

S. 6 / Nr. 2 Doppelbesteuerung (i)

BGE 72 I 6

2. Sentenza 25 febbraio 1946 nella causa Kraft contro Consiglio di Stato del Cantone Ticino.

Seite: 6

Regeste:

Art. 46 cp. 2 CF; art. 551 cp. 2 CC.

Contro i decreti d'un Cantone che violano la sovranità d'un altro Cantone il cittadino leso ha veste per interporre un ricorso di diritto pubblico al Tribunale federale, anche all'infuori del caso speciale previsto dall'art. 46 on. 2 CF.

È vietato colpire col diritto di bollo proporzionale al valore netto dell'asse ereditario l'atto di pubblicazione d'un testamento depositato presso un notaio d'un Cantone, che è stata fatta contro la volontà degli eredi, quantunque il de cuius abbia avuto l'ultimo domicilio in un altro Cantone. Questo divieto poggia sull'art. 46 cp. 2 CF (per quella parte del diritto di bollo che rappresenta un'imposta) e sul principio che un Cantone non può violare la sovranità d'un altro Cantone (per quella parte del diritto di bollo che rappresenta una tassa).

Art. 46 Abs. 2 BV, Art. 551 Abs. 2 ZGB.

Gegen die Verfügungen eines Kantons, die in das Hoheitsgebiet eines andern Kantons übergreifen, kann der dadurch verletzte Bürger die staatsrechtliche Beschwerde erheben und zwar auch soweit, als es sich nicht um Doppelbesteuerung im Sinne des Art. 46 Abs. 2 BV handelt.

Wenn ein bei einem Notar hinterlegtes Testament im Kanton der Hinterlegung ohne Zustimmung der Erben eröffnet wird, so darf dieser Kanton die Eröffnung nicht mit einer nach dem Wert des reinen Nachlassvermögens berechneten Stempelabgabe belegen, sofern der Erblasser seinen letzten Wohnsitz in einem andern Kanton gehabt hat. Das ergibt sich aus Art. 46 Abs. 2 BV (soweit die Stempelabgabe eine Steuer bildet) und aus dem Grundsatz, dass ein Kanton nicht in das Hoheitsgebiet eines andern übergreifen darf (soweit die Stempelabgabe eine Gebühr darstellt).

Art. 46 al. 2 Const. féd., 551 al. 2 CC.

Le citoyen lésé par une décision d'un Canton qui viole la souveraineté d'un autre Canton est recevable à l'attaquer par la voie du recours de droit public même en dehors du cas spécial prévu par l'art. 46 al. 2 Const. féd.

Il est interdit de frapper d'un droit de timbre proportionnel calculé sur la valeur nette d'une succession l'acte d'ouverture d'un testament déposé chez un notaire d'un Canton, lorsque cette ouverture a eu lieu contre la volonté des héritiers et que le testateur avait son dernier domicile dans un autre Canton. Cette interdiction découle de l'art. 46 al. 2 Const. féd., pour ce qui est de la fraction du droit qui constitue un impôt, et du principe selon lequel les Cantons sont tenus de respecter la souveraineté des autres Cantons, pour ce qui est de la fraction du droit qui constitue une taxe.

A. Il primo giugno 1942, Amalia Tagliani faceva un testamento olografo e lo depositava presso il notaio van

Seite: 7

Aken a Lugano; alla fine di giugno 1943, trasferiva il suo domicilio da Lugano a Basilea.

Con testamento pubblico rogato a Basilea il 18 novembre 1943 - Amalia Tagliani disponeva tra l'altro: «Das vorliegende Testament ersetzt alle meine früheren letztwilligen Verfügungen, die hiemit ausser Kraft treten.»

Il 24 marzo 1945, Amalia Tagliani moriva a Basilea. L'Ufficio delle successioni di Basilea-città pubblicava il testamento 18 novembre 1943, riscotendo una tassa di 5 fr., e procedeva alla confezione dell'inventario della successione, dal quale risulta una sostanza netta di fr. 337981,18.

B. Il 28 marzo 1945, il notaio van Aken comunicava ad Ernesto Kraft, esecutore testamentario nominato dalla de cuius, il deposito del suddetto testamento olografo, il quale doveva essere pubblicato, giusta le norme legali ticinesi, davanti alla Pretura di Lugano-città. Il 3 aprile 1945, l'esecutore testamentario rispondeva che Amalia Tagliani, trasferitasi a Basilea, aveva fatto un testamento pubblico che annullava tutte le sue precedenti disposizioni e che era stato pubblicato a Basilea, ove dovevano essere ad ogni modo pubblicate eventuali altre disposizioni della de cuius.

Il notaio van Aken chiedeva istruzioni al Tribunale d'appello, il cui presidente gli rispondeva, il 27 aprile 1945, quanto segue: «Le comunico ch'Ella deve pubblicare il testamento olografo a Lei consegnato davanti alla Pretura di Lugano-città, senza preoccuparsi d'altro.»

Su domanda dell'esecutore testamentario, l'Ufficio delle successioni di Basilea-città invitava, in data 30 aprile 1945, il notaio van Aken a trasmettergli il testamento olografo di Amalia Tagliani per la

pubblicazione a Basilea. Il 4 maggio 1945, il notaio van Aken procedeva, davanti al Pretore di Lugano-città e a due testimoni, alla pubblicazione di questo testamento.

C. Insinuata all'archivio notarile del distretto di Lugano la copia autentica dell'istrumento di pubblicazione

Seite: 8

del testamento olografo, il notaio van Aken riceveva la diffida di versare una tassa supplementare di bollo di 1047 fr.

Con ricorso 3 agosto 1945 il notaio van Aken, per conto degli eredi di Amalia Tagliani, chiedeva al Consiglio di Stato del Cantone Ticino l'annullamento della tassa di bollo supplementare. Con risoluzione 18 settembre 1945 il Consiglio di Stato riduceva questa tassa a fr. 1011.

D. Con tempestivo ricorso di diritto pubblico al Tribunale federale l'esecutore testamentario di Amalia Tagliani ha chiesto l'annullamento della risoluzione 18 settembre 1945 del Consiglio di Stato.

Considerando in diritto:

1. ...

2. Ernesto Kraft, quale esecutore testamentario nominato da Amalia Tagliani, ha veste per interporre il presente ricorso di diritto pubblico. Infatti l'esecutore testamentario è tenuto a salvaguardare gli interessi patrimoniali della successione, e quindi a ricorrere contro le pretese ingiustificate del fisco (cfr. sentenza 16 febbraio 1934 del Tribunale federale su ricorso del Credito svizzero).

3. Secondo la legislazione ticinese, la pubblicazione d'un testamento avviene alla presenza del pretore, di un notaio e di due testimoni: il pretore legge il testamento o lo fa leggere dal notaio, il quale redige l'istrumento di pubblicazione che dev'essere firmato da tutti i presenti e del quale il notaio deve rilasciare una copia all'archivio notarile affinché la custodisca (art. 81-83 della legge d'introduzione del CC). Giusta gli art. 5 e 6 della legge 26 novembre 1934 sulla nuova tariffa notarile, il notaio può chiedere a titolo d'onorario per la pubblicazione d'un testamento olografo fr. 10 per i primi fr. 200 del valore netto dell'asse ereditario, fr. 1 per ogni cento franchi da fr. 200 a fr. 5000 e fr. 0,75 per ogni cento franchi oltre i fr. 5000. Per i suoi incumbenti il pretore riscuote, conformemente all'art. 31 della legge sulla tariffa giudiziaria

Seite:9

riveduta dal decreto 14 settembre 1938, una tassa dell'uno per mille del valore netto dell'asse ereditario (al minimo fr. 5). Inoltre l'archivista notarile esige in virtù dell'art. 7 LB, un diritto del 3 del valore netto dell'asse ereditario. Solo questo diritto è impugnato col presente ricorso.

4. Il diritto di bollo, che l'archivista notarile ha chiesto nel fattispecie in virtù dell'art. 7 LB, è una cosiddetta contribuzione mista: comprendé in massima parte un'imposta (ossia una contribuzione agli oneri generali delle funzioni statali) e solo in minima parte una tassa (ossia il compenso dovuto dal cittadino per una determinata prestazione statale che in concreto consiste nella custodia d'un atto pubblico presso l'archivio notarile). In questo senso si è già pronunciato il Tribunale federale con la sentenza 10 febbraio 1923 nella causa Polus contro Ticino (RU 49 I 51 e seg.), dichiarando che la «tassa» per la custodia d'un atto presso l'Archivio notarile può essere al massimo di fr. 10. Questa sentenza merita conferma, tanto più che il legislatore ticinese ne ha tenuto conto, prevedendo nell'art. 7 cp. 2 § della vigente LB che l'archivista notarile riscuoterà per la custodia di un atto soggetto al bollo federale ed esonerato dal bollo cantonale ai sensi dell'art. 2 della legge federale 22 dicembre 1937 una tassa da fr. 1 a fr. 10.

5. L'impugnata risoluzione osserva che il Consiglio di Stato, giudicando il 31 gennaio 1939 nella causa Masarey, ha dichiarato ammissibile, in circostanze analoghe a quelle del caso presente, la riscossione d'un diritto di bollo per la custodia dell'atto di pubblicazione d'un testamento. Il Consiglio di Stato dimentica però che il suo giudizio nella causa Masarey è stato cassato per incostituzionalità dal Tribunale federale con sentenza 5 maggio 1939. In questa sentenza il Tribunale federale ha lasciato indecisa la questione se il diritto di bollo supplementare riscosso in virtù dell'art. 7 LB sia in tutto od in parte un'imposta, cui torni applicabile l'art. 46 cp. 2 CF, ed ha dichiarato inammissibile, in virtù dell'art. 3 CF, la

Seite: 10

riscossione di questo diritto di bollo supplementare, poichè il testatore non aveva avuto l'ultimo suo domicilio nel Cantone Ticino e la pubblicazione del suo testamento davanti alle autorità ticinesi non era stata fatta su domanda degli eredi.

Nel frattempo, e precisamente il 15 gennaio 1945 (RU 71 I 324 e seg.), il Tribunale federale ha dichiarato che il diritto di bollo proporzionale al valore dell'atto, così com'è previsto dalla LB, cade sotto il divieto della doppia imposta sancito dall'art. 46 cp. 2 CF. La questione se il Cantone Ticino possa riscuotere il diritto di bollo preteso nel fattispecie dev'essere quindi esaminata, in quanto si tratti d'una contribuzione avente carattere d'imposta, sulla scorta dell'art. 46 cp. 2 CF.

Nella misura in cui l'art. 46 cp. 2 CF è applicabile al diritto di bollo preteso nel fattispecie, l'impugnata risoluzione dev'essere annullata. La contribuzione litigiosa è un'imposta successoria speciale che viene riscossa, in più di quell'ordinaria, quando il de cuius ha fatto un testamento e questo è presentato al pretore per la pubblicazione (cfr. testo unico delle leggi 6 dicembre 1917 e 16 dicembre 1919 sulle tasse di successione, con le modificazioni e le aggiunte apportate dal decreto legislativo 14 settembre 1938).

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale nel campo dell'art. 46 cp. 2 CF, le imposte successorie sulla sostanza mobile sono da solvere dove il testatore ha avuto l'ultimo domicilio e quelle sulla sostanza stabile debbono essere solute dove sono situati gli immobili (RU 59 I 211 e le sentenze ivi citate). Siccome Amalia Tagliani ha lasciato soltanto sostanza mobile ed era domiciliata, allorchè morì, in Basilea, gli eredi debbono pagare l'imposta successoria esclusivamente a Basilea. È irrilevante che a Basilea sia dovuta o no una contribuzione analoga a quella che il fisco ticinese pretende riscuotere in concreto: la doppia imposta è vietata anche se virtuale (RU 49 I 44; 46 I 31).

Seite: 11

6. La contribuzione contestava dev'essere altresì annullata per incostituzionalità in quanto abbia il carattere d'una tassa.

Come il Tribunale federale ha ripetutamente dichiarato, non soltanto nel caso di doppia imposta, ma anche in ogni osso in cui il Cantone viola la sovranità d'un altro Cantone, quest'ultimo può promuovere azione di diritto pubblico (art. 83, cp. 1 lett. b OGF) e il singolo cittadino leso personalmente può interporre ricorso di diritto pubblico. Questo diritto individuale del cittadino al rispetto del limite che il legislatore federale ha tracciato tra la sovranità d'un Cantone e quella degli altri Cantoni è stato dedotto talora dall'art. 3 CF (RU 24 I 226; 29 I 418; sentenze non pubblicate 27 marzo 1933 SU, ricorso Grasso e 5 maggio 1939 SU ricorso Masarey), talora dall'art. 5 CF (RU 32 I 626; 33 I 363) e talora è stato riconosciuto senza riferimento ad un preciso disposto costituzionale (RU 41 I 444).

Sta bene che l'art. 3 e l'art. 5 CF non accordano, giusta il loro tenore, diritti individuali, anzi non pongono nemmeno il principio che un Cantone non possa violare la sovranità di un altro Cantone. Ma l'essenza dello Stato federale postula questo principio e giustifica che, ove esso non sia rispettato, il cittadino leso abbia la facoltà di adire il Tribunale federale mediante ricorso di diritto pubblico.

In concreto il Consiglio di Stato del Cantone Ticino ha violato la sovranità del Cantone di Basilea-città, pretendendo dalla successione Tagliani il pagamento d'una tassa per la custodia dell'atto di pubblicazione del testamento olografo della de cuius presso l'Archivio notarile del distretto di Lugano. Ai fini di sapere se si tratti d'una tassa è irrilevante che il singolo si valga dei servizi d'un'istituzione pubblica volontariamente oppure obbligatoriamente. Tuttavia, chi non utilizza di propria volontà questi servizi può essere tenuto al pagamento d'una tassa soltanto se è assoggettato alla sovranità di quel Cantone che impone l'obbligo di utilizzarli.

Seite: 12

In concreto la successione Tagliani non ha utilizzato volontariamente i servizi dell'Archivio notarile del distretto di Lugano; infatti il notaio van Aken ha pubblicato il testamento olografo della de cuius (ed ha dovuto quindi depositare una copia dell'atto di pubblicazione) non per incarico della successione, ma in urto con le istruzioni dell'esecutore testamentario. Il Cantone Ticino non poteva obbligare la successione Tagliani a rivolgersi, contro la sua volontà, alle autorità ticinesi per pubblicare il testamento e depositare il relativo atto di pubblicazione, poichè a tale riguardo la successione è assoggettata, in virtù del diritto federale alla sovranità del Cantone di Basilea-città (art. 551 cp. 2 CC). L'art. 69 LN, secondo cui la pubblicazione d'un testamento depositato presso un notaio ticinese deve essere fatta nel Cantone Ticino, anche se ivi il testatore non era più domiciliato all'atto della sua morte, è, almeno nei rapporti intercantonali, contrario al diritto federale.

Infine giova osservare che in concreto il fisco ticinese non potrebbe esigere dal notaio van Aken il pagamento del diritto di bollo supplementare. Infatti il notaio van Aken pubblicò il testamento in ossequio alle istruzioni che il Presidente del Tribunale d'appello gli ha date sulla base dell'art. 103 LN.

Il Tribunale federale pronuncia:

Il ricorso è ammesso e la querelata risoluzione del Consiglio di Stato del Cantone Ticino è annullata.

Vgl. Nr. 2. - Voir no 2