

BGer 2P.233/2003 vom 15. Januar 2004

Bundesgericht, 2004-01-15, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2P.233_2003

FR: TF 2P.233/2003 du 15 janvier 2004

IT: TF 2P.233/2003 del 15 gennaio 2004

Regeste

Finanze pubbliche & diritto tributario

Erwägungen

E. 1.1

Per costante giurisprudenza, il Tribunale federale si pronuncia d'ufficio e con pieno potere d'esame sull'ammissibilità del rimedio sottopostogli (DTF 129 III 107 consid. 1 e rinvi).

E. 1.2

Il ricorso di diritto pubblico, fondato sulla pretesa violazione di diritti costituzionali del cittadino e presentato tempestivamente contro una decisione emanata da un'autorità di ultima istanza cantonale in materia di tasse d'iscrizione a registro fondiario (art. 7a cpv. 3 DLTRF), è ammissibile giusta l'art. 84 cpv. 1 lett. a nonché gli art. 86 segg. OG. La legittimazione della ricorrente, colpita nei suoi interessi giuridicamente protetti, è pacifica e non dà adito a dubbi (art. 88 OG).

E. 2

Il decreto legislativo ticinese che stabilisce la tariffa per le operazioni nel registro fondiario prevede il prelievo di una tassa per le iscrizioni a registro. Secondo l'art. 5 cpv. 1 DLTRF, la tassa proporzionale è calcolata in base al valore della contrattazione di cui è chiesta l'iscrizione. L'art. 11 DLTRF prevede, tra l'altro, che viene prelevata una tassa per le iscrizioni nel registro fondiario dei trapassi d'immobili a titolo oneroso, di successione ereditaria, di legato o permuta e ne disciplina le aliquote. Da parte loro, gli art. 12 a 25 DLTRF instaurano una tassa ridotta per determinate operazioni. L'art. 39 DLTRF sancisce inoltre che tutti gli atti soggetti ad iscrizione non esplicitamente contemplati nei disposti di legge sono tassati con le norme previste per i casi affini. Infine gli art. 16 § 3 e 38 DLTRF disciplinano i casi di esenzione.

E. 3.1

La ricorrente censura la violazione degli art. 5 cpv. 1 e 127 cpv. 1 Cost. Secondo lei, l'imposizione di trasferimenti immobiliari effettuati nell'ambito di una trasformazione societaria come quella in esame difetterebbe di una base legale sufficientemente precisa. In effetti, detta operazione non sarebbe in quanto tale onerosa, a differenza di quelle che scaturiscono da contratti di fusione tra società. Essa non dovrebbe poi neanche essere trattata come un trapasso immobiliare vero e proprio, dato che il titolare effettivo del diritto di proprietà immobiliare rimane sempre lo stesso e che viene trasformata solo la forma giuridica della società. Infine, non vi sarebbe alcun valore di contrattazione.

E. 3.2

In ambito tributario, il principio della legalità è un diritto costituzionale indipendente, la cui violazione può essere direttamente fatta valere con ricorso di diritto pubblico. Detto principio viene concretizzato dall' art. 127 cpv. 1 Cost. , il quale prevede che soggetto, oggetto e basi di calcolo del tributo sono fissati in una legge in senso formale. Il principio della legalità, il cui scopo è di tutelare il cittadino contro comportamenti arbitrari da parte dello Stato si applica, in linea di principio, a tutti i contributi pubblici, con tuttavia delle differenziazioni al fine di tener conto della specifica natura di determinati contributi. In particolare, il medesimo può essere attenuato quando altri principi, come ad esempio quello della copertura dei costi e quello dell'equivalenza, permettono in una determinata misura di controllare l'ammontare del contributo. Questi ultimi principi non possono però sostituire completamente e totalmente l'esigenza di una base legale formale (cfr. DTF 128 II 112 consid. 5a e rinvii).

E. 3.3

A parere dei giudici cantonali, la formulazione del decreto legislativo in questione è sufficientemente ampia da includere, nella nozione di atto soggetto all'imposizione di una tassa d'iscrizione nel registro fondiario, ogni trasferimento immobiliare effettuato, sia a titolo oneroso sia a titolo gratuito oppure a titolo costitutivo, rispettivamente a titolo dichiarativo, salvo le eccezioni espressamente previste nel decreto stesso. Per la parte dell'imposta prelevata che non sia una vera e propria tassa amministrativa - corrispondente al 12,5% della medesima (cfr. sentenza 2C.2/1992 del 13 aprile 1994, pubblicata in: RDAT II 1994 n. 16t pag. 409, consid. 5e) - le relative disposizioni costituiscono quindi una base legale sufficiente per disporre un tributo sui trasferimenti immobiliari, ossia un'imposta indiretta il cui oggetto è rappresentato dal mero trasferimento della titolarità giuridica di un fondo, anche quando detto trasferimento derivi dalla trasformazione di una società anonima in una società a garanzia limitata.

E. 3.4

Tale interpretazione resiste alle critiche sollevate dalla ricorrente. È d'uopo rilevare in primo luogo che non è rimessa in discussione la facoltà in quanto tale del legislatore ticinese d'imporre, con una tassa mista, le operazioni d'iscrizione a registro fondiario (al riguardo, cfr. sentenza 2P.89/1999 del 3 aprile 2000, pubblicata in: RDAT II 2000 1t pag. 371, consid. 2 e riferimenti). Va poi osservato che la ricorrente non contesta neanche che il citato decreto prevede, conformemente a quanto richiesto dai principi sopra citati, oggetto, soggetto e basi di calcolo del tributo. Essa sostiene invece che gli art. 5 e 11 DLTRF non possono applicarsi alla fattispecie, non essendovi nel suo caso alcun valore della contrattazione né trapasso a titolo oneroso. Sennonché, oltre al fatto che, come già precedentemente rammentato, il decreto contestato sottopone ad una tassa d'iscrizione (salvo i casi d'esenzione ivi espressamente previsti) sia gli atti esplicitamente menzionati ai suoi art. 11 segg. sia quelli non espressamente indicati (l'art. 39 DLTRF riferendosi ai "casi affini"), va ribadito che la tassa querelata è un'imposta sui trasferimenti immobiliari. Il suo oggetto è infatti costituito dal trasferimento della proprietà immobiliare in quanto tale, senza alcun riguardo alle cause giuridiche che lo hanno determinato. In altre parole, non è determinante il carattere oneroso o meno del negozio alla base del trasferimento o la natura costitutiva o dichiarativa della relativa iscrizione a registro ai fini dell'assoggettamento. In queste condizioni, gli argomenti avanzati dalla ricorrente non permettono di escludere l'assoggettamento al tributo litigioso: le norme contestate costituiscono pertanto una base legale sufficiente per procedere all'imposizione di mutazioni di proprietà originate dalla

trasformazione di una società anonima in una società a garanzia limitata.

E. 4.1

La ricorrente sostiene che la decisione impugnata violerebbe il principio della parità di trattamento (art. 8 cpv. 1 Cost.) e quello del divieto dell'arbitrio (art. 9 Cost.), in quanto equipara sul piano impositivo delle operazioni a registro fondiario oggettivamente diverse tra loro, quali sono - secondo lei - l'iscrizione di un trapasso immobiliare non oneroso, come quello in questione, e l'iscrizione di un trapasso immobiliare a titolo oneroso, come quello che invece deriva dalla fusione tra due o più società anonime. A suo parere, la trasformazione operata nel primo caso, a differenza di quel che avviene nel caso di una fusione, è un'operazione che non ha alcuna conseguenza economica per la nuova società e non comporta alcun trasferimento civilistico della proprietà. Di conseguenza equiparare queste due operazioni, anche ai soli fini impositivi, sarebbe arbitrario. Essa lamenta un'altra disparità di trattamento in quanto un trapasso eseguito in seguito alla trasformazione di una società di persone in un'altra società di persone non sarebbe invece assoggettato all'imposizione contestata.

E. 4.2

Il divieto dell'arbitrio di cui all' art. 9 Cost. viene disatteso quando una decisione non si fonda su motivi seri ed oggettivi, appare priva di senso o di scopo o fa distinzioni che non trovano ragionevole riscontro nella diversità delle fattispecie sottoposte alla disciplina normativa o, infine, sottopone ad un identico regime situazioni che presentano tra di loro delle differenze rilevanti e di natura tale da rendere necessario un trattamento diverso. In materia di diritto fiscale il principio della parità di trattamento è poi concretizzato da quello della generalità e dell'uguaglianza dell'imposizione, così come da quello della proporzionalità dell'onere fiscale, che dev'essere adeguato alla capacità economica del singolo contribuente (DTF 126 I 76 consid. 2a e riferimenti). Sempre in ambito tributario, il legislatore cantonale dispone, nei limiti posti dalla Costituzione, di una larga libertà d'azione. Il principio di uguaglianza non è perciò leso quando il legislatore adotta delle soluzioni che non seguono in ogni aspetto uno specifico schema di ordine giuridico, economico o finanziario (DTF 126 I 76 consid. 2a; 116 Ia 321 consid. 3f). Anche il rispetto del principio dell'imposizione secondo la capacità economica del singolo contribuente non impone che le situazioni paragonabili siano necessariamente identiche sotto ogni aspetto, ma la loro similitudine va stabilita per quel che riguarda i fatti pertinenti per la decisione da prendere (DTF 126 I 76 consid. 2a e richiami).

E. 4.3

Secondo i giudici cantonali, dal momento che l'operazione di trasformazione della forma societaria in questione è avvenuta mediante la cosiddetta trasformazione impropria (trasformazione per trasferimento, "übertragende Umwandlung"), ossia con la costituzione di una nuova società a garanzia limitata a cui la disciolta società anonima ha trasferito attivi e passivi, l'affinità con l'operazione della fusione, almeno ai fini della tassazione in discussione, rasenta l'identità. Si giustifica pertanto di trattare le due fattispecie allo stesso modo.

E. 4.4

Anche su questo punto la soluzione adottata dai giudici cantonali resiste alle critiche ricorsuali. In primo luogo occorre precisare che, nel caso concreto, e contrariamente alla tesi della ricorrente, non si è in presenza di una trasformazione propriamente detta

("formwechselnde Umwandlung"), contraddistinta da una nuova definizione dell'assetto giuridico in virtù di una modifica statutaria e/o contrattuale, senza trasferimento di attivi o passivi, con conseguente continuità sostanziale del soggetto originario. Come emerge chiaramente dall'insero di causa e rettamente rilevato dalla Corte cantonale, è invece indubbio che si è in presenza di una trasformazione cosiddetta impropria, che implica un trasferimento patrimoniale a titolo universale senza liquidazione, con passaggio di attivi e passivi a favore di una nuova entità distinta e di diversa configurazione. Orbene, come già illustrato in precedenza (cfr. consid. 3), oggetto del tributo in esame è il trasferimento civilistico di diritti sopra un fondo o parte di esso, da un soggetto giuridico ad un altro, indipendentemente dalle conseguenze economiche derivanti da questa operazione e senza riguardo per i titoli o le cause giuridiche che l'hanno originato. Al riguardo si può precisare che, come già rilevato da questa Corte (cfr. sentenza 2P.89/1999 del 3 aprile 2000, pubblicata in: RDAT II 2000 1t pag. 371, consid. 3b/bb e rinvio), il decreto in esame non contiene alcuna norma dalla quale è possibile dedurre che si è voluto far dipendere il prelievo o anche solo il calcolo dell'imposta contestata dalla gratuità o meno del negozio giuridico all'origine della mutazione oppure ancora dal carattere costitutivo o dichiarativo dell'iscrizione a registro fondiario. Per definire l'oggetto del tributo disciplinato dal decreto legislativo in esame non è quindi rilevante, contrariamente all'opinione della ricorrente, che tra la fusione e la trasformazione di una società anonima in una società a garanzia limitata vi siano delle differenze. È invece decisivo che per entrambe le operazioni vi sia un trasferimento a titolo universale dell'intero patrimonio della società disciolta alla società neocostituita. È proprio in questa operazione formale di trasferimento della proprietà immobiliare che nasce l'evento che giustifica l'assoggettamento ad un tributo come quello contestato. Nel caso concreto, considerata la natura del tributo esatto e l'oggetto del medesimo, l'analogia ritenuta tra le operazioni di trasformazione della forma giuridica adottate dalla ricorrente e quelle derivanti da una fusione, attuata sia mediante la costituzione di una nuova società a cui viene trasferito il patrimonio di entrambe le società da fondere sia mediante la fusione per assorbimento, come assunto nel giudizio querelato, non viola il principio della parità di trattamento. Di conseguenza, si giustifica di assoggettare all'art. 11 DLTRF un'operazione come quella in esame in quanto la stessa, come nel caso di una fusione, presenta caratteristiche che non consentono di applicare le tasse d'iscrizione agevolate previste dal decreto e riservate a ben specifiche altre operazioni. Detto assoggettamento si giustifica altresì nella misura in cui non appare decisivo accertare se una fusione sia avvenuta a titolo oneroso o gratuito dato che, al di là del tenore letterale del citato disposto, sono soggetti all'imposta litigiosa tutti i trasferimenti civilistici della proprietà immobiliare, salvo quelli per i quali la legge prevede esplicitamente l'esenzione e posto come la tariffa agevolata prevista dall'ordinamento ticinese per i trapassi di proprietà per causa di morte o per donazione trovi la propria giustificazione in altre considerazioni che non la gratuità del trapasso.

E. 4.5

Infine non appare nemmeno inficiato d'arbitrio il rifiuto dei giudici cantonali di equiparare la presente fattispecie ad una semplice trasformazione della forma giuridica con modifica dei statuti. Al riguardo va osservato innanzitutto che, su questo punto (cfr. sulla nozione d'arbitrio DTF 129 I 8 consid. 2.1 e rinvii), le censure addotte dalla ricorrente appaiono di natura appellatoria e, quindi, al limite dell'ammissibilità. Per prassi costante infatti non è sufficiente invocare genericamente la lesione dell' art. 9 Cost. ; il ricorrente deve invece illustrare chiaramente quale norma giuridica l'istanza cantonale avrebbe violato in modo

contrario a questo disposto costituzionale e precisare in che cosa consista la violazione (DTF 127 I 38 consid. 3c; 125 I 492 consid. 1b; 122 I 70 consid. 1c e rispettivi rinvii). Si volesse di ciò prescindere, va sottolineato ancora una volta che l'imposizione dei trasferimenti giuridici, come è quella costituita dalla tassa d'iscrizione nel registro fondiario del diritto ticinese, colpisce il traffico giuridico in quanto tale e non l'operazione o le conseguenze economiche che derivano da tale atto (cfr. Olivier Thomas, *Les droits de mutations: étude des législations cantonales*, tesi, Tolochenaz 1991, pag. 29 e 32 seg.; Stephan Pfenninger, *Die Grundsteuererfolgen von Unternehmensumstrukturierungen*, tesi, Zurigo 1995, pag. 49; Peter Ruf, *Handänderungsabgaberecht: Kommentar zu den Artikeln 1-10 des bernischen Gesetzes betreffend die Handänderungssteuer- und Pfandrechtsabgaben*, Muri-Berna 1985, n° 3 ad. art. 1; Christian Schöniger, *Die Handänderungssteuer des Kanton Basel-Stadt*, tesi, Basilea 1992, pag. 132 seg.; Gabriella Rugg-Peduzzi, *Die Handänderungssteuer in der Schweiz*, tesi, Zurigo 1989, pag. 76). Ne deriva che se, per esplicita volontà del legislatore, l'oggetto dell'imposta litigiosa è il mero trasferimento formale di un diritto sopra un immobile (cfr. RDAT II 1999 1t pag. 287 consid. 6.6), la giustificazione di detta imposizione va cercata nella conclusione di atti formali che realizzano proprio quanto identificato dal legislatore cantonale come oggetto d'imposizione fiscale - come avvenuto in concreto - e non nel loro contenuto giuridico o nelle loro finalità economiche. Nella sentenza pubblicata in DTF 125 III 18 , si è accennato alla possibilità di operare trasformazioni di società, quindi anche quella di una società a garanzia limitata in una società anonima, per semplice modifica degli statuti sociali, ossia senza dissoluzione né liquidazione, ma solo trasformando la veste giuridica ("rechtsformwechselnde Umwandlung"). È vero che tale modalità di trasformazione societaria si apparenta ad altre operazioni, come quelle menzionate dalla ricorrente e concernenti trasformazioni nell'ambito di società di persone, ove l'unico elemento ad essere modificato è il contratto che lega tra loro i soci. Sennonché, nella presente fattispecie, ciò non è di rilievo, dato che l'operazione imponibile è stata realizzata mediante le formalità esposte in precedenza, cioè con la costituzione di una nuova società a garanzia limitata che ha assunto gli attivi e i passivi della disciolta società anonima. Orbene, detta operazione costituisce indubbiamente quell'atto formale definito quale oggetto d'imposizione da parte del legislatore cantonale e, quindi, tale da giustificare la tassazione ora querelata, senza tuttavia ledere il principio della parità di trattamento né violare il divieto dell'arbitrio.

E. 5.1

La ricorrente ravvisa da ultimo una violazione del principio della forza derogatoria del diritto federale (art. 49 cpv. 1 Cost.) nel fatto che il tributo prelevato al momento dell'iscrizione di trapassi immobiliari, segnatamente la parte eccedente la tassa amministrativa, sarebbe eccessivamente oneroso e impedirebbe pertanto l'applicazione degli art. 824 segg. CO, introdotti dal legislatore federale per stimolare la trasformazione di una società anonima in una società a garanzia limitata.

E. 5.2

Il diritto federale ha il completo ed immediato sopravvento sul diritto cantonale in quelle materie per le quali la Costituzione federale o un decreto federale urgente prevedono la competenza della Confederazione (art. 49 cpv. 1 Cost). In virtù di questo principio, è dunque fatto divieto ai Cantoni di legiferare in ambiti che sono già stati disciplinati in modo esaustivo dalla Confederazione, di eludere il diritto federale o, infine, di contraddirne il senso o lo spirito (DTF 128 I 295 consid. 3b e rinvii). Il Tribunale federale esamina

liberamente la conformità di una norma di diritto cantonale con il diritto federale, allorquando è chiamato a pronunciarsi in merito ad una simile questione nell'ambito dell'esame della pretesa violazione dell' art. 49 cpv. 1 Cost. (DTF 128 II 66 consid. 3 e riferimenti).

E. 5.3

A sostegno della propria censura la ricorrente si limita ad affermare che tasse d'iscrizione come quella prelevata nel caso specifico di quasi fr. 90'000.-- non porterebbero a far uso dell'istituto della trasformazione di una società anonima in una società a garanzia limitata, utilizzazione invece favorita e stimolata proprio dagli art. 824 a 826 CO. Orbene, conformemente all' art. 90 cpv. 1 OG , il ricorrente, oltre ad indicare la disposizione costituzionale che si pretende lesa, deve specificare in cosa consista tale violazione, in difetto di che il Tribunale federale non esamina la relativa critica (sul cosiddetto principio dell'allegazione cfr. DTF 117 Ia 393 consid. 1c; 127 I 38 consid. 3c e rinvii). In altre parole, per sostenere che un disposto del diritto tributario cantonale disattende il principio della forza derogatoria del diritto federale in quanto porta ad eludere, contraddire il senso o lo spirito di norme di diritto federale, in concreto gli art. 824 segg. CO, non è sufficiente evocare semplicemente l'asserita onerosità della tassazione contestata né indicare un importo espresso in cifre assolute, al di fuori di qualsiasi contesto di proporzionalità. La censura è pertanto inammissibile. A titolo abbondanziale si può rinviare a quanto già spiegato su questo argomento da questa Corte nella sentenza 2P.89/1999 del 3 aprile 2000, pubblicata in R DAT II 2000 1t pag. 371 segg., segnatamente al considerando 5b/bb.

E. 5.4

Dalle considerazioni esposte discende che il ricorso, per quanto ammissibile, dev'essere respinto.

E. 6

Le spese seguono la soccombenza (art. 156 cpv. 1, 153 e 153a OG). Non si assegnano ripetibili ad autorità vincenti (art. 159 cpv. 2 OG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.