

RAPPORTO

della Commissione speciale in materia tributaria
sul messaggio 26 gennaio 1962
che propone una modifica parziale della legge 9 febbraio 1954
concernente l'imposta sul maggior valore immobiliare

(del 4 giugno 1962)

Onorevoli signori Presidente e Consiglieri,

- A. La Commissione speciale in materia tributaria ha esaminato e discusso il messaggio n. 1033 del Consiglio di Stato, che prevede una parziale modifica della LIMV del 9 febbraio 1954, e ve ne propone l'accettazione con le completazioni e modifiche del disegno legislativo che si espongono in appresso. Il disegno di legge affronta due distinti problemi :
- il primo attiene all'imposizione degli utili realizzati dalle società anonime, in accomandita per azioni, a garanzia limitata e delle cooperative non basate sulla mutualità (LT titolo IV, lett. A) in applicazione dei disposti della LT e della LIMV ;
- l'altro, di minor momento, concernente l'abolizione dell'esenzione dell'imposta sul maggior valore per l'alienazione di stabili di recente costruzione (art. 4, cpv. 1, lett. d LIMV).
- B. Sul primo oggetto, valgono le seguenti considerazioni :
- La LIMV impone l'utile (effettivo o meramente fiscale) conseguito attraverso l'alienazione di immobili senza distinguere tra le alienazioni operate da persone fisiche e quelle operate da persone giuridiche.
- Le distinzioni, invece, sono previste nella legge tributaria .
- In particolare, per le persone fisiche, l'art. 17 LT precisa, nel secondo capoverso, che « non sono compresi nel reddito imponibile... i guadagni *non professionali* conseguiti nella realizzazione di sostanza immobiliare *in quanto già imposti attraverso leggi speciali* ».
- Secondo la costante prassi dell'autorità fiscale, in applicazione di codesto disposto, i guadagni non professionali conseguiti da persone fisiche mediante l'alienazione di immobili soggiacciono unicamente all'imposta sul maggior valore immobiliare e non sono invece considerati ai fini della normale imposta sul reddito a sensi della legge tributaria ; i guadagni professionalmente conseguiti da persone fisiche sono invece assoggettati contemporaneamente alla LT e alla LIMV.
- Codesta prassi — sia detto per inciso — è criticata in dottrina (v. Salvioni, Imposizione cantonale degli utili conseguiti con vendite immobiliari, in *Rivista di diritto fiscale e amministrativo*, vol. I, pag. 39 e segg.) con due argomenti : il primo, che quando è applicabile la LT non sarebbe più possibile procedere ad imposizione mediante la LIMV ; il secondo, tratto generalizzando dalla giurisprudenza della CCR, per cui la contemporanea applicazione delle due leggi condurrebbe ad un cumulo di imposte inammissibile ed anti-costituzionale.
- Questa digressione, che non ha stretta attinenza col problema in esame, sottolinea però la necessità di un riordino di codesta materia, ove non fosse sufficiente in via giurisprudenziale, nella via legislativa.
- Per le persone giuridiche di cui al titolo IV, lett. A della LT, invece, secondo il *tenore letterale* delle norme applicabili, gli utili derivanti da alienazioni di immobili sono soggetti e all'imposizione della LIMV e a quella della LT.

L'art. 47 LT, che elenca esaustivamente le disposizioni relative all'imposizione delle persone fisiche applicabili per analogia alla imposizione di quelle giuridiche, non consente il rinvio al cennato art. 17 cpv. 2 della LT. Per codesta ragione, fondandosi sul tenore letterale dell'art. 47 LT, le autorità di tassazione hanno costantemente assoggettato gli utili conseguiti dalle persone giuridiche e all'imposizione della LT e all'imposta sul maggior valore, e questo senza distinguere fra alienazioni occasionali e alienazioni professionali, operate cioè da società immobiliari.

Nella dottrina, codesta interpretazione della LT è condivisa da Irene Blumenstein (« Die Besteuerung der Aktiengesellschaft im Kanton Tessin », Archivio di diritto fiscale svizzero, vol. 23, pag. 78) :

« Insbesondere erscheinen die Vorschriften betr. die Einkommenssteuer nicht unter denjenigen, die im Art. 47 LT für die Gewinnsteuer analog anwendbar erklärt werden. Eine gesetzliche Grundlage für die Ausscheidung der spezialbesteuerten Grundstückmehrwerte aus dem Geschäftsertrag der Aktiengesellschaft fehlt daher ».

Per contro il Guhl (« Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz », tesi, Zurigo 1953, pag. 61) scende in diversa considerazione, e opina che il disposto dell'art. 47 LT debba essere, in virtù della inconcepibilità di una doppia tassazione, interpretato estensivamente, sì da consentire la deduzione dall'utile netto imponibile a sensi dell'art. 46 LT di quella parte di utile già imposta in virtù della LIMV.

Infine, il già citato Salvioni perviene alla stessa conclusione del Guhl, non per gli stessi motivi di ordine generale, sibbene in virtù del cpv. 2 dell'art. 47 LT. Secondo quest'autore, infatti, il precitato disposto, di redazione infelice, stabilirebbe l'applicabilità analogetica alle persone giuridiche delle norme di tassazione dei guadagni di liquidazione (art. 27 LT), e, di conseguenza, l'applicabilità analogetica dell'art. 17 cpv. 2 LT (Salvioni, o.c. pag. 44).

Contro la prassi applicata dall'autorità fiscale sono però intervenute due sentenze della CCS :

con la prima, di data 8 agosto 1955, la Commissione, pur ritenendo con Irene Blumenstein che la deducibilità degli utili conseguiti con alienazioni immobiliari soggette alla LIMV ai fini della tassazione sul reddito delle persone giuridiche non può essere ammessa sulla scorta dell'applicazione dell'art. 17 LT, ostandovi il chiaro testo di legge, ha ammesso l'esistenza, nella legge tributaria, di una vera e propria lacuna, alla quale occorre porre rimedio in via giurisprudenziale, « anche al fine di non costituire una disuguaglianza giuridica per disugual trattamento di soggetti fiscali sotto gli stessi presupposti di fatto. Se è vero che il TF ha, a più riprese, tollerato un trattamento diverso fra persone fisiche e persone giuridiche, giustificandolo dal fatto che queste ultime solvono l'imposta in virtù di norme speciali, è altresì vero che in questo caso specifico una logica argomentazione a sostegno della doppia imposizione non si lascia giustificare e difficilmente resisterebbe ad un addebito di anticostituzionalità. L'imposta sul maggior valore immobiliare è integrativa e completativa dell'imposta generale sul reddito ed è soltanto per evidenti ragioni d'opportunità politico-fiscale che fu lasciata ad una regolamentazione a sè stante, invece di essere incorporata nella legge tributaria ».

Di conseguenza la CCR ammise, in quella decisione, la deducibilità dell'utile colpito dalla legge sul maggior valore, dal reddito imponibile in virtù della LT.

Quella sentenza, confermata dal TF adito con ricorso di diritto pubblico dal contribuente (sentenza 19 ottobre 1956 della Camera di diritto pubblico), restò lettera morta per l'autorità di tassazione, la quale continuò ad im-

porre gli utili derivanti da alienazione tanto a sensi della LT, quanto a sensi della LIMV.

Adita da un ricorrente nel 1961 — dopo quindi sei anni — la CCR ribadì però la propria tesi, specificando anzi chiaramente che la deduzione deve essere operata indipendentemente dalla circostanza per cui l'utile derivi da alienazione occasionale oppure dall'esercizio professionale del commercio di immobili. Leggesi nella sentenza 12 novembre 1961 N.C. 1425 della CCR :

« Ora, questa Commissione non può che richiamare il concetto di utile netto di una persona giuridica nel quadro dell'applicazione dell'art. 46 LT (enunciato al punto 1, lett. a) che non fa alcuna distinzione fra utile normale di esercizio e quello eventualmente derivante dalla realizzazione di attivi. Implicitamente, in base a questo concetto, non è possibile stabilire una differenza fra le persone giuridiche che esercitano il commercio professionale di immobili e quelle che non esplicano una siffatta attività ».

« Indipendentemente dalle ragioni di diritto che precedono, questa Commissione difficilmente potrebbe ammettere una differenza fra le persone giuridiche per rapporto all'attività da loro svolta in ragione delle innumerevoli difficoltà che si frappongono ad una oggettiva applicazione pratica di tale soluzione. Infatti, nel mentre la distinzione fra persone fisiche nell'ambito del commercio degli immobili può essere, entro certi limiti, stabilita facendo capo in modo particolare alla giurisprudenza del Tribunale federale, ciò non può facilmente avvenire per le persone giuridiche, le quali hanno del resto molte possibilità di mascherare la reale situazione di fatto ».

A questo punto, l'amministrazione delle contribuzioni non poteva certo persistere — *perseverare diabolicum* — nell'ignorare codesta chiarissima giurisprudenza, continuando a far luogo ad una doppia imposizione dal profilo del maggior valore e da quello dell'imposta normale sul reddito. Il problema era d'altronde già stato sollevato in questa Commissione (v. rapporto 30 giugno 1961) e dalla mozione 6 novembre 1961 del collega on. Caroni.

Ma l'applicazione pura e semplice del principio giurisprudenziale sancito dalla CCR, mentre da un lato ovvia a favore del contribuente, ad una doppia imposizione inaccettabile, dall'altro comporta un alleviamento eccessivo, che si tradurrebbe in una altrettanto ingiustificata flessione del gettito.

Donde la necessità di una riforma legislativa — suggerita d'altronde dalla stessa CCR — intesa da un lato ad eliminare per legge, anziché in forza di giurisprudenza, la doppia imposizione, dall'altro a ridimensionare il carico fiscale evitando una perdita di entrate per lo Stato e, nel contempo, ristabilendo fra le persone giuridiche una certa parità di trattamento nell'imposizione dell'utile, che la distinzione fra utile aziendale e utile derivante da alienazioni immobiliari rischiava di sconvolgere.

Fra le due vie legislativamente possibili — riforma della LIMV o riforma della LT — il Consiglio di Stato ha scelto la prima, per le ragioni che il messaggio espone a pag. 5, e che la Commissione condivide.

Si propone, in sostanza, di introdurre nella LIMV tassi più elevati (del 15, 20, 25, 30 invece che del 5, 10, 15, 20 per cento) per le alienazioni operate dalle persone giuridiche di cui alla lett. A) del titolo IV LT.

L'introduzione di codesti tassi, come deducesi dagli esempi riportati nel messaggio, corregge l'eccessivo esonero derivante dall'applicazione del principio giurisprudenziale, senza per questo reintrodurre, attraverso un accorgimento legale da respingere siccome iniquo, un carico fiscale che indubbiamente era eccessivo.

L'introduzione di un tasso d'imposta sul maggior valore diverso per le persone giuridiche da quello praticato per le persone fisiche fa però sorgere

il problema a sapere se, ciò facendo, non si attui una discriminazione tra soggetti fiscali quo al medesimo oggetto, si da cadere nell'arbitrio. Il Consiglio di Stato, nel messaggio, pone il problema e vi risponde negativamente, invocando in sostanza l'argomento per cui, essendo l'imposta sul maggior valore integrativa e completativa dell'imposta generale sul reddito, l'adozione di tassi differenziali fra persone giuridiche e persone fisiche in codesta materia si giustifica così come è giustificata e generalmente ammessa una diversità di imposizione — per sistema e per tassi — fra persone fisiche e persone giuridiche quo al reddito.

A mente del relatore codesto argomento, se vale a togliere i dubbi di anti-costituzionalità circa la progettata riforma, ne fa per coerenza nascere altri in punto alla già cennata differenziazione, prevista dall'art. 17 LT, fra guadagni professionali e non professionali conseguiti con realizzazioni immobiliari. Se infatti si vuole, per finire, assimilare l'imposta sul maggior valore a un'imposta particolare sul reddito, non si vede per quale motivo mentre le persone fisiche che tale reddito conseguono a titolo non professionale sono soggette unicamente a solvere l'imposta sul maggior valore e non quella sul reddito prevista dalla LT, i contribuenti che tali guadagni immobiliari percepiscono in via professionale debbano soggiacere ad una doppia imposizione. La questione, già sollevata dal Salvioni nel citato studio, potrà essere sciolta in via giurisprudenziale.

Alla Commissione, per tornare alla prevista riforma, è comunque sembrato opportuno introdurre, accanto al previsto art. 2 bis della LIMV, un paragrafo all'art. 47 LT, del seguente tenore :

« Per le società di cui alla lettera A) del presente titolo gli utili conseguiti con l'alienazione di fondi non soggiacciono all'imposizione in quanto già tassati attraverso la legge concernente l'imposta sul maggior valore immobiliare ».

destinato a meglio chiarire la eliminazione della doppia imposizione, da un lato, e a precisare, dall'altro la misura esatta (« in quanto già tassati ») della deducibilità dell'utile immobiliare dall'utile netto colpito da imposta giusta l'art. 46 LT.

- C. Sul secondo oggetto della riforma, cioè la proposta d'abolire l'art. 4, cpv. 1 lett. d) LIMV, basti ricordare che l'esenzione dall'imposta sul maggior valore del primo trapasso entro i tre anni dalla pubblicazione della stima, di nuovi fabbricati e relativo sedime fu concessa dal legislatore quale misura di politica economica: intesa cioè a incoraggiare l'edilizia in un momento di stasi economica.

La Commissione unanime ritiene, col Consiglio di Stato, che tale agevolazione, oggi, più non si giustifichi, nelle mutate condizioni congiunturali, ed anzi possa costituire origine d'abusi e di disparità di trattamento.

La proposta di abolizione deve pertanto essere condivisa: tuttavia appare equo che dall'abolizione del beneficio non vengano colpiti quei proprietari che del disposto attualmente beneficiano.

Pertanto la Commissione vi propone l'inserimento di una disposizione transitoria relativa agli stabili già costruiti o in corso di costruzione al momento dell'entrata in vigore della legge, per i quali l'art. 4 lett. d) continuerà ad aver vigore sino al 1. gennaio 1964.

- D. Da ultimo, con il consenso del Consiglio di Stato, vi proponiamo di stabilire l'entrata in vigore con la pubblicazione nel Bollettino ufficiale delle leggi e degli atti esecutivi, anziché in epoca da stabilire dal Consiglio di Stato.

Per questi motivi, vi proponiamo di aderire alle conclusioni del Consiglio di Stato e di adottare il testo legislativo secondo la formulazione seguente :

LEGGE

che introduce una modifica parziale della legge 9 febbraio 1954
concernente l'imposta sul maggior valore immobiliare

(del)

Il Gran Consiglio
della Repubblica e Cantone del Ticino

visto il messaggio 26 gennaio 1962 n. 1033 del Consiglio di Stato,

d e c r e t a :

Art. 1. — Alla legge 9 febbraio 1954 concernente l'imposta sul maggior valore immobiliare è aggiunto un articolo 2 bis, del seguente tenore:

Tasso d'imposta per le società del diritto commerciale « *Art. 2 bis.* Nei confronti delle persone giuridiche di cui alla lettera A del Titolo quarto della legge tributaria dell'11 aprile 1950 i tassi dell'articolo 2 vengono applicati come segue:

- 15 % se il venditore è proprietario da oltre cinque anni ;
- 20 % se il venditore è proprietario da oltre tre anni ma da meno di cinque ;
- 25 % se il venditore è proprietario da più di un anno ma da meno di tre ;
- 30 % se il venditore è proprietario da meno di un anno ».

Art. 2. — All'art. 47 della legge tributaria dell'11 aprile 1950 è aggiunto un paragrafo, del seguente tenore :

« Per le società di cui alla lettera A) del presente Titolo gli utili conseguiti con l'alienazione di fondi non soggiacciono all'imposizione in quanto già tassati attraverso la legge concernente l'imposta sul maggior valore immobiliare ».

Art. 3. — Il disposto dell'art. 4, cpv. 1 lettera d) della legge 9 febbraio 1954 concernente l'imposta sul maggior valore immobiliare è abrogato.

Per i fabbricati già costruiti o in corso di costruzione al momento dell'entrata in vigore della presente legge la disposizione di cui al precedente capoverso si applica a decorrere dal primo gennaio 1964.

Art. 4. — Trascorsi i termini per l'esercizio del diritto di referendum la presente legge è pubblicata nel Bollettino ufficiale delle leggi e degli atti esecutivi ed entra immediatamente in vigore.

Per la Commissione speciale in materia tributaria :

Antognini F., relatore

Generali — Maino — Rossi-Bertoni — Verda —
Wyler.

