

## S. 376 / Nr. 58 Derogatorische Kraft des Bundesrechts (i)

BGE 73 I 376

58. Sentenza 12 dicembre 1947 nella causa eredi M. c. Consiglio di Stato del Cantone Ticino

Seite: 376

Regeste:

1. Disposizioni cantonali relative a «tasse» e onorari per l'erezione di testamenti pubblici e la pubblicazione di testamenti pubblici o olografi violano il diritto federale se hanno come conseguenza di rendere impossibile od eccessivamente gravosi questi istituti di diritto federale. Così è per quanto concerne l'attuale legislazione ticinese.

2. Una distinzione tra la successione legittima e quella testamentaria appare giustificabile ai fini dell'imposta successoria solo nel senso che quanto il de cuius dispone in favore d'un erede oltre la sua quota ereditaria legittima viene colpito in misura più forte.

1. Kantonale Vorschriften über «Taxen» und Honorare für die Errichtung öffentlicher letztwilliger Verfügungen und die Eröffnung öffentlicher oder eigenhändiger Verfügungen verletzen Bundesrecht, falls dadurch die Benützung dieser Institute des eidgenössischen Rechtes verunmöglicht oder übermässig erschwert wird.

2. Die Erhebung höherer Erbschaftssteuern bei testamentarischer als bei gesetzlicher Erbfolge lässt sich nur rechtfertigen wenn bei Zuwendungen an gesetzliche Erben der höheren Steuer lediglich unterliegt, was den gesetzlichen Erbteil dieser Erben übersteigt.

1. Les dispositions de droit cantonal fixant les «taxes» et honoraires dus pour l'instrumentation des testaments publics et l'ouverture des testaments publics ou olographes violent le droit fédéral si elles ont pour conséquence de rendre inutilisables ou onéreuses à l'excès ces institutions du droit fédéral.

2. La perception d'un impôt successoral plus élevé dans le cas de dévolution testamentaire qu'en cas de dévolution légale ne se justifie que sur ce qui échoit à l'héritier en sus de ce qu'il toucherait en l'absence de testament.

A. Il 22 marzo 1944, H. M. domiciliato a Minusio, e il Dipartimento delle finanze del Cantone Ticino conclusero una convenzione fiscale che stabilisce tra l'altro quanto segue:

Seite: 377

«1. La tassa di successione, di cui alla Legge cantonale sulle successioni 25 ottobre 1938 (Testo unico) verrà prelevata, senza erezione dell'inventario ufficiale (riservato l'inventario agli effetti federali) su una sostanza imponibile ai sig. Coniugi M.-W: determinata in 1 600000 fr.... ripartiti come segue: signor H. M. 1112000 fr.... signora M.-W. 338000 fr....»

2. La presente convenzione entra, in vigore appena ratificata dal lod. Consiglio di Stato e rimarrà in vigore fino ad un eventuale cambiamento di domicilio dei signori coniugi M. ed esclude possano essere applicate tasse o multe suppletorie al decesso...»

B. Il 6 aprile 1946, H. M. fece un testamento olografo, del seguente tenore:

«Für den Fall meines Todes treffe ich Unterzeichneter H.M., Bürger von St. Gallen, zur Zeit wohnhaft in Minusio, nachfolgende letztwillige Verfügung:

1. Für den Fall, dass meine liebe Gattin A. M. mich überleben sollte, so setze ich meine Kinder oder deren erbberechtigten Nachkommen auf den Pflichtteil.

2. Einen Viertel meines Vermögens übermache ich meiner Gattin zu Eigentum, ferner übermache ich ihr ebenfalls zu Eigentum den nach Berücksichtigung der meinen Nachkommen zuzuteilenden Beträge verbleibenden Restbetrag: meines Vermögens...

C. Il 28 dicembre 1945, H.M. morì a Minusio. L'undici gennaio 1946, il notaio F. D. pubblicò il testamento del de cuius davanti alla Pretura di Locarno. A motivo di questa pubblicazione, gli eredi pagarono al notaro un onorario di 8340 fr. e alla Pretura di Locarno una «tassa» di giustizia di 1112 fr. L'Archivista notarile di Locarno domandò inoltre agli eredi fu H. M. il pagamento della somma di 11 397 fr. a titolo di bollo supplementare per la copia dell'atto di pubblicazione del testamento insinuata all'archivio (art. 7 della legge ticinese sul bollo), somma corrispondente al 3 dell'asse ereditario (stabilito dalle autorità fiscali in 3800000 fr.), sotto deduzione di 3 fr.

D. Gli eredi M. insorsero davanti al Consiglio di Stato, chiedendo quanto segue:

a) in via principale, la «tassa» in discorso è ridotta a 100 fr., poichè, nella misura eccedente questa somma, rappresenta un'imposta che colpisce soltanto le successioni testamentarie e non anche quelle ab intestato, ed è quindi contraria all'art. 4 CF;

Seite: 378

b) in via subordinata, il supplemento di bollo è calcolato in base alla sostanza di 1 112 000 fr. prevista dalla convenzione fiscale 22 marzo 1944.

Con risoluzione 2 maggio 1947 il Consiglio di Stato accolse il ricorso limitatamente alla domanda subordinata, riducendo il diritto di bollo supplementare a 3333 fr. (3 di 1112000 fr., meno 3 fr.) per i seguenti motivi:

a) La domanda principale non può essere accolta. Il diritto di bollo supplementare chiesto dall'archivista notarile rappresenta in parte una tassa e in parte un'imposta, com'ebbe già a dichiarare il Tribunale federale (RU 72 I pag. 6 e seg.). In linea di massima, i Cantoni sono però pienamente sovrani nel campo fiscale. Solo l'art. 46 cp. 2 CF pone un limite a questa sovranità; ma l'art. 46 cp. 2 CF non trova applicazione nel caso in esame.

b) Dev'essere invece accolta la domanda subordinata. Secondo l'art. 8 lett. c della legge ticinese sul bollo, il valore del testamento corrisponde «al valore netto della sostanza ovunque posta, risultante dall'inventario o dalle tabelle d'imposta cantonale od altrimenti accertata.» Laddove esiste un inventario fiscale cantonale, esso fa stato per la determinazione del valore del testamento ai fini del bollo supplementare. In concreto la convenzione 22 marzo 1944 sostituisce l'inventario fiscale: il valore del testamento deve quindi essere determinato esclusivamente in base ad essa che esclude espressamente «l'applicazione di tasse o multe suppletorie al decesso.»

E. Con tempestivo ricorso di diritto pubblico gli eredi M. hanno domandato quanto segue:

a) La risoluzione 2 maggio 1947 del Consiglio di Stato del Cantone Ticino è annullata.

b) Gli eredi sono liberati dall'obbligo di depositare una copia del testamento nell'archivio notarile;

c) subordinatamente, la tassa per questa custodia è fissata in 100 fr. al massimo.

A sostegno di queste domande i ricorrenti adducono sostanzialmente le seguenti ragioni:

Seite: 379

La somma di 3333 fr. chiesta dal fisco ticinese non rappresenta una tassa, poichè è manifestamente sproporzionata rispetto alla controprestazione. Del resto, gli eredi non sono interessati alla custodia del testamento nell'archivio notarile e sono disposti a rinunciarvi. L'originale del testamento dev'essere preso in custodia dal notaio che ha percepito un onorario di 8340 fr. Ogni erede possiede inoltre una copia del testamento. La maggior parte della somma di 3333 fr. rappresenta un'imposta, la quale pregiudica gravemente il diritto di disporre mortis causa che spetta ad ogni cittadino. In concreto la pubblicazione del testamento prescritta dall'art. 556 CC costa ai ricorrenti 12 785 fr. complessivamente. Dati siffatti oneri, è assai frequente che nel Cantone Ticino gli eredi prescindano dal far pubblicare le disposizioni testamentarie che li concernono. Quale ostacolo rappresentino questi oneri per l'esercizio del diritto di disporre mortis causa, appare specialmente in caso di legati poco importanti. Supposto che il testamento sia fatto unicamente per elargire in beneficenza la somma di 1000 fr. e ritenuto che l'asse ereditario ammonti a 1000000 fr., si deve sottostare ai seguenti oneri:

Supplemento di bollo..... 3 Promille fr. 3000.-

Spese giudiziarie..... 1 Promille fr. 1000.-

Notaio..... 7.5 Promille fr. 7500.-

11.5 Promille fr. 11500.-

Nella sua risposta il Consiglio di Stato ha concluso pel rigetto del ricorso.

Considerando in diritto:

1. Il ricorso di diritto pubblico per violazione dell'art. 4 CF ha effetto meramente cassatorio. Ne segue che in concreto le conclusioni dei ricorrenti in tanto sono ricevibili, in quanto chiedono l'annullamento della risoluzione 2 maggio 1947 del Consiglio di Stato.

Con questa risoluzione il Consiglio di Stato si è pronunciato e doveva pronunciarsi soltanto sulla questione se

Seite: 380

il bollo supplementare di 11397 fr. chiesto dall'archivista notarile fosse da ridurre a 100 fr., eventualmente a 3333 fr. Nella procedura cantonale di ricorso gli eredi M. non avevano contestato l'obbligo di depositare il testamento del de cuius presso l'Archivista notarile di Locarno, nè l'obbligo di pagare per questo deposito una tassa di 100 fr. Il Tribunale federale non può quindi esaminare in concreto se i ricorrenti fossero tenuti a depositare all'Archivio notarile di Locarno il testamento di E. M. e se la somma di 100 fr. per questo deposito fosse eccessiva. Litigioso è invece soltanto se la risoluzione del Consiglio di Stato debba essere annullata nella misura in cui il bollo supplementare, che i ricorrenti sono tenuti a pagare all'archivista notarile, è stato fissato in una somma eccedente i 100 fr.

2. Secondo la legislazione ticinese, la pubblicazione d'un testamento è fatta in Pretura: il Pretore legge il testamento o lo fa leggere dal notaio che redige l'istrumento di pubblicazione. Di questo istrumento il notaio insinua copia all'archivio notarile (art. 81-83 della legge di applicazione e

complemento del CCS).

Per la pubblicazione d'un testamento olografo il notaio percepisce lo stesso onorario previsto per l'erezione d'un testamento pubblico. Se l'asse ereditario eccede i 5000 fr., quest'onorario è del 7,6Promille. Per la pubblicazione d'un testamento pubblico il notaio (che ha già percepito per l'erezione di esso un onorario del 7,5Promille) ha diritto ad un onorario da 30 fr. a 100 fr. (art. 6 § e art. 7 lett. e della legge 26 novembre 1934 sulla nuova tariffa notarile).

Il pretore esige per la pubblicazione di un testamento olografo o pubblico una «tassa» di giustizia dell'uno per mille del valore netto dell'asse ereditario, ritenuto tuttavia un minimo di 5 fr. (art. 31 della legge sulla tariffa giudiziaria riveduta col decreto 10 gennaio 1923).

Inoltre l'archivista notarile esige, giusta l'art. 7 cp. 1 e l'art. 8 lett. c della legge sul bollo, un diritto supplementare del 3 dell'asse ereditario netto eccedente i 1000 fr.

3. In sede federale non è più controverso che le

Seite: 381

spese derivanti dalla pubblicazione del testamento olografo di H. M. sono state calcolate in base ad una sostanza di 1 112000 fr. conformemente alla convenzione fiscale del 22 marzo 1944 e comprendono, secondo la legislazione ticinese, un onorario notarile di 8340 fr. (7,5 di 1112000 fr.), una «tassa» di giustizia di 1112 fr. (1 di 1 112 000 fr.) e un diritto di bollo supplementare di 3333 fr. (3 di fr. 1 112000, meno 3 fr.) quale «tassa» d'archivio. Tanto l'onorario notarile, quanto la «tassa» di giustizia sono stati già pagati. Litigiosa è soltanto la «tassa» d'archivio nella misura in cui eccede i 100 fr.

4. Il bollo rappresenta soltanto la forma esteriore che può rivestire la riscossione di contribuzioni, specialmente d'imposte e di tasse. Sovente il bollo serve a percepire una cosiddetta contribuzione mista che comprende un'imposta e generalmente una tassa.

Il diritto di bollo che l'archivista notarile deve esigere (conformemente all'art. 7 cp. 1 e art. 8 lett. c della legge sul bollo) per la copia dell'atto di pubblicazione del testamento è una contribuzione mista che in misura prevalente comprende un'imposta e soltanto in piccola parte rappresenta una tassa ai sensi della giurisprudenza del Tribunale federale (RU 47 I 299; 63 I 153). Come il Tribunale federale ha già sentenziato, la «tassa» per la custodia d'un atto all'Archivio notarile può essere al massimo di 10 fr. (RU 72 I 9; 49 I 51). In sede cantonale i ricorrenti si sono dichiarati disposti a pagare una «tassa» d'archivio di 100 fr. Ne segue che in concreto il bollo supplementare richiesto dall'archivista notarile dev'essere considerato quale tassa sino all'ammontare di 100 fr.

5. La contribuzione litigiosa, nella misura in cui ha il carattere d'imposta, è un'imposta successoria speciale che viene ad aggiungersi a quella ordinaria (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), dalla quale però si differenzia perché non colpisce i singoli

Seite: 382

eredi o legatari, ma il complessivo asse ereditario netto, e anche perché non viene riscossa in ogni caso, ma soltanto quando il de cuius ha lasciato un testamento e questo viene presentato al pretore per la pubblicazione.

6. A torto il Consiglio di Stato ritiene che l'art. 46 cp. 2 CF sia l'unico limite imposto dal legislatore federale al fisco cantonale. Il diritto cantonale in genere e il diritto fiscale in specie non possono mettersi in contraddizione con una norma costituzionale o legale della Confederazione, poichè, giusta l'art. 2 delle disposizioni transitorie della CF, il diritto federale ha la priorità rispetto a quello cantonale. Ciò risulta anche dalla sentenza 25 febbraio 1944 su ricorso Kraft (RU 72 I 6), nella quale il Tribunale federale ha dichiarato che il bollo supplementare chiesto dall'archivista notarile per la custodia dell'atto di pubblicazione d'un testamento è inammissibile, nella misura in cui rappresenta un'imposta, già pel motivo che il Cantone Ticino aveva oltrepassato i limiti tracciati alla sua sovranità fiscale dall'art. 46 cp. 2 CF e violato quella del Cantone di Basilea-città. Il Tribunale federale non aveva quindi alcun motivo di esaminare nella causa Kraft la questione se detta imposta sia contraria anche ad altre disposizioni di diritto federale. Siffatta questione deve però essere decisa in concreto, poichè non si è di fronte alla violazione dell'art. 46 cp. 2 CF e, d'altra parte, i ricorrenti sostengono che la disposizione legale applicata è in urto con l'art. 4 CF e viola il diritto federale anche pel fatto che il diritto accordato ai cittadini dal codice civile di disporre mortis causa subisce un'eccessivo intralcio.

7. L'art. 4 CF non è violato pel semplice, fatto che in caso di successione testamentaria il Cantone Ticino applica aggravii fiscali più forti di quelli applicati in altri Cantoni. Infatti, come il Tribunale federale ha già ripetutamente deciso (RU 38 I 77; 65 I 257; 69 I 185), l'art. 4 CF garantisce al cittadino unicamente il diritto alla parità di trattamento da parte delle autorità dello stesso cantone. Questo diritto è però violato, come il Tribunale

Seite: 383

federale ha già ripetutamente sentenziato (RU 61 I 92 e le sentenze anteriori ivi citate), da una norma di legge cantonale che non poggia su motivi seri e obiettivi, ma sia priva di senso e scopo e faccia delle distinzioni giuridiche che non si possono giustificare con validi motivi derivanti dalle circostanze di fatto.

In concreto non appare ragionevole che la successione legittima (ossia il trapasso mortis causa dal de cuius agli eredi a norma di legge) venga colpita fiscalmente in misura più forte soltanto perché esiste un testamento che non l'ha modificata. Una distinzione tra la successione legittima e quella testamentaria appare giustificabile ai fini dell'imposta successoria solo nel senso che quanto il de cuius dispone in favore d'un erede oltre la sua quota ereditaria legittima viene colpito in misura più forte. Così in diversi Cantoni (Nidwalden, Friburgo, Soletta, Sciaffusa, San Gallo, Turgovia) si percepisce un'imposta supplementare su quanto gli eredi ricevono oltre la loro quota ereditaria legittima (sentenza inedita pronunciata il 5 dicembre 1946 dal Tribunale federale su ricorso Jost). La «tassa» d'archivio chiesta in concreto per la custodia dell'istrumento è quindi in urto con l'art. 4 CF nella misura in cui essa è percepita su quella parte della sostanza del de cuius per la quale il testamento conferma semplicemente la successione legittima. L'art. 4 CF non esclude invece che il Cantone Ticino sottoponga ad un'imposta supplementare del 3 quella parte dell'asse ereditario che il de cuius ha tolta, mediante testamento, ai suoi discendenti per assegnarla a sua moglie in più della di lei porzione legittima d'un quarto in proprietà, parte che corrisponde a  $\frac{3}{16}$  ( $\frac{1}{4}$  di  $\frac{3}{4}$ ) dell'asse ereditario di 1112000 fr., ossia 208500 fr.).

8. Come il Consiglio federale ha a suo tempo deciso quale autorità di vigilanza in materia di registro fondiario, disposizioni cantonali relative a tasse per iscrizioni nel registro fondiario violano il diritto federale se hanno come conseguenza di rendere impossibile o eccessivamente

Seite: 384

gravoso un istituto di diritto federale (RU 48 I 540; ZBGR vol 4 pag. 203; vol 7 pag. 51 e 335). Questo principio vale anche per l'erezione di testamenti pubblici e la pubblicazione di testamenti pubblici o olografi: si tratta infatti di istituti di diritto federale. È indubbio che le spese cui soggiacciono nel Cantone Ticino la pubblicazione di un testamento olografo o l'erezione e la pubblicazione d'un testamento pubblico («tassa» di giustizia, «tassa» d'archivio e onorario del notaio) sono nel loro insieme, tosto che si sia in presenza d'una successione alquanto importante, talmente elevate da rendere eccessivamente onerosi questi istituti giuridici. Il Consiglio di Stato non lo contesta nella sua risposta, ma dà al testatore che voglia evitare ai suoi eredi queste spese il consiglio di trasferire a tempo il suo domicilio in un altro Cantone. Il Consiglio di Stato sembra disattendere che ogni cittadino ha il diritto di valersi degli istituti giuridici di diritto federale su tutto il territorio della Confederazione senza dover subire un onere eccessivo. Non è contestato che assai sovente nel Cantone Ticino gli eredi non fanno pubblicare il testamento, date appunto le spese che la pubblicazione porta seco. Una siffatta situazione non è soddisfacente. La pubblicazione ufficiale dei testamenti è nell'interesse della sicurezza giuridica, poichè offre la garanzia che tutti gli interessati siano avvertiti e fissa il momento da cui decorre il termine per proporre l'azione di nullità o di riduzione come pure il termine per ripudiare l'eredità da parte degli eredi istituiti.

Già in una sentenza 26 febbraio 1945 su ricorso Scazziga, il Tribunale federale sollevò la questione se il tasso del 7,5 dell'asse ereditario netto che è applicato nel Cantone Ticino per l'erezione di testamenti pubblici porti seco un eccessivo aggravio d'un istituto di diritto federale. Ma nè il Consiglio di Stato nè il Gran Consiglio del Cantone Ticino, quantunque a conoscenza della sentenza del Tribunale federale nella causa Scazziga (cfr. Messaggio 29 maggio 1945 del Consiglio di Stato al Gran Consiglio

Seite: 385

e decreto legislativo 28 dicembre 1945 circa la modifica di alcune disposizioni della legge sul notariato) non ritennero di sottoporre ad una revisione i tassi della tariffa previsti per l'erezione di testamenti pubblici e per la pubblicazione di testamenti pubblici od olografi.

Se per la pubblicazione del testamento si esigesse soltanto la «tassa» d'archivio del 3 su quella sostanza che viene assegnata a ciascun erede in più della sua quota ereditaria legittima o ad una persona che non è erede legittimo, non si eccederebbero i limiti del sopportabile.

Sorge però la questione se la «tassa» d'archivio, benchè così ridotta, non costituisca un eccessivo aggravio, date le altre spese derivanti dalla pubblicazione del testamento, ossia la «tassa» di giustizia e l'onorario notarile. A questo proposito è irrilevante che il ricorrente ha già pagato la «tassa» di giustizia di 1112 fr. e l'onorario notarile di 8340 fr. Si deve invece chiedersi se il Tribunale federale, ove queste somme fossero state impugnate dai ricorrenti, avrebbe potuto ridurle in modo tale che la «tassa» d'archivio (contenuta nei limiti del settimo considerando) non costituisca un eccessivo aggravio per la pubblicazione del testamento.

La tassa di giustizia pagata al Pretore nella somma di 1112 fr. (1 di 1119000 fr.) è in misura preponderante un'imposta propriamente detta e, se fosse stata impugnata, avrebbe dovuto essere ridotta conformemente al settimo considerando.

La somma dovuta al notaio non è né una tassa, né un'imposta, ma un onorario per l'adempimento d'una funzione pubblica. Un siffatto onorario deve però stare in un'adeguata proporzione col lavoro prestato. Benchè una graduazione secondo l'asse ereditario non sia esolusa, non è ammissibile un onorario di oltre 8000 fr. per la lettura di alcune righe e per la stesura di un atto pubblico attestante questa circostanza, soprattutto quando non vada congiunta una speciale responsabilità del notaio. Siffatti onorari costituiscono un eccessivo aggravio della

Seite: 386

pubblicazione del testamento. Se in concreto gli eredi M. avessero inoltrato un ricorso di diritto pubblico contro la risoluzione del Consiglio di Stato confermando il suddetto onorario, il Tribunale federale avrebbe dovuto cassarla come contraria alla costituzione e dichiarare che l'onorario notarile per la pubblicazione d'un testamento non può eccedere alcune centinaia di franchi. La soluzione migliore sarebbe certamente che il legislatore ticinese riducesse, in una revisione della tariffa notarile, l'onorario del 7,5 per la pubblicazione di testamenti olografi e l'erezione di testamenti pubblici, o lo limitasse ad un importo massimo.

9. Il ricorso dev'essere quindi accolto nel senso che l'impugnata risoluzione è annullata e il Consiglio di Stato è tenuto a fissare la tassa d'archivio dovuta dai ricorrenti per la custodia dell'atto di pubblicazione del testamento in una somma che non può eccedere il 3 di 208500 fr. Ossia 625,50 fr. A questa somma può essere aggiunto l'ammontare di 100 fr. riconosciuto dai ricorrenti, e da essa si debbono dedurre 3 fr.

Il Tribunale federale pronuncia:

Il ricorso è ammesso ai sensi dei considerandi e l'impugnata risoluzione 2 maggio 1947 del Consiglio di Stato del Cantone Ticino è annullata