

que l'administration fédérale retienne le produit du séquestre en vue d'une compensation et utilise des fonds détenus sans droit afin de recouvrer une créance.

La même solution s'impose, si l'on se fonde sur les dispositions légales qui règlent le séquestre. Le séquestre constitue une atteinte exceptionnelle au patrimoine d'un particulier; la loi définit strictement quelles sont les créances de l'Etat dont le paiement est garanti par le séquestre. En retenant le produit du séquestre pour recouvrer une autre créance, l'administration fédérale a en fait étendu cette garantie au delà des règles légales. Les dispositions concernant le séquestre ont ainsi été violées.

Au surplus le séquestre et le droit de gage frappent les objets séquestrés quel qu'en soit le propriétaire (comp. en matière d'économie de guerre art. 143 al. 3 ACF du 17 octobre 1944, précité, et en matière de douane, art. 122 al. 2 LD). Si le séquestre est caduc, il serait inadmissible qu'un tiers ait dans de telles circonstances à subir un préjudice.

*Par ces motifs, le Tribunal fédéral :*

Admet la réclamation formée par Menoud contre la Confédération, en ce sens que la compensation opérée par la Direction générale des Douanes est annulée et que la Confédération est tenue de restituer à Menoud la somme de 51.379 fr. 67, provenant du séquestre, avec intérêt de 5 % dès le 22 octobre 1945.

#### IV. BEFREIUNG VON KANTONALEN ABGABEN

#### EXEMPTION DE CONTRIBUTIONS CANTONALES

67. Sentenza 6 dicembre 1946 nella causa Confederazione svizzera contro il Consiglio di Stato del Cantone Ticino.

*Art. 10 della legge federale 26 marzo 1934 sulle garanzie politiche e di polizia in favore della Confederazione. In virtù di quest'articolo la Confederazione può essere assoggettata, salvo disposto*

speciale, alle imposte indirette cantonali. In particolare, essa è tenuta a solvere per i contratti relativi alla locazione di edifici o locali destinati al servizio postale i diritti di bollo previsti dalla legge cantonale.

*Art. 10 des Garantiegesetzes vom 26. März 1934.* Die Abgabefreiheit des Bundes erstreckt sich nicht auf indirekte Steuern der Kantone. Kantonale Stempelabgaben auf Mietverträgen können demnach erhoben werden, auch wenn die Miete Gebäude oder Lokalitäten betrifft, die für Zwecke des Postdienstes in Anspruch genommen werden.

*Art. 10 de la loi fédérale du 26 mars 1934 sur les garanties politiques et de police en faveur de la Confédération.* La Confédération peut, en vertu de cet article, être assujettie, sauf disposition spéciale, aux impôts indirects cantonaux. En particulier, elle est tenue de payer les droits de timbre prévus par la loi cantonale pour les contrats relatifs à la location des édifices ou des locaux destinés au service postal.

*Ritenuto in fatto :*

A. — Con contratto 29 gennaio 1946 i coniugi Oscar e Assunta Proamer-Gobbi davano in locazione all'Amministrazione PTT alcuni vani d'una loro casa ad Orselina per l'esercizio postale.

La locataria produceva il contratto, affinché fosse annotato, all'Ufficio dei registri di Locarno, il quale, rilevato ch'era stato steso su carta semplice, lo trasmetteva al Dipartimento cantonale delle finanze per la sanatoria.

Con decreto 21 maggio 1946 il Dipartimento cantonale delle finanze infliggeva alla Direzione dell'undecimo circondario postale a Bellinzona una sanatoria de 220 fr. in virtù della legge ticinese sul bollo del 9 gennaio 1934 (LTB).

L'Amministrazione PTT ricorreva al Consiglio di Stato che, con risoluzione 30 luglio 1946, respingeva il ricorso.

B. — Basandosi sull'art. 111 lett. a OGF, la Confederazione svizzera adiva, per mezzo dell'Amministrazione PTT, il Tribunale federale, chiedendo di « non essere astretta, dal Cantone Ticino, a pagare la tassa di bollo cantonale per il contratto di locazione stipulato con i coniugi Proamer-Gobbi in merito a locali postali in Orselina ».

A sostegno di questa domanda la Confederazione adduce sostanzialmente quanto segue :

Il 4 aprile 1916, il Consiglio federale ha deciso che, per quanto concerne l'obbligo della Confederazione in materia di bollo, le amministrazioni si attengano ai seguenti principi:

1. La Confederazione non deve sottostare al bollo cantonale quando agisca in qualità di stato.

2. Se agisce invece come soggetto di diritto privato, è assoggettata al bollo conformemente alla legislazione cantonale. L'Amministrazione federale è tuttavia esonerata nella misura in cui il legislatore cantonale ha previsto un esonero a favore dell'Amministrazione cantonale.

Nel caso concreto non è dubbio che la Confederazione abbia concluso il contratto di locazione nella sua qualità di stato detentore della privativa postale. Per poter adempiere le mansioni affidatele in materia postale dalla costituzione, la Confederazione deve disporre dei locali necessari. Se si considera che nel 1945 la Confederazione ha concluso a tale scopo 1778 contratti con una spesa di oltre 4 milioni di franchi, appare evidente che questi contratti « costituiscono una parte integrante dell'esercizio postale statale ». In quest'ordine d'idee è irrilevante che la Confederazione si valga, per assolvere i suoi compiti costituzionali, delle forme del diritto privato: essa esercita nondimeno una funzione di diritto pubblico. Giusta l'art. 36 CF, le poste sono del dominio federale in tutto il territorio della Confederazione, la quale è quindi responsabile verso la collettività d'un esercizio postale irreprensibile. Ne segue che i Cantoni non possono ostacolare questo servizio mediante imposte. Così, per esempio, l'art. 8 della legge sul servizio delle poste (LSP) esonera dal bollo i documenti di qualsiasi natura emessi nel servizio postale. I contratti di locazione, come quello concluso in concreto, sono pure indispensabili al funzionamento del servizio postale. Finora, per quanto consta all'attrice, nessun Cantone ha colpito col diritto di bollo i contratti di locazione conclusi dall'Amministrazione PTT. Questa prassi è conforme allo spirito della costituzione

federale, il cui art. 36 cp. 3 prevede che le tariffe postali debbono essere stabilite, in tutto il territorio della Confederazione, su basi eguali e il più possibilmente moderate. Ogni imposizione di aggravii cantonali rende più difficile l'applicazione di tariffe moderate. L'art. 23 LTB non assoggetta all'obbligo del bollo i documenti che ne sono essenti in virtù di leggi federali. Il termine « legge » non dev'essere inteso puramente nel senso formale, ma dev'essere applicato anche alla risoluzione 4 aprile 1916 del Consiglio federale. Del resto, questa risoluzione non è la sola base legale dell'esonero rivendicato dall'Amministrazione PTT; esso poggia anche sull'art. 36 CF.

C. — Il Cantone Ticino ha risposto dopo la scadenza del termine assegnatogli. La sua risposta essendo tardiva, non può essere presa in considerazione.

*Considerando in diritto:*

L'art. 10 della legge federale 26 marzo 1934 sulle garanzie politiche e di polizia in favore della Confederazione (LG) prescrive:

« La Cassa federale e tutti i fondi amministrati dalla Confederazione, come pure gli immobili, stabilimenti e materiali destinati ad uno scopo federale immediato, sono essenti da ogni imposta diretta cantonale. »

Questa disposizione corrisponde all'art. 7 della legge 23 dicembre 1851, sul quale il Consiglio federale così si esprimeva nel suo messaggio 1 dicembre 1851 all'Assemblea federale (FF ed. fr. 1851 vol. 3 pag. 255):

« A l'art. 7 on propose que les fonds fédéraux et les objets qui sont directement affectés à des buts fédéraux ne doivent pas être frappés d'impôts directs par les Cantons. Nous croyons que la Confédération, comme personne juridique, et ses biens ne sauraient être placés sous la souveraineté des Cantons de manière à ce que ces biens courent le risque de subir une diminution considérable, par les impôts, progressifs peut-être, qu'il leur plairait d'établir. Cela doit s'appliquer à toute la fortune en capital,

à la caisse et aux objets qui sont directement affectés à des buts fédéraux. Dans cette catégorie rentrent par exemple tous les bâtiments et autres immeubles, ainsi que les matériaux servant à la défense ou à des buts militaires, de même les bâtiments des postes, des péages et autres semblables. En revanche, nous ne trouvons pas qu'il soit nécessaire ou convenable, et nous pensons même qu'il est en partie impossible d'étendre ce principe aux impôts indirects, par exemple aux droits de timbre, de mutation d'inscription, etc. Les immeubles ordinaires qui sont adjugés temporairement à la Confédération par suite de faillite auraient aussi à acquitter l'impôt foncier là où il existe ; de même tous les bâtiments seraient en général soumis aux droits dits d'assurance, puisque ces droits portent le caractère de prestation réciproque. »

La sentenza 25 settembre 1914 del Tribunale federale nella causa Cantone di Soletta contro la Confederazione svizzera (RU 40 I 401 e seg.) riproduce il suddetto passo del messaggio e ne trae la seguente conclusione: « Danach darf aber mit dem Bundesrate unbedenklich angenommen werden, dass man unter den indirekten Steuern, deren Erhebung den Kantonen vorbehalten bleiben sollte, nur die sog. *Rechtsverkehrsteuern* im eigentlichen Sinne, bei denen sich die Besteuerung unmittelbar an einen Akt des rechtsgeschäftlichen Verkehrs (Wechselziehung, Kaufabschluss, usw.) knüpft, verstand. »

La sentenza 28 novembre 1941 nella causa Confederazione svizzera contro Comune di S. Maria (RU 67 I 309 e seg.), dichiara che un immobile adibito al servizio della dogana è esente dalle imposte dirette in virtù dell'art. 10 LG e aggiunge con riferimento al messaggio I dicembre 1851: « Indirekte Steuern sowie Abgaben, die nicht den Charakter von Steuern haben, Gebühren und Vorzugslasten dürfen erhoben werden », principio che il Tribunale federale ha richiamato, statuendo il 10 luglio 1944 nella causa Città di S. Gallo contro Confederazione svizzera (RU 70 I 126, consid. 1).

La sentenza 27 ottobre 1938 nella causa Confederazione

svizzera contro Consiglio di Stato di Lucerna (RU 64 I 298/299, consid. 1) oppone alla regola generale dell'art. 10 LG, secondo cui i beni della Confederazione sono esenti dalle imposte cantonali dirette, le diverse leggi speciali che derogano ad essa, estendendo il più sovente la portata dell'esenzione, e cita anche come esempio l'art. 8 LSP, che esonera da tutti i diritti di bollo le quietanze, i conti, gli chèques e i documenti emessi in servizio postale.

Dalla giurisprudenza del Tribunale federale risulta adunque che se l'art. 10 LG stabilisce l'esonero della Confederazione dalle imposte dirette, consacra implicitamente il diritto dei Cantoni di assoggettarla alle imposte indirette.

Il Tribunale federale ha pertanto respinto l'opinione che il Dipartimento federale di giustizia e polizia esprime nella consultazione 9 febbraio 1916 versata in atti e secondo la quale la LG disciplina soltanto la questione delle imposte dirette, di modo che, in mancanza di disposizioni speciali, la questione se la Confederazione sia tenuta o no a solvere le imposte indirette dei Cantoni, dev'essere risolta alla stregua dei principi generali che in uno Stato federativo regolano i rapporti tra lo Stato federale e gli Stati partecolari.

Quest'opinione è del resto insostenibile.

Il legislatore federale ha sancito in una legge destinata a regolare la situazione del potere federale di fronte ai Cantoni, una disposizione speciale di carattere fiscale che si limita ad esonerare la Confederazione dalle imposte dirette. Così facendo, il legislatore federale ha posto il principio che la Confederazione gode l'esonero fiscale soltanto nella misura in cui egli l'ha previsto (cfr. STADLIN, Die Befreiung des Bundes von der kantonalen Steuerhoheit, pag. 41-49, 111, 116). Il legislatore federale si è sempre attenuto a questo principio: in tutti quei casi nei quali ha voluto stabilire delle eccezioni più ampie di quelle della LG, l'ha specialmente previsto (cfr. RU 64 I 299) e, d'altra parte, ha puramente e semplicemente ripreso nella LG del 1934 il sistema istituito dalla LG del 1851.

Del resto, data l'opposizione tra il concetto d'imposta

diretta e quello d'imposta indiretta, è evidente che, consacrando la norma dell'esonero dalle imposte dirette, si consacrava per ciò stesso la regola dell'eventuale assoggettamento alle imposte indirette previste dalla legislazione cantonale.

Nessun dubbio sull'intenzione del legislatore sarebbe quindi possibile, anche se si prescindesse dal messaggio, nel quale il Consiglio federale dichiara espressamente d'aver rinunciato ad estendere l'esonero alle imposte indirette e cita come esempi di tali imposte i diritti di mutazione e d'iscrizione.

Dovendosi ammettere indiscutibilmente che, in virtù dell'art. 10 LG, la Confederazione può essere assoggettata, salvo disposto speciale, alle imposte indirette cantonali, la tesi sostenuta nella consultazione, secondo cui la Confederazione non dovrebbe sottostare al bollo cantonale quando agisce come stato, ma soltanto quando agisce come soggetto di diritto privato, manca d'ogni base, poichè poggia *interamente* sull'idea che la LG non ha risolto la questione dell'esonero dalle imposte indirette. Non si pretende infatti e non si è mai preteso che la LG, se avesse risolto siffatta questione, autorizzerebbe la distinzione tra gli atti della Confederazione come stato e quelli come persona privata. Appare del resto dal messaggio che, pronunciandosi in favore dell'assoggettamento alle imposte indirette, il Consiglio federale ha anzitutto in vista i casi per i quali si prevedeva invece l'esonero dalle imposte dirette. Ora quest'esonero è precisamente limitato ai casi in cui la Confederazione agisce come stato, adempiendo una funzione pubblica, a differenza di quelli in cui persegue soltanto un interesse detto fiscale. In questo senso si deve infatti interpretare la nozione di scopo federale cui accenna l'art. 10 LG (cfr. STADLIN, loc. cit. pag. 165; Bulletin sténographique 1934, Conseil des Etats, pag. 22-23). L'esempio, citato nel messaggio, d'immobili acquisiti temporaneamente dalla Confederazione in seguito ad un fallimento dimostra chiaramente che si partiva dall'idea che, ove

agisse in vista d'un interesse puramente fiscale, la Confederazione non potrebbe esigere alcun esonero, nè dalle imposte dirette nè da quelle indirette. Ne segue che la differenza così fortemente rilevata dal messaggio tra la soluzione dell'esonero adottata per le imposte dirette e quella dell'assoggettamento ammessa per le imposte indirette presentava un interesse soltanto nei casi (del resto i più frequenti e importanti) in cui la Confederazione agisce quale stato che persegue direttamente scopi d'interesse pubblico.

D'altra parte, non è dubbio che l'art. 10 LG regola la questione dell'esonero e *a contrario* quella dell'assoggettamento della Confederazione in un modo generale e si applica quindi, salvo disposizioni eccezionali, a tutti i casi in cui la Confederazione appare, di fronte al diritto cantonale, nella posizione d'un contribuente.

Dato quanto si è venuti esponendo sul senso e sulla portata dell'art. 10 LG, non si vede come la Confederazione potrebbe sottrarsi all'obbligo di solvere, in virtù della legge cantonale, i diritti di bollo per i contratti relativi alla locazione di edifici o locali destinati al servizio postale.

Nel fattispecie si tratta dei diritti di bollo proporzionali che colpiscono, a norma degli art. 2 e 6 LTB, i contratti d'un valore eccedente i 1000 fr. La Confederazione non pretende di essere esonerata dal pagamento di questi diritti di bollo in virtù della legislazione cantonale. E non è esonerata nemmeno in forza dell'art. 10 LG. Questi diritti di bollo rappresentano un'imposta, come ha già dichiarato il Tribunale federale (RU 71 I 324, consid. 2). Si tratta d'un'imposta indiretta: se le opinioni divergono quanto alla scelta del criterio per distinguere l'imposta diretta da quella indiretta, si è sempre ammesso che i diritti di bollo, quando non siano una semplice tassa, rappresentano il prototipo dell'imposta indiretta (cfr. STADLIN, loc. cit. pag. 133). Del resto, come il Tribunale federale ha dichiarato, determinanti per l'applicazione della LG sono le concezioni cui si è ispirato il legislatore. Ora, a questo

proposito, il messaggio menziona espressamente tra le imposte indirette, da cui la Confederazione non dev'essere esonerata, i diritti di bollo, di mutazione e d'iscrizione. Se ne deve dedurre, come il Tribunale federale ha dedotto nella medesima sentenza, che l'esonero dalla LG non si estende comunque alle imposte che colpiscono i negozi giuridici. Questo esonero non può quindi essere invocato rispetto ai diritti istituiti dagli art. 2 e 6 della LTB che hanno il carattere d'una siffatta imposta.

Così stando le cose, è irrilevante di sapere se la Confederazione, stipulando il contratto in parola, abbia agito quale stato, pel fatto che mirava ad assicurare il funzionamento d'un servizio postale, vale a dire d'un servizio incontestabilmente pubblico (BUSER, Die rechtliche Stellung der Postanstalt, pag. 49; Das schweizerische Postverkehrsgesetz, pag. 18). Come si è visto, il principio dell'assoggettamento alle imposte indirette, implicitamente sancito dalla LG, non è limitato ai casi nei quali lo stato persegue soltanto uno scopo fiscale.

Per lo stesso motivo, non si potrebbe dedurre l'esonero dall'art. 36 CF. La prova che l'art. 36 CF non implica l'esonero fiscale a favore del servizio delle poste, sta nel fatto che l'art. 8 LSP ha dovuto prevedere specialmente l'esenzione dai diritti di bollo laddove è apparsa necessaria. Questo disposto si applica bensì tanto ai diritti di bollo federali, quanto a quelli cantonali; ma esisteva in tutte le leggi anteriori sulle poste, di cui la prima precede la LG del 1851, vale a dire risale ad un'epoca ove soltanto i diritti cantonali entravano in linea di conto. L'introduzione in queste leggi di un disposto speciale relativo all'esonero da certi aggravii è conforme al sistema che è prevalso fin dalla costituzione della Svizzera in uno stato federativo, ossia il sistema secondo cui la Confederazione in tanto non soggiace alla sovranità fiscale dei Cantoni in quanto la legge lo prevede specialmente. Ora l'art. 8 LSP è unicamente applicabile ai documenti utilizzati nel servizio postale, vale a dire nelle relazioni tra l'amministrazione e

gli utenti (cfr. BUSER, Schw. Postverkehrsgesetz pag. 57; STADLIN, loc. cit. pag. 216). Per gli atti e i documenti che escono da questo quadro, fa stato la LG.

Quanto alle istruzioni date il 4 aprile 1916 dal Consiglio federale alle amministrazioni federali (cfr. BURCKHARDT, Droit fédéral I, no. 269 VIII, pag. 546), è ovvio che non possono avere il sopravvento sulla legge. Ora, come sopra dimostrato, queste istruzioni edite dopo la consultazione 6 febbraio 1916 del Dipartimento di giustizia e polizia, poggiano su un'interpretazione manifestamente erronea della situazione legale derivante dalla LG.

*Il Tribunale federale pronuncia:*

La domanda è respinta.

**68. Sentenza 18 ottobre 1946 nella causa Confederazione svizzera contro lo Stato del Cantone Ticino.**

*Art. 954 CC e art. 11 della tariffa ticinese per le operazioni nel registro fondiario. Delimitazione tra la tassa e la cosiddetta contribuzione mista (tassa e imposta).*

*Art. 954 ZGB und Art. 11 des Tessiner Grundbuchgebührentarifs. Abgrenzung von Gebühr und Steuer bei Gemengsteuern.*

*Art. 954 CC et 11 du tarif tessinois concernant le registre foncier. Distinction des parts afférentes à l'émolument et à l'impôt dans le cas de contributions — dites « mixtes » — qui comprennent à la fois ces deux espèces de redevances.*

*Ritenuto in fatto:*

A. — L'art. 121 della legge generale sul registro fondiario (LGRF), promulgata dal Cantone Ticino il 2 febbraio 1933, dispone: « Il Gran Consiglio determina con speciale regolamento le tasse dovute dagli interessati per le iscrizioni nel registro fondiario, dopo che ne sia stata decretata l'entrata in vigore (art. 954 CCS) ».

In applicazione di questo disposto, il Gran Consiglio ticinese emanava, mediante decreto legislativo 9 settembre