

TI_GERICHTE 80.2002.99 vom 24. September 2002

TI Tribunale d'appello, 2002-09-24, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2002.99

FR: TI_GERICHTE 80.2002.99 du 24 septembre 2002

IT: TI_GERICHTE 80.2002.99 del 24 settembre 2002

Regeste

Sentenza o decisione senza scheda

Volltext

Tessin Camera di diritto tributario 24.09.2002 80.2002.99 Tessin Camera di diritto tributario 24.09.2002 80.2002.99 Ticino Camera di diritto tributario 24.09.2002 80.2002.99

Sentenza o decisione senza scheda

Incarto n. 80.2002.00099 Lugano 24 settembre 2002 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, Ivo Eusebio segretario: Andrea Pedroli, vicecancelliere statuendo sul ricorso del 9 aprile 2002 in materia di:

imposta bollo archivio notarile presentato da: 1. _____, _____, _____, 2. _____, _____, 3. _____, _____, 4. _____, _____

_____, tutti rappresentati _____, _____, ritenuto in fatto ed in diritto 1. 1.1. Con atto notarile del 25 settembre 2001 _____ acquistava l'intero pacchetto azionario delle _____ Pla _____ al prezzo di \$ 1'450'000 da _____ e _____, che, contestualmente al perfezionamento dell'acquisto delle azioni, cedevano i loro rispettivi crediti verso _____ & _____ per un importo complessivo di \$ 100'000 remunerato con un interesse annuo dell' 8%. Il notaio depositò copia del rogito all'Archivio notarile e trasmise copia dello stesso anche all'Ufficio cantonale del bollo, per quanto di sua eventuale competenza. 1.2. Il 21 novembre 2001 l'Archivista notarile del distretto di Lugano determinava il valore dell'atto notarile in fr. 2'445'125,- e stabiliva l'imposta di bollo in fr. 7'335.-. A sua volta l'Ufficio del bollo imponeva il riconoscimento mediante scrittura privata del debito di \$ 100'000, allegato come annesso VI all'atto notarile, con un'imposta di fr. 150.-. Il relativo reclamo veniva respinto dalla Divisione delle contribuzioni con decisione del 7 dicembre 2001. 2. 2.1. Il 21 dicembre 2001 _____, agendo per sé come pure per _____, _____ e _____, introduceva un'azione di diritto amministrativo al Tribunale federale secondo i combinati disposti degli articoli 116 lett. a OG e 3 LF sulle tasse di bollo contro la decisione del 21 novembre 2001 dell'Archivista notarile e in subordine anche contro quella del 7 dicembre 2001 della Divisione delle contribuzioni, sostenendo in particolare che l'assoggettamento all'imposta di bollo cantonale collide incompatibilmente con la legge federale e, per quanto concerne il bollo sulla scrittura privata, che manca una condizione di legge cantonale. 2.2. Il Tribunale federale, esaminata d'ufficio la propria competenza, con decisione del 9 gennaio 2002 dichiarava inammissibile l'azione di diritto amministrativo, retrocedendo gli atti all'Archivista notarile nella misura in cui l'azione era rivolta contro la

sua bolletta del 21 novembre 2001 e alla Camera di diritto tributario nella misura in cui l'azione era rivolta contro la decisione su reclamo del 7 dicembre 2001 della Divisione delle contribuzioni. 3. 3.1. Con scritto del 9 aprile 2002, _____ . _____ facendo riferimento alla decisione del 9 gennaio 2002 del Tribunale federale, confermava di mantenere il proprio gravame ed allegava copia della decisione su reclamo emessa dall'Ufficio dei registri in data 25 marzo 2002, in relazione al bollo di archivio. All'udienza del 12 giugno 2001, preso atto che con la propria lettera _____ . _____ aveva inteso contestare la decisione su reclamo del 25 marzo 2002, il Giudice delegato gli assegnava un termine di 15 giorni per motivare il ricorso e formulare una proposta. 3.2. Il ricorso è stato inoltrato il 27 giugno 2002. In esso, si chiede l'annullamento della decisione in materia di bollo d'archivio, per violazione del diritto federale. L'imposizione della negoziazione di titoli sarebbe infatti riservata alla Confederazione e ciò basterebbe ad escludere l'assoggettamento al bollo cantonale, non essendo determinante il fatto che non sia coinvolto un negoziatore di titoli. 3.3. Si ricorda che, con sentenza del 2 luglio 2002, questa Camera ha accolto il ricorso concernente il bollo sulla scrittura privata, per il fatto che non rientrano tra i contratti stipulati in forma scritta o parificata a quella scritta, come tali soggetti all'imposta cantonale di bollo, i riconoscimenti di debito. 4. 4.1. 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. 4.2. 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). 4.3. 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.

4.3. 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).

5. 5.1. In una sentenza del 1997, questa Camera ha avuto modo di decidere che l'imposta cantonale di bollo è "dello stesso genere" di quella federale. In applicazione dell'art. 41 bis cpv. 1 Cost. fed. 1874 (attuale art. 134 Cost. fed.), il Cantone non può pertanto assoggettare al bollo cantonale fattispecie che sono assoggettate o esentate dall'imposta federale. Di conseguenza, per il fatto che è già assoggettato alla tassa di negoziazione federale, il trasferimento a titolo oneroso di azioni non può ancora essere imposto con il bollo cantonale, senza violare l'art. 41 bis Cost. fed. (CDT n. _____ . _____ del 5 dicembre 1997, in RDAT I-1998 n. 21t).

5.2. La Camera di diritto tributario ha anzitutto precisato che l'imposta di bollo federale è stata concepita dal legislatore come imposta su transazioni. 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).

5.3. 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: Ø 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.); Ø 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 reintrodotte 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); Ø 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.).

5.4. 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.).

5.5. 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 recuperare, 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.).

5.6. Nella fattispecie allora esaminata, la Camera ha poi potuto accogliere il ricorso, per il fatto che i ricorrenti avevano prodotto copia di una notifica della tassa di bollo sui titoli negoziati, ove si attestava il versamento di un importo di fr. 5'550.-, corrispondente alla "tassa di bollo su documenti svizzeri". Risultava così dimostrato non solo che il trasferimento di azioni rientra fra quelli soggetti all'imposta federale di bollo, ma anche che tale assoggettamento vi era stato effettivamente.

6. In una recentissima sentenza, questa Camera ha poi negato che ad escludere l'esenzione dall'imposta cantonale basti il fatto che né il venditore né l'acquirente di una partecipazione sociale siano negozianti di titoli, secondo la legislazione federale, e l'operazione sia pertanto esente dal bollo di negoziazione (CDT n. _____ . _____ . _____ del 2 luglio 2002, destinata a pubblicazione in RDAT II-2002).

Diversamente dalla fattispecie qui in esame, tuttavia, in quel caso la cessione delle azioni era avvenuta mediante scrittura privata e non mediante atto pubblico.

6.1. L'art. 13 cpv. 1 LTB dispone che sia assoggettato alla c.d. "tassa" di negoziazione il trasferimento a titolo oneroso della proprietà di documenti di cui al cpv. 2, se uno dei contraenti o dei mediatori sia un negoziante di titoli domiciliato in Svizzera. Fra i "documenti" in questione rientrano le azioni e le altre quote sociali (art. 13 cpv. 2 lett. a cifra 2 LTB). Fra i "negoziatori di titoli" rientrano, oltre alle banche, anche le persone fisiche e giuridiche, le società di persone svizzere, come pure gli stabilimenti e succursali svizzeri di imprese straniere, che si occupano professionalmente del commercio di titoli, o come negozianti o come mediatori (art. 13 cpv. 3 lett. b LTB).

6.2. Secondo l'Amministrazione federale delle contribuzioni, le disposizioni dell'art. 13 cpv. 1 e cpv. 2 LTB non permettono ad un Cantone di assoggettare ad un bollo sul valore l'alienazione di azioni, anche se una simile alienazione dovesse avvenire senza la collaborazione di un negoziante di titoli. È irrilevante, a tale proposito, che il diritto cantonale designi quale oggetto dell'imposta il contratto di compravendita su cui si fonda la cessione, anziché il trasferimento della proprietà delle azioni; infatti, il contratto è considerato quale mero veicolo per il trasferimento a titolo oneroso della proprietà dei documenti imponibili, trasferimento che è colpito dalla legge federale (cfr. decisione dell'AFC del 4 agosto 1989, in: Stockar/Hochreutener , Stempelabgaben und

Verrechnungssteuer, n. 9 ad art. 3 LTB; v. anche RDAT I-1998 n. 21t). 6.3. L'allora ricorrente aveva fondato le proprie argomentazioni su quest'ultima presa di posizione dell'Amministrazione federale delle contribuzioni. Secondo l'autorità resistente (la Divisione delle contribuzioni), tuttavia, tale conclusione non sarebbe stata condivisibile, considerato il fatto che non si tratta di una sentenza del Tribunale federale bensì di un semplice punto di vista dell'autorità fiscale, neppure pubblicato. D'altra parte, non vi è nessuna ulteriore decisione ufficiale che si pronunci su tale aspetto. Neppure la circolare del Consiglio federale del 20 febbraio 1918, indirizzata ai governi cantonali nell'imminenza dell'entrata in vigore della normativa con cui sarebbe stata introdotta l'imposta di bollo e relativa all'esecuzione degli articoli 2, 3, 5 e 6 della legge del 4 ottobre 1917 sulla tassa di bollo, permette di far luce su tale aspetto. Tale circolare, infatti, afferma che non occorre rispondere alla domanda quali documenti non possano più essere assoggettati alle imposte di bollo o di registro cantonali, essendo già sottoposti al bollo federale o da quest'ultimo dichiarati esenti; la risposta scaturirebbe, infatti, chiaramente dalla lettera della legge ("sie ist eindeutig aus dem Wortlaut des Gesetzes zu beantworten" , cfr. Circolare citata, lett. A).

6.4. Come già si è ricordato, la dottrina ritiene che il riferimento alle fattispecie esenti sia stato introdotto con l'intento di evitare che le imposte di bollo soppresse in occasione di una revisione della legge federale siano immediatamente reintrodotte dai Cantoni (Locher , op. cit., n. 77 ss. ad art. 41 bis Cost. fed.; v. supra , consid. 6.3.). A tale riguardo, va però osservato che le eccezioni vere e proprie all'assoggettamento al bollo federale di negoziazione sono elencate all'art. 14 LTB ("eccezioni"), che, nella sua formulazione attuale prevede che non soggiacciono alla tassa: a. l'emissione di azioni, quote di società a garanzia limitata e di società cooperative, buoni di partecipazione, buoni di godimento, quote di fondi di investimento, obbligazioni e titoli del mercato monetario svizzeri, comprese l'assunzione definitiva di titoli da parte di una banca o di una società di partecipazione e l'assegnazione di titoli in occasione di un'emissione successiva; b. il conferimento di documenti che servono a liberare azioni, quote in società a garanzia limitata e in società cooperative, buoni di partecipazione e quote in fondi d'investimento svizzeri; c. ... d. il commercio di diritti d'opzione; e. la restituzione di documenti per la loro estinzione; f. l'emissione di obbligazioni di debitori stranieri in valuta estera (euro-obbligazioni), nonché di diritti di partecipazione a società straniera. Si considerano euro-obbligazioni esclusivamente i titoli i cui versamenti di interessi e il cui rimborso di capitale vengono effettuati in valuta estera; g. il commercio di titoli del mercato monetario svizzeri ed esteri; h. la mediazione o la compera e la vendita di obbligazioni straniere, se il compratore o il venditore sono parti contraenti straniere. Il cpv. 3 dello stesso articolo precisa poi che il negoziatore professionale di titoli giusta l'articolo 13 capoverso 3 lettere a e b numero 1 è esentato dalla quota di tassa che lo concerne quando aliena titoli facenti parte del suo stock commerciale o ne acquista per aumentarlo. Si considera stock commerciale lo stock di documenti imponibili che risulta dall'attività commerciale del negoziatore professionale, non però le partecipazioni e gli stock aventi il carattere di investimento.

6.5. Le eccezioni elencate all'art. 14 LTB si presentano come eccezioni di carattere oggettivo, cioè come fattispecie escluse dal campo di applicazione dell'imposta, mentre quella che discende dall'art. 13 LTB - la condizione cioè che nessuno dei contraenti o dei mediatori sia un negoziatore di titoli domiciliato in Svizzera - appare piuttosto un'esenzione di carattere soggettivo, legata alle qualità personali o alla situazione del debitore (cfr. Blumenstein/Locher , System des Steuerrechts, 5a ediz., Zurigo 1995, p. 203). Non può pertanto essere condivisa l'argomentazione dell'autorità fiscale, che, nelle

osservazioni al ricorso, sostiene che la negoziazione di cartevalori da parte di persone prive dello statuto di "negoziatori di titoli" non sarebbe né assoggettata né esentata dal bollo federale bensì semplicemente ignorata. Dovendo allora attribuire un significato preciso alle disposizioni della Costituzione federale e della legge federale sul bollo, che vietano ai Cantoni di assoggettare ad un'imposta di bollo o di registro documenti che la Confederazione dichiara esenti, non si vede per quale ragione si dovrebbe intraprendere una distinzione fra le esenzioni di carattere soggettivo e quelle di carattere oggettivo. Semplicemente, alle operazioni che sfuggono all'imposizione, il legislatore ha affiancato una eccezione di carattere soggettivo, che ha l'evidente scopo di semplificare l'applicazione della legge, evitando che anche transazioni occasionali o uniche vengano assoggettate ad un'imposta particolarmente complessa. È un po' quanto avviene anche in materia di imposta sul valore aggiunto, alla quale è assoggettato chiunque svolge un'attività indipendente, commerciale o professionale, diretta al conseguimento di entrate, anche senza fine di lucro, purché le sue forniture, le sue prestazioni di servizi e il suo consumo proprio sul territorio svizzero superino complessivamente 75 000 franchi annui (art. 21 cpv. 1 LIVA); a questa eccezione soggettiva si aggiungono poi le "operazioni escluse" (artt. 17-18 LIVA) e le "operazioni esenti" (art. 19 LIVA). Ora, poiché per l'imposta sul valore aggiunto vi è una riserva analoga a quella esistente in materia di bollo (gli articoli 134 Cost. fed. e 2 LIVA stabiliscono che i Cantoni e i Comuni non possono gravare con imposte dello stesso genere ciò che la legge federale grava dell'IVA o dichiara esente oppure esclude dall'imposta), si deve supporre che nessun cantone potrebbe pensare di introdurre un'IVA cui assoggettare chi non svolge attività indipendente o chi, pur svolgendola, non raggiunge un fatturato di fr. 75'000 all'anno.

6.6. 6.6.1. Neppure l'ulteriore argomento, sollevato in quell'occasione dall'autorità resistente, era stato considerato convincente. Essa aveva infatti osservato che la dimostrazione del fatto che l'esclusione delle imposte cantonali non deve essere interpretata in modo rigido si ricaverebbe dal fatto stesso che è comunque ammesso l'assoggettamento all'imposta di mutazione cantonale dei trasferimenti di partecipazioni in società immobiliari (Stockar/Hochreutener , op. cit., n. 1 ad art. 13 LTB).

6.6.2. A tale proposito, la Camera aveva ricordato 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).

6.6.3. Nello stesso senso si è del resto espresso il Consiglio federale, nella già citata circolare del 1917, laddove ha sottolineato come il prelievo di un'imposta cantonale non sia 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).

6.6.4. Se, pertanto, la legge cantonale sul bollo non prevedesse la rigida distinzione fra il bollo sui contratti per scrittura privata, da una parte, e quello sugli atti notarili, dall'altra, nulla avrebbe impedito, nella fattispecie allora in esame, di assoggettare al bollo cantonale il trasferimento immobiliare che si era verificato mediante la cessione delle azioni del ricorrente. Infatti, la società ceduta, stando al bilancio allegato al contratto, era una società immobiliare ed il trasferimento della totalità delle sue partecipazioni costituiva un'alienazione economica degli immobili da essa posseduti. Lo stesso Tribunale federale ammette, in simili eventualità, il cumulo dell'imposta (federale) sul bollo di negoziazione e di quella (cantonale) sul trasferimento economico degli immobili (cfr. p. es. ASA 18 p. 534). Ma una simile possibilità non è data dalla legge ticinese, se il trasferimento delle partecipazioni avviene mediante scrittura privata, per il fatto che l'imposta ha un carattere rigorosamente formale: al bollo sui contratti per scrittura privata sottostanno solo i contratti che hanno per oggetto beni mobiliari; sarebbe quindi azzardato fare rientrare nel suo campo di applicazione anche un trasferimento immobiliare (economico e non formale) che avviene mediante cessione di azioni. La legge ticinese permette allora di sottoporre al bollo i trasferimenti immobiliari solo quando avvengono mediante atto pubblico.

7. Venendo all'esame della fattispecie oggetto del ricorso, come detto essa differisce da quella al centro della sentenza del 2 luglio 2002 per la forma adottata dai contraenti. I ricorrenti hanno infatti volontariamente optato per la forma dell'atto pubblico, quantunque si trattasse di un contratto di cessione di beni mobili. In altri termini, ci si può chiedere se il semplice fatto che i ricorrenti abbiano deciso di optare per una forma particolare, per la quale è previsto il prelievo del bollo cantonale, comporti un'eccezione alla regola che vale nel caso della cessione mediante scrittura privata.

7.1. La più volte citata circolare del Consiglio federale del 1917 prevede effettivamente un'eccezione alla regola per cui ai cantoni è vietato il prelievo di una tassa di bollo o di registro su un documento concernente lo stesso rapporto giuridico di un documento soggetto al bollo federale; si tratta del caso in cui la riscossione del tributo cantonale non dipende sostanzialmente dalla stipulazione di un certo contratto o dalla registrazione di un certo rapporto giuridico, bensì dal fatto che il documento viene redatto in una determinata forma, in particolare l'atto notarile o un documento giudiziario. Il Consiglio federale menziona l'esempio di un cantone che esigesse un bollo su atti notarili di costituzione di società anonime o di protesto cambiario. Tuttavia, osserva poi che il Cantone potrà in tali casi riscuotere solo un bollo fisso e non uno proporzionale o progressivo, per il fatto che si tratta di tributi che vengono prelevati, senza che sia considerato il contenuto materiale del documento, in considerazione esclusivamente della forma di quest'ultimo; per questa ragione, il "valore dell'oggetto" che solo si ricava dal contenuto del documento, cioè l'importo del credito o della prestazione cui il documento si riferisce, non deve più essere posto a fondamento della tassazione del tributo. Che cioè la società anonima venga costituita con un capitale di 50 milioni o di 5'000 franchi e che la cambiale in protesto menzioni 20 o 200'000 franchi, il tributo di bollo o di registro prelevato sul contratto di società o sul protesto, in quanto si tratta di atti notarili, deve essere uguale nell'uno e nell'altro caso (Circolare cit., par. A.3).

7.2. Alla luce di tali principi, si deve concludere che, se anche si volessero trarre delle indicazioni, ai fini della tassazione del trasferimento di azioni, dalla forma scelta dalle parti, cioè quella dell'atto pubblico, ciò non consentirebbe comunque di prelevare un tributo calcolato applicando un'aliquota proporzionale, come quella prevista dalla legge ticinese (art. 21 LB). Al contrario, nulla si oppone alla riscossione di una tassa di archivio, come quella prevista dall'art. 20 cpv. 2 LB

proprio per "l'insinuazione all'Archivio notarile di copie di istromenti esenti dall'imposta di bollo". Non vi è pertanto ragione di giungere ad una conclusione diversa da quella della sentenza del 2 luglio 2002 solo per il fatto che il contratto è stato stipulato in una forma diversa. 8. Per le ragioni che precedono, il ricorso deve essere accolto. Non si prelevano pertanto né tassa di giustizia né spese processuali, mentre al ricorrente è riconosciuta un'indennità per ripetibili. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 44 cpv. 4, 45 LB e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è accolto. § Di conseguenza, la decisione su reclamo del 21 novembre 2001 è annullata e gli atti sono rinviati all'Ufficio dei registri, perché emetta una nuova decisione, con la quale pone a carico dei ricorrenti la tassa di archivio di cui all'art. 20 cpv. 2 LB. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Ai ricorrenti è riconosciuta un'indennità di fr. 800.- a titolo di 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 Il presidente: II
segretario:

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