Urteilskopf

117 Ia 516

80. Estratto della sentenza 19 aprile 1991 della II Corte di diritto pubblico nella causa Z.X. AG e litisconsorti contro Camera di diritto tributario del Tribunale di appello del Cantone Ticino, Ufficio dei registri del Distretto di Lugano e Amministrazione cantonale delle contribuzioni (ricorso di diritto pubblico).
Regeste (de):
Art. 46 Abs. 2 BV, Art. 4 BV; kantonale Stempelsteuer auf einer öffentlichen Urkunde.

1. Insofern ein Rechtsgeschäft sich auf ein Grundstück bezieht, kann die entsprechend dem Wert der Urkunde erhobene Stempelsteuer auch dann nur von dem Kanton erhoben werden, in dem das Grundstück liegt, selbst wenn die öffentliche Urkunde in einem andern Kanton errichtet worden ist (E. 2; Präzisierung der in BGE 109 Ia 304 ff. veröffentlichten Rechtsprechung).

2. Der Grundsatz rechtsgleicher Behandlung wird nicht dadurch verletzt, dass die kantonale Gesetzgebung eine weniger hohe Stempelsteuer für den Mobiliarerwerb vorsieht (E. 3).

Regeste (fr):
Art. 46 al. 2 Cst., art. 4 Cst.; droit de timbre cantonal sur la copie d'un acte authentique.

1. Dans la mesure où un acte juridique concerne un immeuble, le droit de timbre proportionnel à la valeur de l'acte peut être prélevé seulement par le canton dans lequel est situé l'immeuble, même si l'acte authentique a été passé dans un autre canton (consid. 2; précision de la jurisprudence publiée aux ATF 109 Ia 304 ss).

2. Le fait que la loi cantonale prévoit un droit de timbre moins élevé pour les transactions mobilières ne viole pas le principe de l'égalité de traitement (consid. 3).

Regesto (it):
Art. 46 cpv. 2 Cost., art. 4 Cost.; imposta di bollo cantonale sulla copia autentica di un pubblico istromento.

1. Nella misura in cui il negozio giuridico riguarda un immobile, l'imposta di bollo proporzionale al valore dell'atto può essere percepita solo dal Cantone di situazione dell'immobile, indipendentemente dal fatto che l'istromento pubblico è stato rogato fuori Cantone (consid. 2; precisazione della giurisprudenza pubblicata in DTF 109 Ia 304 segg.).

2. Il fatto che la normativa cantonale prevede un'imposta di bollo meno elevata per i trapassi mobiliari non lede il principio della parità di trattamento (consid. 3).

Sachverhalt ab Seite 517

BGE 117 Ia 516 S. 517

Il 16 marzo 1988 i notai Y., con sede nel Distretto di Lugano, e W., con sede in quello di Locarno, hanno rogato insieme a Zurigo-Oerlikon, nella forma del pubblico istromento, un contratto di compravendita concernente l'immobile n. ... RFD di Ascona. Il fondo è stato venduto da B. di Muri e da C. di Ginevra alla Z.X. AG di

Kloten al prezzo di fr. 27'400'000.–. Una copia dell'atto originale è stata depositata presso l'Archivio notarile del Distretto di Lugano. Su esplicita richiesta del notaio Y., l'archivista notarile ha emanato una formale decisione di tassazione il 15 aprile 1988. Considerando che non vi erano motivi di esenzione, egli ha stabilito che l'imposta di bollo dovuta ammontava al 3 %o del valore del contratto di compravendita, ossia a fr. 82'200.–. La tassazione è stata confermata con decisione su reclamo del 2 agosto 1988. Respingendo l'obiezione dedotta dalla sentenza del Tribunale federale nella causa Usego S.A. c. Camera di diritto tributario del Tribunale di appello e Dipartimento delle finanze del Cantone Ticino, pubblicata in DTF 109 Ia 304 segg. - secondo cui l'imposta di bollo non era dovuta poiché l'atto è stato redatto e firmato fuori Cantone - l'archivista ha precisato che l'imposta litigiosa non colpisce l'originale dell'atto bensì la copia destinata all'Archivio notarile. Adita dalle parti e dal notaio Y. il 2 settembre 1988, la Camera di diritto tributario del Tribunale di appello del Cantone Ticino ha respinto il gravame con decisione del 20 agosto 1990. I giudici cantonali hanno rilevato, in sintesi, che oggetto dell'imposta di bollo non è l'originale dell'atto notarile rogato a Zurigo-Oerlikon, ma la copia autentica depositata all'Archivio notarile. Hanno osservato poi che l'imposizione differenziata dei contratti notarili (3 %o) e di quelli aventi per oggetto cose mobili (1 %o) non implica una disparità di trattamento, poiché vengono imposti in modo differente documenti di contenuto e di natura dissimili tra di loro. Il 1o ottobre 1990 la Z.X. AG, B., C. e Y. hanno presentato al Tribunale federale un ricorso di diritto pubblico, con cui chiedono che la sentenza impugnata sia annullata e che venga accertato che la compravendita immobiliare non è soggetta all'imposta di bollo. Affermano che la tesi adottata dalla corte cantonale disattende l'art. 46 cpv. 2 Cost. e che il prelievo di un'imposta del 3 %o proporzionale al valore

dell'atto viola il principio della parità di trattamento garantito dall'art. 4 Cost. La Camera di diritto tributario ha rinunciato a formulare osservazioni. L'Ufficio dei registri del Distretto di Lugano e l'Amministrazione cantonale delle contribuzioni, quest'ultima riferendosi alla sentenza impugnata, hanno postulato il rigetto del gravame.

Erwägungen

Dai considerandi:

2. Il divieto della doppia imposizione (art. 46 cpv. 2 Cost.) osta a che un contribuente sia tassato da due o più Cantoni sullo stesso oggetto per il medesimo periodo di tempo (doppia imposizione attuale), oppure che un Cantone ecceda i limiti della propria sovranità fiscale e, violando norme che regolano casi di conflitto, riscuota un'imposta che solo un altro Cantone è competente a percepire (doppia imposizione virtuale). La giurisprudenza ha dedotto inoltre dall'art. 46 cpv. 2 Cost. il principio secondo cui un Cantone non può tassare in maggior misura un contribuente per il fatto che questi non soggiaccia interamente alla sua sovranità fiscale, ma sia soggetto all'imposta anche in un altro Cantone (DTF 116 Ia 130 consid. 2a, DTF 115 Ia 163 consid. 3 e rispettivi richiami). a) A parere dei ricorrenti la corte cantonale, confermando il prelievo dell'imposta di bollo sulla copia dell'istromento pubblico depositata presso l'Archivio notarile, ha disatteso l'art. 46 cpv. 2 Cost. Essi affermano - citando la prassi del Tribunale federale, segnatamente la sentenza pubblicata in DTF 109 Ia 304 segg., ed estratti del Messaggio 13 luglio 1964 del Consiglio di Stato ticinese concernente la legge sull'imposta di bollo del 16 giugno 1966 e di quello 15 gennaio 1986 relativo alla nuova legge sull'imposta di bollo del 20 ottobre 1986 - che il documento determinante per il prelievo dell'imposta litigiosa può essere solo l'atto originale, poiché è questo che crea il rapporto giuridico tassato attraverso il documento. Nel caso concreto, il contratto di compravendita, rogato nella forma del pubblico istromento, è stato redatto e firmato dalle parti a Zurigo: esso non è, quindi, soggetto all'imposta di bollo ticinese, e solo le competenti autorità zurighesi potrebbero,

eventualmente, riscuotere un'imposta. Riguardo alla copia depositata presso l'Archivio notarile, i ricorrenti asseriscono che sulla stessa può essere riscossa, tutto al più, la tassa prevista

BGE 117 Ia 516 S. 519

dall'art. 20 cpv. 2 LB per la rimunerazione del servizio di archiviazione. b) Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, confermata con la sentenza pubblicata in DTF 109 Ia 304 segg., l'esazione di diritti di bollo commisurati al valore dell'atto da parte di un Cantone è considerata una vera e propria imposta sul documento, che colpisce la confezione dell'atto. L'applicazione del bollo non dipende quindi dal rapporto giuridico sostanziale su cui si fonda l'atto, ma dalla forma che il rapporto giuridico assume. L'imposta costituisce un tributo prettamente formale, svincolato dalle cause e dai motivi che hanno indotto le parti a redigere il documento, dallo scopo che esse intendono conseguire con quest'ultimo o dagli effetti che ne scaturiscono. Gli svariati documenti relativi a uno stesso rapporto giuridico possono quindi eventualmente cadere sotto sovranità fiscali di Cantoni diversi. Anche per il diritto ticinese l'imposta di bollo raffigura un'autentica imposta sul documento. Infine, il Tribunale federale ha ripetutamente stabilito che il diritto di percepire l'imposta nasce con la confezione dell'atto e che la facoltà di procedere alla tassazione del documento compete solo al Cantone sul cui territorio il documento è stato allestito, cioè redatto e - ove occorra - firmato per ultimo (DTF 109 Ia 309 consid. 4b e 5a con rinvii). Senonché, detta giurisprudenza dev'essere precisata. È vero che il contratto di compravendita è stato redatto e firmato nel Cantone di Zurigo. Nel caso concreto, è tuttavia determinante il fatto che il negozio giuridico in questione si riferisce alla compravendita di un immobile situato nel Cantone Ticino. In proposito può ricordarsi che solo un notaio ammesso all'esercizio nel Cantone Ticino può rogare gli atti in forma autentica riguardanti diritti reali relativi a fondi siti in questo Cantone (cfr. art. 2 cpv. 2 della legge ticinese sul notariato, LN). Va rilevato poi che è nel Cantone Ticino che il notaio (il quale, conformemente all'art. 65 cpv. 2 LN, non può spossessarsi dell'originale dell'istromento ricevuto), o una delle parti, dovrà produrre una copia autentica dell'atto originale affinché, mediante l'iscrizione del negozio giuridico nel registro fondiario, avvenga il trapasso di proprietà. Ne discende che, poiché il negozio giuridico concerne un immobile, il documento essenziale per poter procedere all'iscrizione nel registro fondiario e, quindi, effettuare il trapasso di proprietà, è rappresentato dalla copia autentica. È inoltre rilevante che nel Cantone ove è stato allestito l'atto originale, questo non è necessario e non viene,

BGE 117 Ia 516 S. 520

quindi, tassato. Vista la connessione preponderante del contratto di compravendita con il Cantone di situazione dell'immobile, si giustifica di sottoporre il rogito unicamente all'imposta di bollo ticinese, la quale è prelevata su di una copia autentica (mentre l'originale, come già menzionato, rimane in possesso del notaio). In tali circostanze, non si può considerare che l'esazione di un'imposta di bollo proporzionale al valore dell'atto da parte della competente autorità ticinese - unica a poter riscuotere un'imposta simile quando il negozio giuridico riguarda un immobile - disattenda l'art. 46 cpv. 2 Cost. Su questo punto, il ricorso dev'essere respinto.

3. In via subordinata, i ricorrenti fanno valere che all'imposta di bollo, pari al 3 %o del valore dell'atto, si somma un'imposta-tassa pari al 10 %o del valore dell'atto pagata per la trascrizione nel registro fondiario; si giunge così a un'imposta globale del 13 %o, mentre i trapassi mobiliari sono sottoposti soltanto a un'imposta di bollo del 1 %o del valore dell'atto. Ciò implica una violazione del principio della parità di trattamento, garantito dall'art. 4 Cost. Affermano poi che il fatto che la legge sull'imposta di bollo e sugli spettacoli cinematografici, come anche il decreto legislativo che stabilisce la tariffa per le operazioni nel registro fondiario, prevedono il

prelievo di un'imposta proporzionale al valore dell'atto, ossia senza un limite massimo, disattende il principio secondo cui disposizioni cantonali non devono rendere impossibile o eccessivamente gravoso un istituto di diritto federale, in concreto la stipulazione di un contratto di compravendita immobiliare. Tale argomentazione non può essere condivisa. Come ben rileva la Camera di diritto tributario nella sentenza impugnata, la circostanza che la legge sull'imposta di bollo e sugli spettacoli cinematografici colpisca in modo diverso i vari atti elencati all'art. 1 cpv. 2 non costituisce una disparità di trattamento vietata dall'art. 4 Cost., visto che vengono tassati in modo differente documenti il cui contenuto e la cui natura sono diversi. In altre parole, non si può considerare che - trattandosi di due materie diverse - la normativa ticinese faccia distinzioni inammissibili, non sorrette cioè dalla diversità delle fattispecie che essa intende regolare, oppure, all'opposto, ometta di fare distinzioni imposte dalla diversità delle circostanze rilevanti, dando così luogo a una parificazione inammissibile. A tale proposito, il ricorso è infondato. Per quanto concerne il fatto che l'imposta riscossa sia proporzionale al valore dell'atto, può ricordarsi anzitutto che oggetto dell'attuale

vertenza è unicamente il prelievo dell'imposta di bollo ticinese. Orbene, essendo questa limitata al 3 %o del valore dell'atto, non si può ritenere che sia eccessivamente gravosa. Anche su questo punto, il ricorso è infondato.