

sicché sarebbe solo quest'ultimo contratto ad avere un'incidenza giuridica ed economica tale da giustificare il pagamento dell'imposta. Essendo peraltro la costituzione della società soggetta al bollo federale, sarebbe semplicemente escluso l'assoggettamento al bollo cantonale. Il reclamo veniva respinto dall'Ufficio dei registri, con decisione del 20 aprile 2001, nella quale osservava che la legge impone di computare il valore determinato e determinabile degli istromenti e non solo quella parte di valore che si riferisce ai beni per i quali la rogazione dell'atto pubblico è imposta ex lege . 4. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, _____ ed il notaio _____ ripropongono la richiesta di esenzione dall'imposta di bollo del contratto di apporto e, subordinatamente, il calcolo del tributo sulla base del valore degli immobili o sul capitale nominale. Gli argomenti ricorsuali riprendono le considerazioni già sottoposte all'autorità di tassazione con il reclamo. 5. 5.1. Per l'art. 18 della legge cantonale sull'imposta di bollo e sugli spettacoli cinematografici (LB), del 20 ottobre 1986, soggiacciono all'imposta di bollo gli istromenti, i brevetti precisati della legge e le cartelle ipotecarie. L'art. 19 LB precisa poi che è soggetta all'imposta di bollo la copia insinuata all'Archivio notarile degli istromenti di valore determinato o determinabile. 5.2. È esente dall'imposta di bollo, secondo l'art. 20 cpv. 1 LB, la copia destinata all'Archivio notarile di: a) istromenti di costituzione e aumento di capitale di società anonima e di s.a.g.l., così come ogni altro atto soggetto alla sovranità della legislazione federale in materia di tassa di bollo; b) istromenti di costituzione di cartelle ipotecarie nominative e di trasformazione di ipoteche in cartelle ipotecarie nonché di raggruppamento o frazionamento di ipoteche; c) testamenti pubblici; d) contratti successori; e) contratti matrimoniali di regime dei beni; f) rinnovi e cessioni di diritto di compera; g) promesse di compravendita; h) istromenti contenenti negozi giuridici unilaterali; i) istromenti contenenti dei semplici accertamenti formali come le pubblicazioni di testamenti, le attestazioni notarili di decisioni di assemblee generali di società anonima o altre constatazioni notarili; k) istromenti senza effetto giuridico per mancata osservanza di requisiti formali; l) istromenti di valore determinato o determinabile inferiore a franchi 10'000.-; m) istromenti di costituzione della proprietà per piani (Codice civile svizzero, articolo 712 a-t), i contratti di adeguamento della proprietà per piani originaria, i contratti di conversione della proprietà per piani iscritta nel registro fondiario nelle forme previste dalla legge entrata in vigore il 1° gennaio 1912 in proprietà per piani trasformata secondo le nuove prescrizioni della Legge federale 19 dicembre 1963 che modifica il Libro quarto del Codice civile svizzero; n) istromenti aventi come oggetto un contratto esente ai sensi dell'art. 7. L'insinuazione all'Archivio notarile di copie di istromenti esenti dall'imposta di bollo è soggetta a una tassa di archivio da fr. 30.- a fr. 100.- (art. 20 cpv. 2 LB). 5.3. L'imposta di bollo sulla copia degli istromenti destinati all'Archivio notarile è di fr. 3.- per mille o frazione di mille del valore determinato o determinabile (art. 21 cpv. 1 LB). Per le costituzioni di ipoteche e le fideiussioni l'ammontare dell'imposta è di fr. 1.- per mille o frazione di mille (art. 21 cpv. 2 LB). La determinazione del valore degli istromenti viene fatta dall'Archivista notarile (art. 22 cpv. 1 LB), in base alle disposizioni previste dall'art. 22 cpv. 2 LB e cioè: a) per i contratti a titolo oneroso relativi a proprietà immobiliare fa stato il valore contrattuale, al minimo tuttavia quello di stima ufficiale. In caso di permuta fa stato il prezzo attribuito al fondo di maggior valore e comunque al minimo il valore ufficiale di stima dello stesso; b) il valore di cui alla lettera a) è aumentato in funzione di eventuali rivalutazioni decretate in applicazione della Legge tributaria; c) in caso di trasferimento di fondi contro prestazione di una rendita è determinante il valore ufficiale di stima della proprietà immobiliare; d) per i contratti di costituzione di ipoteca e di

fideiussione il valore corrisponde all'ammontare dell'importo garantito. In deroga all'art. 9 lettera b) al valore dell'importo garantito non viene cumulato quello del rapporto di mutuo o di debito; e) per i contratti di superficie fa stato la somma delle indennità convenute; f) per i contratti di costituzione di uso ed usufrutto immobiliari e di abitazione fa stato la metà del valore di stima ufficiale del fondo; g) per i contratti di costituzione di altre servitù fa stato il valore della controprestazione, ma solo nei limiti che sia chiaramente espresso o desumibile dalla negoziazione. 5.4. L'imposta sul bollo va considerata una vera e propria imposta sul documento che colpisce la confezione dell'atto. L'applicazione del bollo non dipende dal rapporto giuridico sostanziale su cui si fonda l'atto, ma dalla forma che il rapporto giuridico assume. Si tratta pertanto di un tributo prettamente formale, svincolato dalle cause e dai motivi che hanno indotto le parti a redigere il documento, dallo scopo che intendono conseguire o dagli effetti che ne scaturiscono (cfr. DTF 109 Ia 308 s.; STF II Corte di diritto pubblico, del 17 settembre 1985 in re H. SA; DTF 117 Ia 517 ss.; Messaggio del Consiglio di Stato concernente la revisione totale della legge sul bollo del 16 giugno 1966, del 15 gennaio 1986, n. 3009M, cifra 111 segg., in particolare 111.6).

6. Con il contratto di apporto in natura del 16 giugno 2000, il Comune di _____ ha apportato alla costituenda _____ il patrimonio delle _____, _____ e _____ e _____ e _____, composto di attivi per fr. 414'452'665.76 e passivi per 140'674'518.72. In particolare, fra gli attivi, figuravano immobili per fr. 59'980'395. L'Ufficio dei registri ha calcolato l'imposta di bollo, assumendo quale valore dell'atto quello netto dell'apporto, cioè l'intero valore del patrimonio ceduto (la differenza fra gli attivi e i passivi). La ricorrente ritiene per contro che l'assoggettamento all'imposta di bollo del contratto di apporto sia esclusa dal diritto federale, che sottopone la costituzione di una società anonima al bollo federale. In subordine, chiede che l'imposta sia calcolata sul solo valore degli immobili apportati o sul valore nominale del capitale.

6.1. L'art. 134 della Costituzione federale entrata in vigore nel 2000, stabilisce che ciò che la legislazione federale sottometta all'imposta sul valore aggiunto, alle imposte speciali di consumo, alla tassa di bollo e all'imposta preventiva, o che dichiara esente da queste imposte, non può essere gravato da imposte dello stesso genere da parte dei Cantoni e dei Comuni. Tale disposizione riprende il contenuto dell'art. 41 bis cpv. 2 Cost. fed. 1874, ora abrogato (cfr. Messaggio del Consiglio federale n. 96.091 del 20 novembre 1996 concernente la revisione della Costituzione federale, in FF 1997 I pp. 1-620, in particolare p. 335).

6.2. Secondo l'art. 132 cpv. 1 Cost. fed., la Confederazione può riscuotere una tassa di bollo sui titoli, sulle quietanze di premi d'assicurazione e su altri documenti delle operazioni commerciali; ne sono eccettuati i documenti delle operazioni fondiari e ipotecarie. Nonostante il riferimento dell'art. 132 cpv. 1 Cost. fed. (corrispondente all'abrogato art. 41 bis cpv. 1 lett. a Cost. fed. 1874) all'impiego di documenti determinati, quale presupposto per l'assoggettamento al bollo federale, dottrina e giurisprudenza concordano nel ritenere che il vero oggetto dell'onere fiscale non sia il documento in se stesso bensì il rapporto giuridico materiale che esso rappresenta.

Diversamente dalle imposte di bollo della maggior parte dei Cantoni, ivi compreso il Canton Ticino, le imposte di bollo federale devono pertanto essere qualificate come imposte su transazioni giuridiche e non imposte su documenti o sull'impiego di cartevalori. Per questa ragione, l'art. 1 cpv. 2 LTB dispone che gli atti giuridici soggetti all'imposta di bollo siano imponibili anche se non vengono emessi o consegnati titoli (Locher, Commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse, n. 14 e n. 15 ad art. 41 bis Cost. fed. e giurisprudenza citata, in particolare DTF 109 Ia 304).

6.3. Come detto, l'art. 134 Cost. fed.

ha ripreso il contenuto dell'art. 41 bis cpv. 2 Cost. fed. 1874, il quale nasceva a sua volta dal primitivo art. 41 bis cpv. 1 seconda frase Cost. fed. 1874, che vietava ai Cantoni di assoggettare ad un'imposta di bollo o di registro documenti che la Confederazione impone o dichiara esenti. Nel 1958, la regola dell'esclusività è stata trasferita al cpv. 2 e il suo campo d'applicazione è stato esteso anche all'imposta preventiva ed all'imposta sul tabacco. Nel contempo, si è precisato che l'imposizione o l'esenzione di determinati oggetti deve scaturire dalla legislazione federale e che la regola dell'esclusività vale solo per imposte cantonali e comunali dello stesso genere (Locher, Commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse, n. 72 ad art. 41 bis Cost. fed.). Le conseguenze della competenza esclusiva della Confederazione, per quanto concerne l'imposta di bollo, possono allora essere così definite: • al di fuori dell'ambito dei «documenti concernenti operazioni commerciali» – a cui solo si riferisce la competenza esclusiva, secondo l'art. 41 bis cpv. 1 lett. a Cost. fed. – la sovranità cantonale in materia di imposte di bollo è illimitata (Locher, op. cit., n. 75 ad art. 41 bis Cost. fed.); • entro l'ambito dei «documenti concernenti operazioni commerciali», è esclusa una competenza cantonale sia in relazione a ciò che la legge federale assoggetta a un'imposta di bollo sia in relazione a ciò che dichiara esente: la norma è stata formulata con l'intento di evitare che le imposte di bollo soppresse in occasione di una revisione della legge federale siano immediatamente reintrodotti dai Cantoni (Locher, op. cit., n. 77 ss. ad art. 41 bis Cost. fed.). Si aggiunga che, oltre ai documenti assoggettati all'imposta federale o esonerati, ai Cantoni è vietato imporre anche ogni altro documento che si riferisca allo stesso rapporto giuridico (ASA 53 p. 431); • in un campo libero entro l'ambito dei «documenti concernenti operazioni commerciali», qualora cioè la Confederazione non faccia uso della propria competenza per imporre determinati «documenti concernenti operazioni commerciali» ma d'altronde non affermi neppure la loro esenzione: i Cantoni sono allora liberi di «occupare» la lacuna esistente (Locher, op. cit., n. 85 ad art. 41 bis Cost. fed.).

6.4. La legislazione federale non precisa cosa debba intendersi per «imposte cantonali e comunali dello stesso genere». La dottrina osserva che, a prescindere dal problema della relazione fra il tributo e il rapporto giuridico, la nozione di imposta «dello stesso genere» rinvia anche alla contiguità fra la natura dell'imposta cantonale di cui si tratta e l'imposta federale. Dalla giurisprudenza del Tribunale federale non si evincono tuttavia criteri univoci per stabilire quando un'imposta cantonale sia compatibile con quella federale. Dapprima, l'Alta Corte ha affermato che può esservi un conflitto solo se un'imposta di bollo cantonale si fonda sul contenuto stesso del rapporto giuridico (bollo proporzionale) e non quando si tratti di un bollo fisso o di formato avente mero carattere formale (DTF 66 I 92); più recentemente, ha sostenuto che neppure i bolli proporzionali si fonderebbero sul rapporto giuridico sostanziale (DTF 109 Ia 304), sicché i casi conflittuali sarebbero praticamente esclusi (Locher, op. cit., n. 84 ad art. 41 bis Cost. fed.). In un'ulteriore sentenza, relativa ad un caso ticinese, il Tribunale federale ha però concluso che i bolli proporzionali variabili restano vietati in quanto imposte «dello stesso genere», nella misura in cui concernono lo stesso rapporto giuridico (ASA 53 p. 431; Locher, loc. cit.).

6.5. A ben vedere, non è però necessario dire l'ultima parola sulla delimitazione della nozione di «imposta dello stesso genere». Oltre alla sentenza del Tribunale federale appena citata, vi è un altro elemento che consente di ritenere che l'imposta ticinese sul bollo sia «dello stesso genere» dell'imposta sul bollo federale: la volontà stessa del legislatore cantonale. Il Consiglio di Stato, allorché ha intrapreso la revisione totale della legge cantonale sul bollo, nel 1986, aveva ben chiari i limiti cui lo sottoponeva il legislatore federale, tanto è vero che ha espressamente affermato quanto

segue: «La percezione di un'imposta di bollo da parte dei Cantoni è risultata limitata in seguito all'emanazione avvenuta il 4 ottobre 1917 della legge federale sulle "tasse" di bollo. Tra l'altro nel già citato messaggio del Consiglio di Stato del 18 novembre 1932 si era asseverato che si deve anche "riempire", almeno in parte, il vuoto che, in questa categoria del bilancio (i.e. le entrate fiscali per diritti di bollo) si è venuto formando per effetto dell'applicazione della legge federale sulle "tasse" di bollo» (Messaggio del Consiglio di Stato concernente la revisione della legge sul bollo del 16 giugno 1966, n. 3009 del 15 gennaio 1986, par. 131, p. 7). Nello stesso messaggio del 1986, il governo cantonale si dimostra altresì consapevole della preclusione che discende, per la legge cantonale, dalle esenzioni previste dal legislatore federale: «pertanto (cioè alla luce dell'art. 3 cpv. 2 LTB, NdR) è escluso – contrariamente a quanto si era pensato nel 1975 – che si possano ricuperare, ai fini del bollo cantonale, fattispecie liberate dall'imposizione federale, pur mancando una dichiarazione esplicita di esenzione» (Messaggio cit., par. 132.3, p. 10). È evidente che, se non avesse considerato l'imposta cantonale "dello stesso genere" di quella federale, il legislatore cantonale non si sarebbe neppure posto il problema di determinare il campo di applicazione del bollo cantonale alla luce dei criteri dettati dall'art. 3 cpv. 2 LTB e dall'art. 41 bis Cost. fed.. Né si potrebbe argomentare che, al momento in cui intraprendeva la revisione della legge cantonale, non era consapevole della differenza fondamentale tra tributo federale e tributo cantonale, rappresentata dal mero carattere documentale del secondo: infatti, la sentenza del Tribunale federale, in cui tale principio è stato affermato in modo chiaro e univoco era già stata pronunciata ed è servita da fondamento per lo stesso legislatore ticinese (cfr. Messaggio cit., par. 111, p. 1 ss.).

7. Accertato che l'imposta cantonale di bollo è "dello stesso genere" di quella federale, si tratta di verificare che, in concreto, imponendo l'apporto in natura dei beni del Comune di _____ alla _____, il _____ non "si sovrapponga" ad una competenza federale. Se così non fosse, andrà ancora stabilito quale sia la base di calcolo dell'imposta.

7.1. L'art. 5 cpv. 1 lett. a della legge federale del 27 giugno 1973 sulle tasse di bollo (LTB) dispone che siano assoggettati alla cosiddetta "tassa" di emissione « la costituzione e l'aumento del valore nominale a titolo oneroso o gratuito di diritti di partecipazione in forma di: – azioni di società anonime e di società in accomandita per azioni, svizzere; – quote sociali di società a garanzia limitata svizzere; – quote sociali di società cooperative svizzere; – buoni di godimento di società svizzere. Si considerano buoni di godimento i documenti attestanti il diritto di partecipare ad una quota dell'utile netto o del ricavo di liquidazione; – buoni di partecipazione di società o imprese commerciali svizzere di diritto pubblico ». Come già rilevato, la legge cantonale tiene conto di tale situazione, esonerando espressamente dall'imposta di bollo la copia destinata all'Archivio notarile di istromenti di costituzione e aumento di capitale di società anonima e di s.a.g.l., così come ogni altro atto soggetto alla sovranità della legislazione federale in materia di tassa di bollo (art. 20 cpv. 1 lett. a LB).

7.2. La società anonima è costituita con un atto pubblico nel quale i promotori dichiarano di costituire una società anonima, ne stabiliscono lo statuto e ne designano gli organi (art. 629 cpv. 1 CO). La costituzione della SA, che avviene nella forma dell'atto pubblico, è dunque composta di negozi giuridici di natura diversa. Comprende infatti la creazione di norme (stabilimento degli statuti), una promessa di prestazioni di carattere obbligatorio, l'adempimento effettivo di tale promessa mediante conferimento e attività elettive (Böckli , Schweizer Aktienrecht - Darstellung für den Praktiker, 2 a ediz., Zurigo 1996, n. 53, p. 47). Quando il conferimento non avviene in denaro o è legato a controprestazioni a favore del fondatore o di persone a lui vicine, si

acutizza il rischio di un adempimento insufficiente degli obblighi di conferimento. Si è allora in presenza di una cosiddetta costituzione qualificata nei seguenti casi: o il valore del conferimento come tale è una pura questione di apprezzamento, o insieme con la costituzione viene operato un prelievo di mezzi dalla società, con conseguente impoverimento di quest'ultima. Ciò si verifica, in particolare, quando il capitale è liberato mediante conferimenti in natura o mediante assunzione di beni (Montavon , Droit suisse de la SA, tomo II, Losanna 1997, p. 73). La legge stabilisce dunque (art. 634 CO) che i conferimenti in natura valgono come copertura solo qualora: 1. siano effettuati in base ad un contratto stipulato in forma scritta o con atto pubblico; 2. la società, dal momento della sua iscrizione nel registro di commercio, possa disporre immediatamente come proprietaria od ottenga il diritto incondizionato di chiederne l'iscrizione nel registro fondiario; 3. sia stata esibita una relazione sulla costituzione con attestazione di verifica.

7.3. Il 20 febbraio 1918, nell'imminenza dell'entrata in vigore della normativa con cui sarebbe stata introdotta l'imposta di bollo, il Consiglio federale indirizzava ai governi cantonali una circolare relativa all'esecuzione degli articoli 2, 3, 5 e 6 della legge del 4 ottobre 1917 sulla tassa di bollo. In tale circolare il governo federale precisava in particolare che, se la Confederazione ha previsto l'imposizione o l'esenzione di un certo documento, allora tutti i documenti che si riferiscono allo stesso rapporto giuridico devono essere esonerati da un tributo cantonale di bollo o di registro. Fra gli esempi, indicava il caso del contratto di società di una società anonima, che si riferisce allo stesso rapporto giuridico dell'azione in sé, così come il credito dell'azionista che è documentato dalla cedola di dividendo (Circolare cit., par. A 1). Il Consiglio federale aggiungeva però che il prelievo di un'imposta cantonale non è escluso quando tra i due documenti vi è sì una certa relazione, ma il fatto cui si riferisce il documento assoggettato al tributo cantonale non costituisce presupposto giuridico, parte costitutiva o conseguenza del rapporto giuridico cui si riferisce il documento soggetto al bollo federale. Se, per esempio, un cantone riscuote l'imposta di mutazione (imposta sui trasferimenti) nella forma di un'imposta di bollo sul documento, esso potrebbe prelevare il bollo anche se il trasferimento della proprietà di immobili viene documentato nel contratto di società di una SA o in un contratto di fusione concluso fra due società, anche se la costituzione o fusione ha per conseguenza l'emissione di azioni, che sottostà al bollo federale (Circolare cit., par. A 2). Inoltre, non è vietato prelevare un bollo cantonale sui documenti che si riferiscono allo stesso rapporto giuridico di un documento soggetto al bollo federale, se il prelievo si fonda non sostanzialmente sul rapporto giuridico o sul contratto in sé bensì sul fatto che il documento è allestito in una certa forma, come quella notarile o quella giudiziaria. È così consentito sottoporre all'imposizione cantonale un contratto di società di una SA allestito da un notaio. Tuttavia, proprio perché tali tributi sono ammessi proprio in considerazione della particolare forma del documento, senza riguardo invece al contenuto sostanziale dello stesso, può solo essere consentita la riscossione di un bollo fisso (Circolare cit., par. A 3).

7.4. Merita ancora di essere sottolineata la circostanza che l'art. 132 Cost. fed., che conferisce alla Confederazione il potere di riscuotere una tassa di bollo sui titoli, sulle quietanze di premi d'assicurazione e su altri documenti delle operazioni commerciali, esclude esplicitamente "i documenti delle operazioni fondiari e ipotecarie". La spiegazione di tale eccezione va ricercata nella preoccupazione di evitare che la Confederazione estendesse troppo la propria sovranità in materia di imposte di bollo a detrimento dei cantoni, per i quali le operazioni immobiliari rappresentano una fonte tradizionale di gettito d'imposta, che procura loro rendimenti elevati. Inoltre, si riteneva che l'oggetto delle transazioni immobiliari fosse a tal punto

localizzato da far sì che fosse certamente preferibile l'imposizione cantonale rispetto a quella federale (Locher , op. cit., n. 35 ad art. 41 bis Cost. fed). 7.5. Anche la giurisprudenza del Tribunale federale ha avuto occasione di confrontarsi con i problemi di coordinamento delle imposte di bollo cantonali e federali. 7.5.1. In una sentenza del 1920, ha riconosciuto al Canton Ginevra la facoltà di prelevare un'imposta di registrazione su di un atto di costituzione di una società anonima, che comportava un trasferimento immobiliare, sebbene le azioni acquisite in contropartita degli immobili conferiti fossero a loro volta soggette al bollo federale (DTF 46 I 53). Osservato che il tributo ginevrino colpisce tutti i trasferimenti immobiliari a titolo oneroso, a prescindere dalla causa giuridica della mutazione, i giudici losannesi hanno concluso che l'oggetto dell'imposta cantonale differiva da quello del bollo federale, il quale è percepito sui documenti che constatano il rapporto giuridico creato fra la società e gli azionisti. È vero che tale rapporto giuridico ha origine nel contratto di società soggetto al tributo cantonale, ma esso concerne solo l'aspetto immobiliare della transazione ed a tale titolo beneficia della riserva contenuta all'art. 41 bis (ora 132) Cost. fed. a favore dei cantoni, per quanto attiene alle operazioni fondiari. Il Tribunale federale ha allora concluso che, se il tributo cantonale si applica a una transazione immobiliare di cui non vi è alcuna traccia nel documento soggetto al bollo federale, deve essere interpretata in modo restrittivo, in considerazione della riserva menzionata, la norma sulla soluzione dei conflitti contenuta nella legge federale ed è pertanto autorizzato il prelievo del tributo cantonale, sebbene la transazione immobiliare sia servita a preparare la creazione del rapporto giuridico constatato nei titoli che sono soggetti al bollo federale.

7.5.2. Nel 1923, poi, in un caso ticinese, il Tribunale federale ha escluso che sia lecito sottoporre a bollo proporzionale cantonale il verbale di un'assemblea degli azionisti relativo all'aumento del capitale, affermando che: «l'istromento in questione costituisce non solo la documentazione di quell'operazione (cioè l'aumento del capitale e l'emissione di nuove azioni, NdR), ma ne forma la base legale, poiché, secondo il decreto federale 8 luglio 1909 in modificazione dell'art. 618, 619, 624 e 664 CO, le deliberazioni di un'assemblea di azionisti concernenti la modificazione dello statuto devono risultare da atto pubblico. È quindi fuori di dubbio che l'istromento in discorso si "riferisce" al medesimo rapporto giuridico dal quale l'emissione delle nuove azioni, sottomesse alla tassa di bollo federale, trae la sua origine» (DTF 49 I 54, consid. 2b).

7.5.3. In un altro caso ticinese, l'Alta Corte doveva occuparsi del bollo cantonale prelevato sull'atto costitutivo di una SA, nel quale si diceva, fra l'altro che la società riceveva un apporto "in beni stabili, ricevendo in pagamento 200 azioni sociali di 500 fchi. cadauna". Pur ammettendo che il rapporto giuridico tra la società e gli azionisti, documentato dalle azioni soggette al bollo federale, «ripete la sua origine dal contratto di società sottoposto al bollo cantonale», il Tribunale federale osservava che «in quanto implica il trapasso degli stabili, questo contratto non concerne che la parte dell'operazione di carattere immobiliare», la quale beneficia dell'eccezione contenuta nella stessa costituzione federale. «Infatti, la voltura degli stabili dalla ditta apportante alla nuova società è una condizione preparatoria della emissione delle azioni; essa non influisce in modo veruno sul contenuto di questi titoli. Non è quindi esatto dire, come fa la ricorrente, che l'atto registrato e gli atti sui quali porta il bollo federale si riferiscano al medesimo rapporto giuridico e che quindi la tassa cantonale si sovrapponga illecitamente al diritto federale» (DTF 49 I 444, consid. 3). I giudici federali hanno pure affrontato il problema posto dalla circostanza che nel Canton Ticino, a differenza per esempio di Ginevra, cui si riferisce la sentenza poc'anzi citata, vi sono due tributi cantonali sul trasferimento degli immobili: oltre al bollo, il quale «non porta che indirettamente sulla

mutazione stessa e, direttamente, colpisce solo il documento destinato a giustificare la domanda di iscrizione del trapasso a registro», vi è infatti «una tassa di mutazione o voltura catastale propriamente detta». Tale cumulo non è stato considerato censurabile: «...tutti gli atti necessari... per rendere perfetta una voltura catastale fanno parte delle operazioni fondiari di transazioni immobiliari espressamente riservate dall'art. 41 bis in fine CF. ... Essenziale vi è solo, che il documento sottoposto al diritto cantonale lo sia in occasione di una operazione fondiaria estranea al rapporto giuridico inerente all'atto colpito dall'imposta federale» (DTF 49 I 445, consid. 4). 7.5.4. Gli stessi principi sono stati infine ribaditi in un'altra sentenza relativa ad una fattispecie ticinese, nel 1944. Qui era stata assoggettata al bollo cantonale una convenzione preparatoria, giuridicamente non necessaria per costituire la società anonima ed emettere azioni, cioè un contratto stipulato fra sei coeredi, intenzionati a continuare l'esercizio di una fabbrica di sigari e tabacchi sotto la forma di una SA. Confermato che sarebbe ammesso l'assoggettamento al bollo cantonale in caso di conferimento di immobili, trattandosi di operazione diversa dalla costituzione della SA, ha invece escluso la legittimità dell'imposizione dell'«intero capitale azionario risultante da tutti i conferimenti in natura della successione e dai versamenti in contanti. I due casi sono sostanzialmente diversi: nel primo la tassa di bollo cantonale colpisce un negozio giuridico speciale (trapasso di proprietà fondiaria), nel secondo essa grava il rapporto concernente le azioni, il che è in urto con l'art. 2 LFTB» (DTF 70 I 61, consid. 61). 7.6. Da quanto precede risulta in modo abbastanza chiaro che la normativa vigente intraprende una sottile distinzione, al fine di tracciare il limite fra la competenza riservata alla sovranità fiscale della Confederazione e quella concessa ai cantoni. In particolare, l'interpretazione dell'art. 132 Cost. fed. (precedentemente: art. 41 bis Cost. fed.) consente di concludere che la competenza esclusiva della Confederazione si estende a tutti i documenti che fanno riferimento ad un fatto che costituisce presupposto giuridico, parte costitutiva o conseguenza del rapporto giuridico cui si riferisce il documento soggetto al bollo federale. Quanto alla costituzione della società anonima, tale riserva è interpretata in modo da comprendere tutti i documenti che sono in relazione con il contratto sociale in quanto tale, compresi gli atti preparatori. La giurisprudenza, come visto, ha incluso nel campo di applicazione della riserva in questione anche i contratti di apporto. Una importante eccezione è tuttavia espressamente prevista per "i documenti delle operazioni fondiari e ipotecarie" (art. 132 Cost. fed.). A questo riguardo, il Tribunale federale ha stabilito che sono dunque ammesse quelle imposte cantonali che hanno per oggetto tutti i trasferimenti immobiliari a titolo oneroso, a prescindere dalla causa giuridica della mutazione; tale oggetto differisce infatti da quello del bollo federale, che è percepito sui documenti che constatano il rapporto giuridico creato fra la società e gli azionisti. L'eccezione vale tanto per l'imposta sulla mutazione in sé (cioè la cosiddetta tassa di iscrizione a Registro fondiario) quanto per il bollo sull'atto pubblico. 7.7. Venendo all'esame della fattispecie, il contratto assoggettato al bollo è un contratto di apporto in natura, che ha per oggetto l'intero patrimonio dell'AIL, costituito quindi sia di beni immobili sia di beni mobili e crediti. L'archivista notarile ha dunque assoggettato al bollo sugli istromenti il contratto in quanto tale, senza porsi il problema dell'apporto dei beni di carattere non immobiliare. Tale modo di procedere non può essere condiviso, alla luce della normativa vigente e della giurisprudenza ad essa relativa. L'eccezione alla riserva prevista dalla Costituzione e dalla legislazione federali a favore della Confederazione è infatti limitata al trasferimento dei beni immobili. L'imposta di bollo è quindi legittima solo nella misura in cui colpisce il trapasso degli immobili mediante contratto di apporto. Quest'ultimo deve per contro essere

esonerato per quanto attiene agli altri beni. 7.8. Stabilito che è solo la cessione degli immobili che può essere assoggettata all'imposta cantonale di bollo, rimangono da definire i criteri di calcolo dell'imposta. Dato che, alla luce delle argomentazioni che precedono, il contratto imponibile ha per oggetto solo beni immobili, trova applicazione l'art. 22 cpv. 2 lett. a LB, secondo cui per la determinazione del valore dei contratti a titolo oneroso relativi a proprietà immobiliari fa stato il valore contrattuale, al minimo tuttavia quello di stima ufficiale. La ricorrente ritiene che il valore dell'atto ammonti a fr. 59'980'935, cioè al valore contabile riferito alla voce "immobili". Fra gli attivi allibrati risultano tuttavia altre voci contabili che potrebbero rientrare, almeno in parte, nella nozione di beni immobiliari. È il caso, per esempio, della "rete di distribuzione" e, soprattutto, delle "sottocentrali" (valore contabile: fr. 36'513'697.30) e degli "impianti e cabine" (fr. 206'679'911.37). Anche in considerazione degli elevati valori, appare tutt'altro che escluso che si tratti di soli beni mobiliari. Agli atti non è tuttavia allegata alcuna documentazione contabile. D'altronde, l'accertamento necessario, che presuppone l'esame di documentazione verosimilmente abbondante, richiede la tutela del diritto di essere sentito della ricorrente. Appare pertanto opportuno che sia l'autorità di tassazione a procedere all'accertamento in questione e ad emettere una nuova decisione, applicando i principi esposti. In tale contesto, sarà garantito alla ricorrente il contraddittorio, impregiudicato il diritto di ricorrere a questa Camera qualora dovessero rimanere divergenze in merito al calcolo. 8. Il ricorso è, di conseguenza, parzialmente accolto, nel senso che la decisione è annullata e gli atti sono rinviati all'Ufficio dei registri, perché emetta una nuova decisione, dopo avere accertato, in contraddittorio con la ricorrente, il valore degli immobili apportati. Visto l'esito del ricorso, la tassa di giustizia e le spese processuali sono poste a carico della ricorrente solo in parte. Ad essa è poi riconosciuta un'indennità per ripetibili, calcolata secondo la TOA. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 44 cpv. 4 e 45 LB e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è parzialmente accolto. § Di conseguenza, la decisione su reclamo del 20 aprile 2001 è annullata e gli atti sono rinviati all'Ufficio dei registri, perché emetta una nuova decisione, dopo avere accertato, in contraddittorio con la ricorrente, il valore degli immobili apportati. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 2'000.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.– per un totale di fr. 2'100.– sono a carico della ricorrente e nella misura di un terzo (fr. 700.–). Alla ricorrente è inoltre riconosciuta un'indennità di fr. 1'500.– per ripetibili. 3. Intimazione alle parti. 4. Il presente giudizio è definitivo (art. 230 cpv. 3 LT). per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello II
presidente: Il segretario: