

TI_GERICHTE 80.1998.299 vom 12. Februar 1999

TI Tribunale d'appello, 1999-02-12, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.1998.299

FR: TI_GERICHTE 80.1998.299 du 12 février 1999

IT: TI_GERICHTE 80.1998.299 del 12 febbraio 1999

Regeste

Sentenza o decisione senza scheda

Volltext

Tessin Camera di diritto tributario 12.02.1999 80.1998.299 Tessin Camera di diritto tributario 12.02.1999 80.1998.299 Ticino Camera di diritto tributario 12.02.1999 80.1998.299

Sentenza o decisione senza scheda

Incarto n. 80.98.00299 Lugano 12 febbraio 1999 In nome della Repubblica e Cantone del Ticino La Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello composta dai giudici: Alessandro Soldini, presidente, Stefano Bernasconi, Lorenzo Anastasi segretario: Andrea Pedroli, vicecancelliere statuendo sul ricorso del 9 dicembre 1998 in materia di: taxa d'iscrizione a registro fondiario presentato da: _____ e _____, rappr. da: avv. _____, _____, ritenuto in fatto ed in diritto 1. Tra _____ di _____ (_____) di _____ e Società di _____ (_____) di _____ è stato stipulato il 5/6 dicembre 1997 un contratto di fusione, mediante il quale il complesso degli attivi e dei passivi dei due istituti è stato assunto dalla nuova _____, con sedi a _____ e _____. Sulla base del suddetto contratto, la _____ ha comunicato all'Ufficio dei registri di _____ il trapasso di proprietà per fusione ex art. 748 CO, in particolare, dei seguenti beni immobiliari: ■ part. n. _____ RFD _____ (valore di stima fr. 1'086'893.50); ■ part. n. _____, _____, _____, _____, _____ e _____ RFD _____ (valore di stima fr. 1'615'479); ■ foglio PPP n. _____ della part. n. _____ RFD _____ (valore di stima fr. 242'983.50); ■ part. n. _____ RFD _____ (valore di stima fr. 866'864). 2. Con altrettante decisioni del 16 settembre e del 6 novembre 1998, l'Ufficio dei registri di _____ notificava alla _____ le bollette della taxa di iscrizione a registro fondiario; il calcolo del tributo era fatto applicando l'aliquota dell'11% al valore a bilancio degli immobili trasferiti con la fusione. La contribuente impugnava le suddette decisioni con reclami all'autorità di tassazione, nei quali lamentava la carenza di base legale e l'incostituzionalità dell'imposta posta a suo carico. I reclami venivano respinti dall'Ufficio dei registri, con decisioni del 6 novembre 1998. Secondo l'autorità, il prelievo dell'imposta si fondava su una base legale sufficiente ed una taxa ridotta poteva essere applicata solo ai trapassi per successione ereditaria o espropriazione. 3. La _____ impugnava allora le decisioni su reclamo, con ricorsi al Dipartimento delle istituzioni, ribadendo le proprie riserve in merito alla legalità ed alla costituzionalità del tributo posto a suo carico. Il Dipartimento delle

istituzioni respingeva i ricorsi, con decisione del 26 novembre 1998. A suo avviso, la fusione presenterebbe analogie evidenti con quanto avviene in caso di successione a titolo universale, sicché l'iscrizione a RF avrebbe effetto dichiarativo. La mutazione in occasione della fusione comporterebbe poi un vero trasferimento da un soggetto giuridico ad un altro ben distinto, sia pure nell'ambito di una riorganizzazione societaria; l'imponibilità sarebbe pertanto giustificata, in considerazione della natura formale del tributo.

4. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, la _____ postula, in via principale, l'annullamento delle decisioni impugnate e delle relative tassazioni e, in via subordinata, l'emissione di nuove bollette, in cui l'imposta sia calcolata applicando ai valori di stima ufficiale l'aliquota prevista per i casi di successione. La ricorrente ripropone sostanzialmente gli argomenti già sostenuti nel ricorso dipartimentale. Respinge anzitutto l'assimilazione della fusione ad un negozio oneroso ed in particolare alla compravendita, ribadendone il carattere gratuito, per concludere che l'art. 39 DLTORF impone di tassare i trasferimenti in questione come alienazioni per successione ereditaria. Contesta poi nuovamente la costituzionalità, dal profilo dell'art. 4 Cost. e dell'art. 2 Disp. trans. Cost., di un'imposizione in occasione di una fusione, per il fatto che manca una realizzazione imponibile. Nelle sue osservazioni del 16 dicembre 1998, l'autorità di tassazione propone di respingere il gravame.

5. 5.1. L'art. 954 CCS lascia ai Cantoni il diritto di decidere se prelevare delle tasse per le iscrizioni nel registro fondiario e se del caso di che ammontare. Si tratta però di tasse in senso proprio: nella misura in cui la contribuzione richiesta dal Cantone supera l'importo che, secondo i principi sopraccitati, è esigibile quale controprestazione per una simile operazione, essa non può più fondarsi sull'art. 954 CCS. Nondimeno, tale norma non limita la sovranità fiscale dei Cantoni: non vieta dunque a quest'ultimi di prelevare un tributo misto, risultante dalla combinazione di una tassa in senso proprio con un'imposta, destinata ad aumentare le entrate dell'erario (DTF 72 I 391 pag. 394 con rinvii). Le tasse previste dal decreto legislativo del Canton Ticino che stabilisce la tariffa per le operazioni a registro fondiario sono calcolate in una percentuale del valore dell'immobile e crescono, in modo progressivo, con l'aumentare di quest'ultimo. Siccome gli introiti complessivi provenienti da tale tributo superano notevolmente i costi generati dalla tenuta del registro fondiario, la contribuzione in questione è un tributo misto: ha dunque contemporaneamente il carattere di una tassa e di un'imposta (DTF 72 I 391 consid. 3; STF 13 aprile 1994 n. 2C.2/1992, in RDAT II-1994 n. 16t; v. anche Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 5 a ediz., Zurigo 1995, p. 7).

5.2. Nella misura in cui il tributo in esame si presenta come tassa amministrativa, deve rispettare il principio dell'equivalenza e quello della copertura dei costi. Quest'ultimo vieta il prelievo di tasse il cui ammontare totale supera la spesa complessiva causata allo Stato dall'insieme del servizio istituito per adempire la funzione a motivo della quale la prestazione ha potuto essere domandata. Per quanto concerne la tassa in esame va osservato che il Cantone Ticino è legittimato a stabilire la propria tariffa in modo tale che gli introiti coprano le spese connesse con il normale funzionamento del registro fondiario. Esso non può invece calcolarle di guisa che esse coprano anche i costi derivanti dall'impianto del registro: il legislatore ticinese ha in effetti previsto di recuperare tali spese mediante gli emolumenti stabiliti nella legge sul registro fondiario, del 2 febbraio 1933 (cfr. DTF 72 I 391 p. 396 e ss. nonché art. 80 e 119 e seg. della legge citata). Entro certi limiti, il Cantone è per contro libero di fissare delle tasse progressive, in modo tale che gli emolumenti pagati per le operazioni più importanti compensino l'insufficienza di quelli previsti per i casi in cui l'interesse in causa è minimo e così da tenere conto della capacità economica del

contribuente a favore del quale avviene la prestazione (DTF 97 I 193 consid. 6 p. 204, 84 I 161 consid. 3 p. 165, 72 I 391 p. 395 e ss.). Nondimeno, il principio dell'equivalenza impone che vi sia un rapporto ragionevole tra la tassa richiesta e il valore della prestazione che, nel singolo caso, è fornita al contribuente (DTF 109 Ia 308 consid. 5b p. 314, 101 Ib 462 consid. 3b p. 468; RDAT II-1994 n. 16t). In una sentenza del 1994, il Tribunale federale ha commisurato nel 12,5% la parte del tributo prelevato per l'iscrizione a registro fondiario nel Canton Ticino, che si presenta come vera e propria tassa amministrativa (RDAT II-1994 n. 16t p. 409).

5.3. Come detto, per la parte che eccede la tassa amministrativa, il tributo disciplinato dal DLTRF si configura invece come imposta indiretta, il cui oggetto è rappresentato dal trasferimento di un fondo. Esso rientra dunque nella categoria delle imposte sui trasferimenti giuridici e si distingue pertanto dall'imposta sugli utili immobiliari, la quale è invece un'imposta speciale sul reddito; l'oggetto di quest'ultima non è infatti il trasferimento immobiliare in quanto tale bensì l'utile conseguito in tale occasione, cioè la differenza fra il prezzo conseguito con la vendita e le spese fatte per l'acquisto e il miglioramento del fondo (Blumenstein/Locher , op. cit., p. 180). Quale imposta di carattere reale, non tiene conto della complessiva capacità economica personale del contribuente; tuttavia, si fonda sul presupposto che un trasferimento immobiliare sia indice di capacità contributiva sia del compratore sia del venditore (Richner/Frei/Weber/Brütsch , Zürcher Steuergesetz - Kurzkomentar, 2 a ediz., Zurigo 1997, n. 1a ad §§ 178-184, p. 1045).

5.4. Mentre il diritto del Cantone di prelevare una tassa per l'iscrizione a RF si fonda su di una riserva a favore del diritto cantonale che è contenuta nel diritto civile federale (art. 954 cpv. 1 CC), invece il diritto di prelevare un'imposta sul trasferimento giuridico trova il suo fondamento nella potestà originaria del Cantone di legiferare in materia di diritto pubblico (art. 6 CC; cfr. Ruf , Handänderungsabgaberecht – Kommentar zu den Artikeln 1-10 des bernischen Gesetzes betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben , Muri-Berna 1985, p. 262).

6. Nel caso in esame, il trapasso dei beni immobiliari dalle disciolte _____ di _____ e _____ di _____ alla neocostituita _____ è stato considerato dall'autorità di tassazione come un'operazione soggetta al tributo misto in discussione. La ricorrente contesta tale imposizione, argomentando che il trapasso in occasione di una semplice operazione di fusione non costituirebbe un'operazione soggetta all'art. 11 DLTRF.

6.1. L'art. 11 DLTRF dispone che: Per l'iscrizione di un trapasso di immobili a titolo oneroso, di successione ereditaria o di legato, la tassa è di: cts. 40 per cento franchi sino a fr. 2'000.-- di valore cts. 50 per cento franchi sino a fr. 4'000.-- di valore cts. 60 per cento franchi sino a fr. 10'000.-- di valore cts. 70 per cento franchi sino a fr. 50'000.-- di valore cts. 90 per cento franchi sino a fr. 100'000.-- di valore fr. 1.10 per cento franchi oltre i fr. 100'000.-- di valore Per l'iscrizione delle permutate, i valori dei fondi permutati vengono addizionati. § Più trapassi di proprietà fra le stesse persone, e relativi agli stessi beni costituenti un sol complesso, sono considerati come unico trapasso e tassati per il totale loro valore, quando l'iscrizione ne venga chiesta contemporaneamente e a un intervallo non superiore a un mese, e anche quando sia chiesta nell'intervallo di un anno, se l'ufficio del registro abbia motivo di ritenere trattarsi di un unico rapporto suddiviso all'intento di sfuggire la progressività. Sono riservati in questo caso il diritto di reclamo all'ufficio del registro e di ricorso al Dipartimento delle istituzioni e alla Camera di diritto tributario; sono applicabili gli artt. 7 e 7a della presente legge. Gli articoli da 12 a 25 DLTRF prevedono poi delle aliquote speciali per le iscrizioni del trapasso della eredità e della divisione di una comunione ereditaria (art. 12), della divisione della comproprietà (art. 13), delle

espropriazioni (art. 14), dell'usufrutto (art. 15), delle donazioni (art. 16), degli oneri fondiari (art. 18), della modifica dell'intestazione di una comunione ereditaria a seguito di rinuncia od estromissione di un erede (art. 19). Contributi ridotti sono pure previsti per la riunione o la divisione di fogli (art. 17), l'annotazione di diritti personali giusta l'art. 959 CCS, delle restrizioni della facoltà di disporre giusta l'art. 960 CCS, delle menzioni e l'intavolazione di un diritto per sé stante e permanente, se non è chiesta contemporaneamente all'iscrizione della servitù, l'apertura di fogli speciali per l'intavolazione di quote di comproprietà (art. 20), l'iscrizione di una servitù (art. 21), le iscrizioni provvisorie, le cancellazioni, modificazioni e variazioni (art. 22), le cancellazioni o riduzioni di iscrizioni di pegni immobiliari (art. 23), le cancellazioni, modificazioni e variazioni delle menzioni (art. 24) e infine gli estratti del registro fondiario provvisorio (art. 25).

6.2. L'art. 38 DLTRF prevede poi un elenco di atti esenti da ogni tributo: Sono esenti da tasse, oltre le iscrizioni degli atti menzionati sub. art. 16 § 3: a) le iscrizioni richieste nell'esclusivo interesse dello Stato; b) quelle dipendenti da lavori di miglioramento del suolo o da raggruppamenti eseguiti ai sensi della vigente legge; c) le cancellazioni delle iscrizioni provvisorie e delle annotazioni di diritti personali, quando sia trascorso il termine fissato nell'annotazione per l'esercizio degli stessi; d) le cancellazioni d'ufficio di pegni immobiliari; e) le comunicazioni di cui all'art. 13 della legge generale sul registro fondiario; f) le cancellazioni di restrizioni della facoltà di disporre dipendenti da pignoramenti e dichiarazioni di fallimento o moratorie.

§ Le iscrizioni richieste nell'esclusivo interesse di Comuni, patriziati e di altri enti di diritto pubblico del Cantone saranno soggette alla metà della tassa.

6.3. Da rilevare ancora che l'art. 39 DLTRF dispone quanto segue: Gli atti soggetti ad iscrizione che non fossero esplicitamente contemplati nei precedenti articoli, sono tassati con le norme previste per i casi affini, riservati il diritto di reclamo all'ufficio del registro e di ricorso al Dipartimento delle istituzioni e alla Camera di diritto tributario; sono applicabili gli artt. 7 e 7a della presente legge.

6.4. Come si vede, la formulazione dell'art. 11 DLTRF è abbastanza ampia da comprendere ogni trasferimento immobiliare, sia a titolo oneroso sia a titolo gratuito. La casistica proposta agli articoli successivi non aggiunge nulla, ma si limita a prevedere delle attenuazioni dell'onere fiscale, in considerazione delle peculiarità di determinati atti.

Quanto alle esenzioni vere e proprie, sono elencate, in modo limitativo, all'art. 38. Per il fatto che l'imposta sui trasferimenti immobiliari fa dipendere l'assoggettamento dal trapasso di proprietà per il diritto civile, anche le mutazioni civilistiche in relazione con una fusione giustificano pertanto il prelievo della tassa di iscrizione (cfr. Ruf, op. cit., n. 199 all'art. 5 HPAG, p. 122). Anche il Tribunale federale, in un caso grigionese, è giunto a tale conclusione, in una sentenza del 1982 (ASA 53 p. 519). L'Alta Corte ha in particolare negato che sia arbitrario il prelievo di un'imposta sui trasferimenti nei confronti di una società che ha acquistato civilisticamente la proprietà di immobili mediante fusione, sebbene al contrario la legge stessa o la prassi consideri imponenti anche negozi senza mutazioni civilistiche, in applicazione di una concezione che privilegia il punto di vista economico ("wirtschaftliche Betrachtungsweise").

In tempi più recenti ed in un caso ticinese, lo stesso Tribunale federale ha poi constatato come il legislatore cantonale abbia manifestamente voluto imporre tutti i trasferimenti contemplati dall'art. 11, salvo i casi in cui fossero ricorse le specifiche condizioni di esenzione menzionate dal decreto stesso. Non può al contrario essere concluso, secondo l'Alta Corte, che i trapassi la cui iscrizione ha carattere declaratorio non sono soggetti alla tassa. La citata normativa non fa, infatti, alcuna distinzione tra un'iscrizione a titolo dichiarativo e una a titolo costitutivo, ma piuttosto discrimina l'acquisto di proprietà immobiliare a titolo oneroso, per successione ereditaria o

per legato dagli altri casi di mutazione. Dato che non vi era agli atti alcuna informazione sulle formalità secondo cui era avvenuta la fusione e che la ricorrente non aveva d'altra parte contestato né davanti all'autorità dipartimentale né al Tribunale federale l'onerosità del trapasso, il ricorso era infine stato considerato destituito di fondamento (STF del 29 giugno 1992 in re I.A.N., inedita).

6.5. Le conclusioni appena esposte non possono essere inficiate neppure dalle argomentazioni della ricorrente. In particolare, non è condivisibile l'interpretazione del combinato disposto degli art. 39 e 12 DLTRF proposta nel ricorso, che comporterebbe l'assimilazione della fusione alla successione ereditaria. Per quanto la norma stessa non lo dica né siano disponibili materiali legislativi da cui ricavare tale indicazione, si può infatti ritenere che la ragione per cui l'iscrizione dei trasferimenti per successione mortis causa gode di un'aliquota privilegiata sia da ricercarsi nella circostanza che gli eredi sono già assoggettati ad un'imposta di successione più o meno gravosa a dipendenza del grado di parentela col defunto. Nonostante le affinità fra successione a causa di morte e fusione, non va del resto perso di vista il fatto che non è il semplice elemento della gratuità a determinare l'applicazione di un'aliquota privilegiata. Invece, il legislatore ha previsto un'esenzione totale se il fondo ha un valore fino a fr. 20'000 e l'applicazione dell'aliquota dell'1‰ negli altri casi; la riduzione dell'aliquota alla metà di quanto stabilito dall'art. 11 è riservata al caso della devoluzione di eredità ad un unico erede. Si tenga poi presente che, nel caso in cui venga iscritto il trapasso alla comunione ereditaria, è previsto il prelievo di un'ulteriore tassa, nella misura della metà di quanto stabilito all'art. 11, per l'iscrizione della divisione. Non è quindi per niente detto che costi meno l'acquisto di una proprietà immobiliare per successione, salvo il caso dell'erede unico. Per le donazioni, poi, la riduzione esiste solo per i valori sopra i 100'000 franchi ed è comunque minima, ammontando l'aliquota all'1‰ per qualsiasi valore (art. 16). Come si vede, se anche si volessero ritenere preminenti le affinità con la successione piuttosto che con un trapasso a titolo oneroso, non ne conseguirebbe necessariamente una sostanziale riduzione dell'imposta e comunque non vi sarebbe una totale esenzione.

6.6. Del resto, l'assoggettamento fiscale è perfettamente coerente anche con le caratteristiche proprie del tributo in questione. Come detto, per la parte che eccede la tassa amministrativa, il tributo disciplinato dal DLTRF si configura infatti come imposta indiretta, il cui oggetto è rappresentato dal trasferimento di un fondo. Esso rientra dunque nella categoria delle imposte sui trasferimenti giuridici e si distingue pertanto dall'imposta sugli utili immobiliari, la quale è invece un'imposta speciale sul reddito; l'oggetto di quest'ultima non è infatti il trasferimento immobiliare in quanto tale bensì l'utile conseguito in tale occasione, cioè la differenza fra il prezzo conseguito con la vendita e le spese fatte per l'acquisto e il miglioramento del fondo (Blumenstein/Locher , op. cit., p. 180). Quale imposta di carattere reale, non tiene conto della complessiva capacità economica personale del contribuente; tuttavia, si fonda sul presupposto che un trasferimento immobiliare sia indice di capacità contributiva sia del compratore sia del venditore (Richner/Frei/Weber/Brütsch , op. cit., n. 1a ad §§ 178-184, p. 1045). Proprio per questa ragione, non ha neppure senso interrogarsi circa l'onerosità o meno del trasferimento immobiliare ed in particolare esaminare la questione della eventuale esistenza e della misura della controprestazione. Se oggetto dell'imposta, per esplicita volontà del legislatore, è il mero trasferimento formale di un immobile, ciò deve ritenersi sufficiente a giustificare il prelievo del tributo. La misura della controprestazione sarà tutt'al più determinante per il calcolo dell'imponibile.

6.7. Sulla pretesa gratuità del trasferimento di immobili in concomitanza con una fusione può comunque essere avanzato più di un dubbio.

6.7.1. Infatti, non può essere disattesa la circostanza che, dal profilo del diritto civile, con la fusione si verifica lo scioglimento di una società (nel caso della fusione per assorbimento) o di due società (nel caso della fusione per combinazione), con conseguente trasferimento degli attivi e dei passivi alla società assorbente o a quella neocostituita. La nuova società o, alternativamente, la società assorbente, riceverà pertanto, quasi si trattasse dell'apporto che si effettua alla costituzione di una nuova società, i beni appartenenti alla società assorbita o a quelle sciolte in vista della combinazione. A titolo di controprestazione, gli azionisti delle stesse società riceveranno azioni della società assuntrice o della nuova società nata dalla fusione. Che poi, dal punto di vista economico, allo scioglimento di una (nel caso dell'assorbimento) o di due (nel caso della combinazione) società non si accompagni una liquidazione delle stesse, ma vi sia per contro una continuità economica, è una questione diversa. Ciò non impedisce infatti che, formalmente, ci sia la costituzione di una nuova società o l'incorporazione di una società da parte di un'altra e che ciò comporti lo scioglimento di almeno una società esistente, con trasferimento di tutti i beni ad un'altra società.

6.7.2. Nella sentenza citata dall'autorità amministrativa nella decisione impugnata (ASA 52 p. 374 = DTF 108 Ib 450 = RDAF 1984 p. 285 = RF 40/1985 p. 170), il Tribunale federale ha d'altronde affermato che, in virtù del principio della continuità dei diritti patrimoniali, il patrimonio della società assorbita passa integralmente alla società assorbente per successione universale. La società assorbente riprende in altri termini non solo gli attivi ma anche i passivi della società che si scioglie. Di conseguenza, la fusione è un negozio con prestazione e controprestazione: l'assunzione dei debiti verso terzi, contenuti nei passivi della società assorbita, rappresenta chiaramente una prestazione valutabile in denaro della società assorbente per l'assunzione dell'intero complesso patrimoniale. Pertanto, l'assunzione dei beni avviene a titolo oneroso, nella misura in cui vengono simultaneamente ripresi gli obblighi verso terzi.

6.8. Va pure tenuto presente che, finché il legislatore non è intervenuto, prevedendo un trattamento privilegiato delle trasformazioni aziendali in tale ambito, i trasferimenti di immobili che avvenivano in occasione di fusioni erano soggetti anche all'imposta sul maggior valore immobiliare.

6.8.1. Il legislatore ticinese, in particolare, ha introdotto nella legge concernente l'imposta sul maggior valore immobiliare l'art. 7 cpv. 3 LIMVI, con effetto 1° gennaio 1987, in seguito ad un'iniziativa parlamentare il cui fine era eliminare l'assoggettamento degli apporti ad una società, più in particolare in quei casi in cui la titolarità di alcuni beni passa ad esempio da una ditta individuale a una società anonima. Infatti fino al 31 dicembre 1986 ogni trapasso di sostanza immobiliare veniva imposto secondo le regole ordinarie della LIMVI, in particolare gli art. 6 e 7 LIMVI. Di regola gli immobili erano trasferiti da una massa di attivi all'altra al loro valore di bilancio, quindi ad un valore inferiore in molti casi al valore reale di mercato. Pertanto l'Ufficio dei registri, dopo l'iscrizione del trapasso nel Registro fondiario, procedeva, in applicazione dell'art. 7 cpv. 2 LIMVI, a rivalutare d'ufficio il valore dell'alienazione al di là del valore di bilancio. Concretamente con una simile tassazione venivano imposte in quel momento le riserve occulte costituite sugli immobili, in quanto con quest'operazione veniva tassato un utile che la società non aveva realizzato, malgrado che sul piano economico essa risultasse neutra per l'azienda (cfr. CDT n. 231 del 6 settembre 1985 in re A. & Figli SA, confermata da STF del 27 marzo 1986). Venne pertanto avvertita l'esigenza di trovare un correttivo che rispettasse la realtà economica. L'art. 7 cpv. 3 LIMVI attenuò il problema escludendo la rivalutazione d'ufficio degli immobili trasferiti ad esempio in caso di fusione o scissione di società, ancorché il loro valore di bilancio fosse manifestamente inferiore a quello reale. Si osservi che l'unico effetto di tale modifica della

legge era tuttavia quello di evitare l'applicazione di quella norma eccezionale (art. 7 cpv. 2 LIMVI), che imponeva la rivalutazione d'ufficio degli immobili quando il valore d'alienazione dichiarato risultasse inferiore al reale; la novella legislativa non ha invece disposto che non si dovesse far luogo a tassazione, né tanto meno che non si procedesse all'iscrizione nel registro fondiario, poiché formalmente - ed è ciò che conta in quel preciso contesto - il trapasso ha avuto luogo. Si deve quindi concludere che ciò che era cambiato, a partire dal 1986, era soltanto ed esclusivamente il modo di calcolo dell'imponibile in caso di fusioni o di scissioni (CDT n. 317 del 4 dicembre 1992 in re C.T.). 6.8.2. È dunque solo con l'entrata in vigore della nuova legge tributaria, il 1° gennaio 1995, e con il conseguente passaggio dall'IMVI all'imposta sugli utili immobiliari, che è stata introdotto il differimento dell'imposizione dell'utile immobiliare in caso di trasformazione in generale e di fusione in particolare. La modifica è stata dettata in particolar modo dalla preoccupazione del legislatore di conformare il diritto dell'imposta diretta ticinese alla legge sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID), in vigore dal 1° gennaio 1993. È bene peraltro rilevare come, per effetto di tale nuova disciplina dell'imposizione degli utili immobiliari, lo Stato non rinunci affatto in modo definitivo all'assoggettamento delle plusvalenze, ma si limiti a differirne l'imposizione al momento del successivo trasferimento imponibile (articoli 125 lett. e e 128 cpv. 3 LT). L'utile sorto fino al momento della fusione non viene, in altri termini, esentato dall'imposta, ma il suo assoggettamento viene differito ad un momento successivo. Un simile differimento dell'imposizione non sarebbe, ovviamente, concepibile in relazione all'imposta sui trasferimenti immobiliari, per il semplice fatto che essa non ha per oggetto la plusvalenza; in altri termini, il legislatore potrebbe solo scegliere fra l'imposizione del trapasso e la rinuncia definitiva ad assoggettarlo. 6.8.3. Dunque, fino all'entrata in vigore della nuova legge tributaria, il trapasso di un immobile in occasione di una fusione era soggetto anche all'imposta sul maggior valore immobiliare, senza che la giurisprudenza considerasse tale conclusione illegittima o arbitraria. Lo stesso Tribunale federale aveva confermato una simile prassi in un caso zurighese, nel 1976 (ASA 46 p. 404). La società anonima che aveva assorbito un'altra società, riprendendone tutti gli attivi e i passivi, contestava l'assoggettamento, oltre che all'imposta sui trasferimenti (Handänderungssteuer), all'imposta sugli utili immobiliari (Grundstückgewinnsteuer), in relazione al trapasso degli immobili che appartenevano alla società assorbita. La ricorrente faceva valere, in particolare, che l'imposta sugli utili immobiliari sarebbe non un'imposta reale bensì un'imposta sul reddito, con la conseguenza che, essendo la fusione un evento privo di effetti nell'ambito dell'imposta sull'utile, sarebbe stato arbitrario non estendere tale prassi anche all'imposta sull'utile immobiliare ed assoggettare invece utili provenienti da beni immobiliari, mentre le analoghe fattispecie relative ai beni mobiliari sarebbero rimaste esenti da imposta. L'Alta Corte respingeva tale argomentazione, osservando che il principio di uguaglianza non impone di trattare allo stesso modo utili da immobili e da mobili, sotto ogni punto di vista. Anzitutto, la diversa disciplina dei trasferimenti di proprietà per mobili e immobili può comportare differenze anche nel trattamento fiscale. Prima ancora, però, si devono tener presenti le fondamentali differenze esistenti fra l'imposta sugli utili immobiliari, che si collega ad un determinato atto di disposizione, e le imposte sul reddito e sull'utile, che colpiscono l'intero reddito netto di un particolare periodo di computo. Ciò può giustificare, secondo il Tribunale federale, un diverso trattamento anche in caso di fusione (ASA 46 p. 410 consid. 2e). 6.8.4. Anche la dottrina, del resto, ha giustificato l'assoggettamento all'imposta sugli utili immobiliari degli eventuali guadagni conseguiti in

occasione di quei trapassi di proprietà civilistici, che hanno luogo in seguito alla fusione. Un'agevolazione, che tenga conto della preoccupazione di non ostacolare fiscalmente fusioni che avvengono nell'interesse della continuità delle imprese, sarebbe ammessa solo se gli utili immobiliari fossero assoggettati all'imposta sull'utile o sul reddito oppure se il legislatore avesse introdotto un'apposita disposizione che preveda il differimento dell'imposta sull'utile immobiliare (Ochsner , Die Besteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz , Zurigo 1976, n. 217, p. 109). 6.8.5. Si può allora concludere che, se persino nell'ambito di un'imposta come quella sugli utili immobiliari, che è comunque un'imposta sull'utile, sia pure prelevata separatamente e concepita come tributo reale, si ritiene giustificato – in mancanza di una disposizione che preveda il differimento dell'imposizione – l'assoggettamento dell'utile conseguito con il trasferimento civilistico concomitante con la fusione, a maggior ragione tale conclusione si giustificherà per l'imposta sul trasferimento di proprietà, che ha invece per oggetto non l'utile bensì il trapasso di proprietà in quanto tale. 6.9. Per le ragioni esposte, appare giustificato assoggettare all'imposta il trasferimento degli immobili alla ricorrente, assumendo quale imponibile il valore a bilancio degli oggetti stessi (cfr. anche Ruf , op. cit., p. 215). 7. La ricorrente contesta poi la costituzionalità, dal profilo dell'art. 4 Cost. fed. e dell'art. 2 Disp. trans. Cost. fed., dell'imposizione dei trasferimenti immobiliari che avvengono in occasione di una fusione, per il fatto che manca una realizzazione imponibile. 7.1. La censura deve essere respinta già per le ragioni esposte nelle pagine precedenti. Basterebbe, a tale riguardo, richiamare le considerazioni in merito al carattere formale dell'imposta in esame, la quale si fonda sul solo presupposto che vi sia stato un trasferimento civilistico della proprietà immobiliare, avendo essa per oggetto il trapasso stesso dell'immobile e non l'utile conseguito in tale occasione. Paiono allora poco pertinenti le osservazioni della ricorrente, laddove essa lamenta una violazione del principio di uguaglianza, per il fatto che verrebbero trattati in modo identico due situazioni diverse quali la compravendita e la fusione, le quali si fonderebbero su interessi economici diversi. È del tutto consono colla natura giuridica del tributo di cui si tratta un assoluto disinteresse per gli "interessi economici" su cui si fonda l'atto giuridico che dà luogo all'imposizione; l'unica cosa che interessa, a tal fine, è che vi sia un trasferimento della proprietà per il diritto civile, a titolo oneroso o gratuito. 7.2. Quanto alla pretesa violazione dell'art. 2 Disp. trans. Cost. fed. e dell'art. 6 CCS, la ricorrente, appoggiandosi al parere del prof. Böckli, sostiene che ostacolerebbe il diritto federale la legislazione cantonale ticinese, che prevede il prelievo dell'imposta sui trasferimenti immobiliari nel caso della fusione. L'art. 2 Disp. trans. Cost. fed. impedisce l'adozione o l'applicazione di norme cantonali che eludono prescrizioni del diritto federale o che ne contraddicono il senso o lo spirito, in particolare mediante il loro fine o i mezzi adottati, o che intervengono in materie che il legislatore ha disciplinato in modo esaustivo (DTF 122 I 84 consid. 2a e giurisprudenza citata). Ciò non è evidentemente il caso dell'imposta in esame, che non ha un'onerosità tale da costituire un serio ostacolo alla fusione. Va ricordato, del resto, che la Confederazione ha emanato una legge che si prefigge l'armonizzazione delle imposte dirette cantonali, prevedendo il differimento dell'imposizione delle riserve occulte trasferite in concomitanza con le trasformazioni aziendali. Tuttavia, l'armonizzazione non si estende all'imposta sui trasferimenti immobiliari, per la semplice ragione che si tratta di un'imposta indiretta. Lo stesso gruppo di lavoro, costituito nel 1995, per decisione dell'Ufficio federale di giustizia, con il fine di elaborare proposte di modifica dell'ordinamento fiscale attuale in modo tale da rendere possibile un differimento dell'imposizione in caso di ristrutturazioni societarie previste

dall'avamprogetto di legge federale sulle fusioni, si è limitato ad esprimere l'auspicio che i cantoni rinuncino a prelevare diritti di mutazione sui trasferimenti immobiliari, ma non ha per contro formulato alcuna proposta di revisione legislativa, in considerazione dei limiti di intervento ammessi dalla LAID (Peter/Stucchi , Aspetti legali e fiscali della ristrutturazione di aziende de lege lata e ferenda, in ST 1998 p. 343; Stockar , Umstrukturierungen nach Fusionsgesetz - Hinweise zu den Vorschlägen der Arbeitsgruppe Steuern bei Umstrukturierungen , in ST 1998 p. 54; Riedweg , Spaltung von Gesellschaften nach Entwurf Fusionsgesetz und Vorschlag steuerlicher Anpassungen , in RF 1998 p. 213 ; Reich , Umstrukturierungen im Steuerrecht - Randnotizen zur Revision der steuerrechtlichen Umstrukturierungsvorschriften , in ST 1998 p. 270). Il suddetto gruppo di studio non ha dunque ritenuto che la Confederazione disponga di una competenza per ordinare ai cantoni di esentare dall'imposta sui trasferimenti le cessioni civilistiche che avvengono con la fusione e tanto meno ha sollevato riserve circa la costituzionalità di simili tributi.

7.3. È ben vero che in dottrina vi sono voci critiche a riguardo dell'imposizione dei trasferimenti che avvengono in occasione di una fusione. Il prof. Böckli, nel commentario citato dalla ricorrente (Böckli , Schweizer Aktienrecht – Darstellung für den Praktiker, 2 a ediz., Zurigo 1996, n. 295e, p. 192), argomenta che sarebbe arbitrario trattare come alienazione ciò che per il diritto federale è considerato una successione a titolo universale senza realizzazione, cosa che costituirebbe un intralcio all'istituto della fusione, previsto dal diritto federale. In un altro studio sul diritto fiscale delle fusioni (Böckli , Fusions- und Spaltungssteuerrecht: Gelöste und ungelöste Probleme , in ASA 67 p. 30), egli spiega ulteriormente la propria tesi, osservando che il prelievo di un'imposta sui trasferimenti in caso di fusione sarebbe già in sé ingiustificato poiché si tratta di un tributo che, per la sua concezione e per la base di calcolo su cui si fonda, si basa su trasferimenti contrattuali del potere di disporre di immobili; per il fatto che, quando vi è una fusione, mancherebbero un negozio giuridico tendente al trasferimento del potere di disporre di un immobile ed altresì una controprestazione, ne discenderebbe la conseguenza che il prelievo dell'imposta sui trasferimenti immobiliari sarebbe arbitraria in contrasto con l'art. 4 Cost. fed. e ostacolerebbe l'istituto della fusione, che è disciplinato dal diritto privato federale. Anche il prof. _____ contesta la tesi del gruppo di lavoro citato, secondo cui la Confederazione non avrebbe la competenza per ordinare ai cantoni di non prelevare il tributo in questione. A suo avviso, la competenza federale deriverebbe invece dall'art. 64 Cost. fed., che riserva alla Confederazione la disciplina legislativa in materia di diritto civile (Reich , op. cit., p. 270).

7.4. Le argomentazioni, che la ricorrente trae dalle suddette opinioni dottrinali, non possono essere condivise. Anzitutto, esse disattendono la circostanza che la competenza dei Cantoni in materia fiscale è garantita dall'art. 3 Cost. fed., in virtù del quale, mentre la Confederazione può prelevare solo quelle imposte che la Costituzione le attribuisce, i Cantoni possono prelevare tutte le imposte non riservate alla Confederazione (Blumenstein/Locher , System des Steuerrechts , 5 a ediz., Zurigo 1995, p. 44 ; Höhn/Waldburger , Steuerrecht , vol. I, 8 a ediz., Berna/Stoccarda/Vienna 1997, § 3, n. 89, p. 72; Oberson , Droit fiscal suisse , Basilea/Francoforte 1998, p. 16). Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, come già accennato, nel campo disciplinato dal diritto civile federale, i cantoni possono emanare disposizioni di diritto pubblico, e specialmente fiscali, alle condizioni seguenti: ■ che il legislatore federale non abbia inteso disciplinare tale materia in modo esaustivo; ■ che le disposizioni cantonali siano giustificate da un interesse pubblico pertinente; ■ che esse non eludano il diritto civile federale e non ne contraddicano il senso e lo spirito (Oberson , op. cit. p. 36 e

giurisprudenza citata). Il Tribunale federale ha, per esempio, giudicato che l'introduzione, da parte di un Cantone, di una responsabilità solidale dei coniugi che vivono in comunione domestica per l'ammontare totale delle imposte dovute dalla coppia non è in contrasto con l'art. 2 Disp. trans. Cost. fed. (DTF 122 I 139). Ora, nella fattispecie, non si può certo pretendere che la Confederazione abbia disciplinato in modo esaustivo la materia delle fusioni. Basti dire, a tale proposito, che proprio in considerazione delle lacune riscontrate nella legislazione federale, l'Ufficio federale di giustizia ha incaricato nel 1992 il prof. Vischer di elaborare un progetto di legge e che nel 1993 il Dipartimento federale di giustizia e polizia ha istituito un apposito Gruppo di riflessione, il quale ha raccomandato di elaborare una nuova legge sulle fusioni, le trasformazioni e le scissioni e di garantirne la neutralità fiscale. La nuova normativa è attualmente alla fase dell'avamprogetto. A ciò si aggiunga poi la considerazione che, come già detto, il gruppo di lavoro che si è occupato degli aspetti fiscali della materia non ha ritenuto che la Confederazione possa andare oltre un invito ai Cantoni ad esentare dall'imposta sui trasferimenti i trapassi che seguono una fusione. Come si possa, alla luce di tali constatazioni, sostenere che il diritto federale sarebbe ostacolato dal diritto fiscale cantonale non è assolutamente comprensibile. 7.5. Si consideri pure che un'imposta come quella in esame, data la misura delle sue aliquote, non sarebbe certamente in grado di costituire un serio ostacolo alle fusioni o ad altre trasformazioni. Nel caso della ricorrente, la relativa onerosità è d'altronde determinata dall'elevato numero di immobili coinvolti nella fusione; ma si tratta comunque di un importo trascurabile, di fronte alle dimensioni dell'operazione di cui si tratta. Del resto, se si volesse sostenere che il tributo in discussione viola la forza derogatoria del diritto federale, si imporrebbe coerentemente la conclusione che il tributo, previsto dallo stesso decreto legislativo (art. 27), per l'iscrizione di pegni immobiliari, comprese le cartelle ipotecarie, costituisce un ostacolo inammissibile all'applicazione delle norme federali sui pegni immobiliari. 7.6. Ma la tesi dottrinale qui in esame non convince anche sotto un diverso punto di vista. L'autore citato dai ricorrenti – che, oltre ad essere professore di diritto, risulta anche essere entrato nel Consiglio di amministrazione della ricorrente, al momento della fusione – fonda le proprie argomentazioni sulla considerazione che un legislatore che, come quello ticinese, assoggetta all'imposta sui trasferimenti i trapassi immobiliari nell'ambito di una fusione, tratterebbe come realizzazione o come alienazione ciò che per il diritto federale è una successione universale senza realizzazione (Böckli , Schweizer Aktienrecht – Darstellung für den Praktiker , 2 a ediz., Zurigo 1996, n. 295e, p. 192). Un simile modo di ragionare trascura però in modo evidente la peculiarità rappresentata dalla natura giuridica, già più volte sottolineata, del tributo in discussione. Mentre, infatti, tale discorso si potrebbe giustificare con riferimento all'imposta sugli utili immobiliari, che presuppone sì un trasferimento del potere di disporre dell'immobile ma anche la realizzazione dell'utile, esso non ha però la stessa portata quando ci si riferisce ad un'imposta, come quella sui trasferimenti, il cui oggetto non è un utile bensì il mero trapasso formale dell'immobile. Tanto è vero che anche il calcolo dell'imponibile prescinde totalmente dalla misura dell'utile immobiliare. Se un tribunale dovesse mettersi a sindacare sulla giustificazione economica del prelievo di un tributo, verificando di volta in volta che vi sia la realizzazione di un utile o un'altra manifestazione di ricchezza che giustifichi l'imposizione, non è escluso che imposte come quella in esame o come quella di bollo potrebbero venire anche drasticamente smantellate, proprio perché si tratta di tributi che il legislatore ha voluto che fossero concepiti in modo tale da prescindere da un utile o da un consumo. 7.7. Si può allora concludere che le considerazioni proposte dalla ricorrente e

dalla dottrina citata sono senz'altro pertinenti, ma possono tutt'al più essere prese in considerazione de lege ferenda . 8. Il ricorso è pertanto integralmente respinto. Tassa di giustizia e spese processuali sono a carico della ricorrente, soccombente. Per questi motivi, visto per le spese gli art. 7a cpv. 3 e 11 § DLTRF e 231 LT 1994 dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto . 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 5'000.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 80.– per un totale di fr. 5'080.– sono a carico della ricorrente. 3. Intimazione alle parti. 4. Il presente giudizio è definitivo (art. 7a cpv. 3 e 11 § DLTRF e 230 cpv. 3 LT 1994). per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: Il segretario:

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