta sui bollettini di consegna. Con lettera del 7 giugno 1977 il Dipartimento delle finanze si è dichiarato d'accordo di esentare i bollettini, purché fossero assoggettate al bollo le fatture complessive emesse in un secondo tempo. Il 6 settembre 1977 il Dipartimento ha sostituito la notifica di contravvenzione del 24 marzo, al che la Usego S.A. ha formulato nuove osservazioni il 12 settembre 1977. Il 26 maggio 1978 il Dipartimento delle finanze ha emanato la propria decisione e applicato una sanatoria di Fr. 473.– a carico della Usego S.A. per non avere questa riscosso i diritti di bollo ammontanti a Fr. 43.– su 25 fatture inviate nel corso del 1974 alla ditta Gentile. Insorta il 20 giugno 1978 alla Camera di diritto tributario del Tribunale di appello, la società anonima Usego ha eccepito che le 25 fatture, pur riguardando consegne effettuate dalla succursale di Bironico, erano state allestite dal centro contabile della società a Olten e Zurigo. Esse sfuggivano, di conseguenza, alla legislazione ticinese sul bollo e la decisione impugnata doveva essere annullata. La corte cantonale ha respinto il ricorso il 17 luglio 1979, dopo aver osservato che l'imponibilità di una fattura non dipende soltanto dal luogo ov'essa è redatta ma anche dalla prestazione economica su cui essa si fonda, quanto meno finché il diritto di bollo non entra in conflitto con la legislazione di altri Cantoni. I giudici hanno rilevato inoltre che i bollettini di consegna e le distinte di fornitura (indicanti quantità e valore della merce) precedenti il recapito delle fatture costituivano, già di per sé, documenti assoggettabili all'imposta di bollo.

BGE 109 Ia 304 S. 306

La società anonima Usego ha introdotto il 10 settembre 1979 un ricorso di diritto pubblico al Tribunale federale in cui invoca il divieto della doppia imposizione e lamenta un'interpretazione arbitraria della legge sul bollo. Ricordando come il fisco ticinese abbia rinunciato a imporre i bollettini di consegna rilasciati dalla succursale di Bironico alla ditta Gentile, essa ribadisce che l'autorità cantonale non ha alcun diritto di percepire imposte su fatture redatte fuori dai confini ticinesi. Il Dipartimento delle finanze obietta che il luogo d'emissione delle fatture è Bironico e che queste sono state puramente trascritte a Olten e Zurigo: l'assunto ricorsuale contrasterebbe del resto con i principi della buona fede e dell'uguaglianza di trattamento. La Camera di diritto tributario del Tribunale di appello condivide la risposta dell'autorità fiscale, si riconferma nel proprio giudizio e propone di respingere il ricorso. Il 21 novembre 1979 il Presidente della II Corte di diritto pubblico del Tribunale federale ha conferito al gravame effetto sospensivo. Il 21 dicembre 1982 ha ordinato un complemento d'istruttoria.

Erwägungen

Considerando in diritto:

1. a) La ricorrente chiede che si annulli la sentenza impugnata e che si accerti l'esenzione delle fatture dall'imposta ticinese di bollo. Quest'ultima conclusione non è ammissibile. Il ricorso di diritto pubblico ha, per principio, funzione meramente cassatoria e non può tendere - tranne eccezioni che qui non ricorrono (cfr. DTF 105 Ia 28 consid. 1) - all'adozione di misure positive (DTF 108 Ia 199 consid. 1, DTF 107 Ia 129 consid. 1b e 219 consid. 1b). b) Nel ricorso in esame si danno per riprodotte le allegazioni inoltrate al Dipartimento delle finanze e alla Camera di diritto tributario. Tali rimandi, come ha ripetutamente stabilito la giurisprudenza, non ottemperano ai requisiti dell'art. 90 cpv. 1 lett. b OG e non sono quindi proponibili (DTF 99 Ia 346 consid. 4 e 593 consid. 3, DTF 96 I 14 consid. 1; BORGHI, Giurisprudenza amministrativa ticinese, pag. 435 n. 966).

2. a) Il divieto della doppia imposizione (art. 46 cpv. 2 Cost.) osta all'affermazione di due sovranità fiscali sullo stesso oggetto imponibile (DTF 107 Ia 42 consid. 1a con rinvii). Inoltre, se un Cantone legittimato a tassare un oggetto rinuncia all'esazione o

BGE 109 Ia 304 S. 307

prescinde dall'imposta per carenza di base legale, ciò non autorizza un altro Cantone a tassare il medesimo oggetto (DTF 104 Ia 252 consid. 1; BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts, 3a edizione, pag. 78; LOCHER in: Die Praxis der Bundessteuern, III parte, vol. I, § 1 III B n. 1; SCHLUMPF, Bundesgerichtspraxis zum Doppelbesteuerungsverbot, 3a edizione, pag. 27). b) Il Tribunale federale, statuendo su un ricorso di diritto pubblico in materia di doppia imposizione (art. 46 cpv. 2 Cost.), decide liberamente quale sia il Cantone legittimato a riscuotere una determinata imposta e in che modo debba essere operato un eventuale riparto intercantonale (ASA 41 pag. 346 consid. 2, 36 pag. 500; MARTI, Die staatsrechtliche Beschwerde, 4a edizione, pag. 160 n. 295; CHEDA, La giurisprudenza del Tribunale federale svizzero nei ricorsi per arbitrio, in: Rivista di diritto tributario ticinese, RTT, 1968 pag. 73). Per contro, l'applicazione e l'interpretazione del diritto tributario cantonale sono vagliate con cognizione limitata all'arbitrio (DTF 106 Ia 61 consid. 2 con citazioni, DTF 105 Ia 191 consid. 2a). c) Il diritto di bollo che un Cantone preleva in proporzione al valore dell'atto raffigura, per consolidata prassi, un'imposta soggetta al divieto dell'art. 46 cpv. 2 Cost. (DTF 94 I 443 consid. 3 con riferimenti). L'imposta ticinese sulle fatture è percepita in proporzione al valore del documento: l'art. 16 della legge sul bollo del 16 giugno 1966 (LB) dispone invero che
1 Al momento dell'emissione le fatture e le ricevute devono essere munite di una marca da bollo: da cent. 50 quando il valore supera Fr. 100.– e non Fr. 1000.–; da cent. 100 quando il valore supera Fr. 1000.– e non Fr. 2000.–; da cent. 200 quando il valore supera i Fr. 2000.–.
2 ...
(testo vigente fino al 28 ottobre 1975, v. BU 1966 pag. 407). Il Tribunale federale esamina liberamente, pertanto, se le fatture emesse dalla ricorrente soggiacciono alla sovranità fiscale ticinese; nell'affermativa si atterrà a un sindacato d'arbitrio dovendo giudicare l'applicazione e l'interpretazione della legge ticinese sul bollo.

3. La stesura delle 25 fatture che l'autorità tributaria ritiene soggette al bollo cantonale è avvenuta presso il centro elettronico della società ricorrente, a Olten e/o Zurigo. La succursale di Bironico, prima di far recapitare una fattura, ha rilasciato alla ditta Gentile, per ogni fornitura, un bollettino di consegna

BGE 109 Ia 304 S. 308

compilato sul posto; al bollettino è seguito ogni volta l'invio di una "distinta di fornitura" (allestita dal centro elettronico), indicante quantità, prezzo unitario e prezzo complessivo della merce. Le fatture hanno raggruppato, a scadenze regolari, tutte le consegne di un determinato periodo contabile con riferimento alle varie distinte di fornitura. Talvolta le merci ordinate dalla ditta Gentile sono giunte direttamente dalla Svizzera tedesca, spedite dal produttore (Conserve Hero a Lenzburg, Uova Lüchinger S.A. a Basilea, Pilz-Konserven AG a Pratteln). In questi casi la succursale di Bironico non ha emesso bollettini di consegna né ha fatto seguire distinte di fornitura: quantità e prezzo delle merci figurano su bollettini di consegna e fatture (pagabili alla Usego S.A. di Olten) redatte dagli stessi produttori. Queste ultime fatture sono richiamate, con il numero d'ordine e l'importo complessivo, nelle fatture periodiche preparate dal centro elettronico Usego.

4. a) La riscossione di diritti di bollo proporzionali all'ammontare delle fatture non trova precedenti nelle

sentenze del Tribunale federale. Per determinare quale sia il Cantone legittimato a simile prelievo v'è da chiedersi anzitutto se l'imposta ad valorem colpisca la confezione del documento come tale o il rapporto giuridico attestato dal documento. Nella prima ipotesi, infatti, i diversi documenti relativi allo stesso rapporto giuridico (contratto, fattura, ricevuta ecc.) costituirebbero singoli oggetti d'imposta assoggettabili a sovranità fiscali differenti; nella seconda evenienza, invece, il rapporto giuridico contenuto nel documento configurerebbe un unico oggetto imponibile, appartenente a una sola sovranità fiscale. La giurisprudenza inerente al divieto della doppia imposta per i diritti cantonali di bollo commisurati al valore dell'atto si è espressa dapprima a favore della seconda variante. Pronunciandosi sulle tassazioni di una lettera di vettura e di un riconoscimento di debito, il Tribunale federale ha stabilito a suo tempo che il bollo non colpisce il documento in sé, ma il rapporto giuridico risultante dal documento (DTF 32 I 283, DTF 71 I 325). In seguito ha precisato, circa la tassazione di contratti, che il rapporto giuridico è imposto attraverso il documento e che il diritto all'imposta nasce soltanto con l'erezione del documento stesso (DTF 72 I 83, DTF 81 I 22). Due successive sentenze (DTF 86 I 219 e DTF 89 I 459) pongono in primo piano la documentazione del contratto, senza più menzionare la tassazione del rapporto giuridico che emerge dal documento. Un accenno in questo senso ricompare, di transenna, nella sentenza

pubblicata in ASA 34 pag. 216, mentre un giudizio più recente, riprodotto in ASA 36 pag. 497, allude alla sola documentazione del contratto come oggetto d'imposta. L'ultima sentenza concernente la bollatura di documenti (si trattava ancora di un contratto: DTF 94 I 441) ritorna alla formulazione iniziale e indica di nuovo come oggetto d'imposta il rapporto giuridico risultante dal documento. b) L'indirizzo giurisprudenziale ripreso nella sentenza appena citata non deve essere seguito oltre. Come IRENE BLUMENSTEIN ravvisa giustamente nel saggio "Kantonale Stempelabgaben und Doppelbesteuerungsverbot" (apparso in ASA 32 pag. 447 segg., in particolare pag. 462 segg.), l'esazione di diritti di bollo ad valorem da parte di un Cantone va considerata una vera e propria imposta sul documento, che colpisce la confezione dell'atto. L'applicazione del bollo non dipende in realtà dal rapporto giuridico sostanziale alla base dell'atto, ma dalla forma che il rapporto giuridico assume. Tale imposta costituisce un tributo prettamente formale, svincolato dalle cause e dai motivi che hanno indotto le parti a redigere il documento, dallo scopo ch'esse intendono conseguire con quest'ultimo o dagli effetti che scaturiscono dall'atto medesimo. Dandosi il caso quindi, gli svariati documenti relativi a uno stesso rapporto giuridico possono ricadere sotto sovranità fiscali di Cantoni diversi. Gioverà rilevare, a titolo comparativo, che anche per il diritto ticinese l'imposta di bollo raffigura un'autentica imposta sul documento gravante sia i contratti, sia le fatture, sia le ricevute (art. 1 lett. a e c, art. 5 segg. e art. 16 segg. LB).

5. a) Premessa l'imponibilità delle fatture indipendentemente da altri documenti riguardanti lo stesso rapporto giuridico, resta da appurare - sempre sotto il profilo della doppia imposta - quale sia il Cantone autorizzato a riscuotere diritti di bollo sulle 25 fatture in questione. La prassi del Tribunale federale ha costantemente ripetuto, in proposito, che il diritto di percepire l'imposta nasce con la confezione dell'atto e che la facoltà di procedere alla tassazione del documento compete al solo Cantone sul cui territorio il documento è stato allestito, cioè redatto e - ove occorra - firmato per ultimo (DTF 72 I 85, DTF 81 I 24, DTF 86 I 222 consid. 1b, DTF 89 I 459; ASA 34 pag. 219 consid. 2, 36 pag. 500 consid. 2; DTF 94 I 443 consid. 3). Questa norma di collegamento, pur restando soggetta alla libera disponibilità dei contribuenti, risponde alla natura formalistica dell'imposta di bollo che

prescinde da considerazioni d'ordine sostanziale sul rapporto giuridico attestato dalle parti o sui motivi che hanno condotto le stesse alla redazione del documento (IRENE BLUMENSTEIN, op.cit., pag. 467). Dal carteggio processuale non si evince con precisione se le 25 fatture in discorso siano state stilate a Olten e/o Zurigo. È pacifico nondimeno ch'esse non sono state allestite nel Ticino, per cui sfuggono alla sovranità fiscale ticinese; del resto la stessa legge sul bollo dichiara soggiacere all'imposta le sole fatture "emesse nel Cantone" (art. 1 lett. c LB). Poco importa che i Cantoni Soletta e Zurigo non conoscano diritti di bollo sulle fatture: tale circostanza, come si è già illustrato (consid. 2a), non provoca in alcun modo l'evizione della loro sovranità fiscale.
b) I giudici di secondo grado affermano che la sovranità fiscale su di un documento non va definita in base a criteri esclusivamente territoriali e che, in taluni casi, non si deve ignorare l'appartenenza economica del rapporto giuridico a un determinato Cantone; ciò soprattutto quando la preparazione di un documento in un Cantone piuttosto che in un altro sia dovuta soltanto all'impiego - come in concreto - di un elaboratore elettronico. L'assunto non può essere seguito senza riserve. Vero è che, in circostanze particolari, la norma di collegamento predetta può rivelarsi inapplicabile, segnatamente ove sia dimostrato il proposito di evadere l'imposta tramite una deliberata stesura del documento fuori Cantone. Non risulta, però, che alla ricorrente sia mai stata imputata l'intenzione di eludere l'imposta di bollo. Per quanto attiene all'uso di un elaboratore elettronico nella preparazione delle fatture, la ricordata norma di collegamento non può essere disattesa. Decisivo appare, di conseguenza, il luogo di redazione dell'atto, ritenuto tuttavia che alla redazione non è equiparabile la semplice copiatura di dati. L'autorità fiscale assevera che le 25 fatture controverse sono state puramente trascritte dal centro elettronico in base ai bollettini di consegna già staccati nel Cantone Ticino: con il calcolatore della ricorrente non si sarebbe attuata, dunque, alcuna opera di redazione. Il rilievo non può essere condiviso. Anche una fattura emessa dal centro contabile extracantonale di una ditta con sede fuori Cantone secondo un programma accreditato dalla ditta stessa e sulla sola scorta dei dati trasmessi da una succursale ticinese sulle proprie forniture, infatti, si considera redatta oltre Cantone (cioè presso il centro extracantonale) se i dati sono inseriti in un programma di

rendiconto contabile, se sono detratti ribassi e compensazioni ed è formulato l'invito a pagare una certa somma entro una determinata scadenza. Ciò vale a maggior ragione quando, come nel caso in esame, il centro contabile includa nella medesima fattura dati di forniture effettuate da terzi con domicilio o sede fuori Cantone. Ne discende che le 25 fatture in contestazione non sottostanno alla sovranità fiscale ticinese. In questa prospettiva il ricorso di diritto pubblico riesce fondato e la decisione impugnata incorre nell'annullamento.

6. La corte cantonale aggiunge abbondanzialmente che, nell'ipotesi in cui le 25 fatture emesse dalla ricorrente fossero sottratte alla tassazione ticinese, il bollo cantonale dovrebbe essere pagato sui bollettini di consegna, i quali a loro volta sono assimilabili a fatture (se indicano il prezzo della merce) o a riconoscimenti di debito (se sono firmati dal destinatario); i secondi sono tassati dalla legge cantonale in modo più oneroso, alla stessa stregua dei contratti (art. 1 lett. a in relazione con gli art. 9 e 10 LB). Se non che la tassazione dei bollettini di consegna non è oggetto della presente controversia. Statuendo sull'imponibilità dei bollettini di consegna - ancorché in via di subordine - per confermare la sanatoria applicata alla ricorrente, la Camera di diritto tributario ha addebitato alla ricorrente una sottrazione d'imposta estranea al processo. Materia del contendere resta, nella procedura in esame, la tassazione di una serie di 25 fatture, non il complesso di bollettini su cui si fondano tali fatture. Per di più la corte ha attinto a un procedimento contravvenzionale (il primo, inerente ai bollettini) abbandonato o, quanto meno, tenuto in sospeso dall'autorità finché fosse stato accertato l'assoggettamento delle fatture. L'argomentazione sussidiaria dei giudici di secondo grado non deve perciò essere esaminata nell'ambito dell'attuale sentenza.

Dispositiv

Per questi motivi il Tribunale federale pronuncia:
Nella misura in cui è ammissibile, il ricorso è accolto e la sentenza impugnata è annullata.