

BGer 2C_1060/2012 vom 30. Januar 2013

Bundesgericht, 2013-01-30, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_1060_2012

FR: TF 2C_1060/2012 du 30 janvier 2013

IT: TF 2C_1060/2012 del 30 gennaio 2013

Erwägungen

E. 1

Il ricorso concerne una causa di diritto pubblico che non ricade sotto alcuna delle eccezioni di cui all' art. 83 LTF ed è diretto contro una decisione finale resa in ultima istanza cantonale da un Tribunale superiore (art. 86 cpv. 1 lett. d e cpv. 2 LTF); esso è stato presentato in tempo utile dai destinatari del giudizio contestato (art. 100 cpv. 1 LTF), con interesse al suo annullamento (art. 89 cpv. 1 LTF).

Il gravame è pertanto di massima ammissibile quale ricorso in materia di diritto pubblico giusta l'art. 82 segg. LTF.

E. 2.1

Con il ricorso in materia di diritto pubblico può essere fatta valere la violazione del diritto federale (art. 95 lett. a LTF), nozione che include i diritti costituzionali dei cittadini (DTF 133 III 446 consid. 3.1 pag. 447). Salvo che per i casi citati dall' art. 95 LTF , non può invece essere censurata la violazione del diritto cantonale. È però possibile fare valere che l'errata applicazione del diritto cantonale da parte dell'autorità precedente comporti una violazione del diritto federale e, segnatamente, del divieto d'arbitrio o di altri diritti costituzionali (DTF 133 III 462 consid. 2.3 pag. 466).

E. 2.2

Il Tribunale federale applica d'ufficio il diritto (art. 106 cpv. 1 LTF). Nondimeno, tenuto conto dell'onere di allegazione e motivazione posto dall' art. 42 LTF , la cui mancata ottemperanza conduce all'inammissibilità del gravame, esamina di regola solo le censure sollevate (DTF 134 III 102 consid. 1.1 pag. 104 seg.). Nell'atto di ricorso occorre pertanto spiegare in modo conciso in cosa consiste la violazione del diritto e su quali punti il giudizio contestato viene impugnato (DTF 134 II 244 consid. 2.1 pag. 245 seg.). Esigenze più severe valgono inoltre in relazione alla violazione di diritti fondamentali. Il Tribunale federale esamina infatti simili censure soltanto se sono state sollevate e motivate in modo preciso (art. 106 cpv. 2 LTF ; DTF 134 II 244 consid. 2.2 pag. 246; 133 II 249 consid. 1.4.2 pag. 254).

Anche in caso di asserita violazione del divieto d'arbitrio, occorre in particolare spiegare in che misura la decisione impugnata sia - a livello di motivazione, così come di risultato - manifestamente insostenibile, gravemente lesiva di una norma o di un principio giuridico indiscusso, oppure in contraddizione urtante con il sentimento di giustizia ed equità (DTF 133 III 393 consid. 6 pag. 397; 129 I 8 consid. 2.1 pag. 9).

E. 2.3

Denunciando la violazione dei diritti costituzionali di cui si è detto, i ricorrenti affermano a più riprese che la Corte cantonale avrebbe ommesso di esaminare parte delle critiche davanti

ad essa formulate, ritenendo che tale omissione darebbe loro il diritto di riproporle in questa sede "senza che si abbia a qualificarle di appellatorie". Sennonché, in ragione del tenore dell' art. 106 cpv. 2 LTF , ciò non è all'evidenza possibile. Per quanto procedano effettivamente in tal senso, l'impugnativa è pertanto inammissibile.

E. 2.3.1

Ciò vale in primo luogo per quando riguarda la critica rispetto al valore attribuito agli immobili ai fini del calcolo del tributo. Nonostante sostengano in questo contesto formalmente una violazione del divieto d'arbitrio, gli insorgenti non formulano infatti nessuna vera censura in tal senso, limitandosi in sostanza a contrastare la soluzione adottata e a contrapporvene un'altra.

E. 2.3.2

Stessa conclusione vale però per la censura, concernente questa volta le norme applicate ai fini del calcolo del tributo, con cui i ricorrenti fanno valere una violazione del principio dell'imposizione secondo la capacità economica giusta l' art. 127 cpv. 2 Cost.

In proposito, occorre innanzitutto rilevare che essi di fatto non si soffermano sulle ragioni per cui detto principio - valido in primo luogo per le imposte dirette (DTF 133 I 206 consid. 6 e 7 pag. 215 seg.) - dovrebbe essere applicabile alla fattispecie, concernente invece un'imposta di natura indiretta (sentenza 2P.89/1999 del 3 aprile 2000 consid. 2b/bb), limitandosi in merito a fare rinvio a quella che sarebbe la giurisprudenza cantonale in materia.

D'altra parte, nemmeno indicano per quali motivi sarebbe in concreto possibile dedurre davvero qualcosa dall' art. 127 cpv. 2 Cost. (sentenza 2P.9/2007 del 17 gennaio 2007 consid. 3). Facendo di fatto astrazione dalla censura presentata, il discorso svolto mira in effetti piuttosto a criticare liberamente l'applicazione del diritto cantonale, quindi altrettanto liberamente a denunciare un ingiustificato cambiamento di prassi da parte dell'autorità di tassazione competente.

E. 2.4

Occorre infine rilevare che il ricorso risulta di carattere appellatorio anche in altri tratti dello stesso, ciò che ne determina pure la parziale inammissibilità.

E. 3.1

A norma dell' art. 954 cpv. 1 CC i Cantoni hanno il diritto di prelevare tasse per le iscrizioni a registro fondiario e per le relative operazioni geometriche. In questo ambito, essi godono di un'ampia libertà e possono prevedere il prelievo di semplici tasse di cancelleria, volte a permettere il recupero dei costi che derivano all'ente pubblico dall'esecuzione dell'operazione catastale richiesta, oppure di tasse amministrative, così da coprire i costi complessivi cagionati dalla gestione del registro fondiario.

Tale norma non limita nel contempo la sovranità fiscale dei Cantoni, i quali sono liberi di prevedere in questo ambito anche il prelievo di tributi misti, risultanti dalla combinazione di una tassa in senso proprio con un'imposta (sentenze 2C_199/2012 del 23 novembre 2012 consid. 4.1; 2C_24/2012 del 12 aprile 2012 consid. 4.2 e 2P.89/1999 del 3 aprile 2000 consid. 2b/aa con rinvii).

E. 3.2

L'imposizione dei ricorrenti basa come detto sulla legge ticinese sulle tariffe per le operazioni nel Registro fondiario, entrata in vigore il 1° gennaio 2007 in sostituzione del Decreto legislativo sulla tariffa per le operazioni del registro fondiario del 9 settembre 1941 (DLTRF).

Gli art. 11 e 12 LTRF, applicati in concreto per il calcolo del tributo, hanno il seguente tenore:

Art. 11

1 Per l'iscrizione di un trapasso di immobili a titolo oneroso è applicata una tassa dell'11 o/oo del valore fatte salve le eccezioni previste dalla presente legge.

2 Per l'iscrizione delle permutate, i valori dei fondi permutati sono addizionati.

Art. 12

La tassa è quella dell'art. 11, ridotta a un ottavo, nei seguenti casi:

...
...
...

iscrizione a seguito di scioglimento di una comproprietà, se ognuno dei comproprietari riceve immobili il cui valore corrisponde a quello della propria quota.

E. 3.3

In base a quanto rilevato dalla precedente istanza di giudizio, siccome gli introiti complessivi provenienti da un tributo quale quello previsto dall'art. 11 LTRF superano notevolmente i costi generati dalla tenuta del registro fondiario, la contribuzione in questione è un tributo misto, che ha dunque contemporaneamente il carattere di una tassa e di un'imposta (in questo senso, anche se riguardo al vecchio diritto, cfr. già la sentenza 2P.89/1999 del 3 aprile 2000 consid. 2b/bb con ulteriori rinvii). Sempre secondo i Giudici cantonali, il tributo ancorato all'art. 12 LTRF, corrispondente ad un ottavo, è invece costituito dalla sola tassa causale, ad esclusione dell'imposta.

E. 3.4

In base alla giurisprudenza, per la parte che eccede la tassa, un tributo quale quello in discussione dev'essere dunque considerato un'imposta sui trasferimenti immobiliari (Handänderungssteuer), il cui oggetto va di principio individuato nel trasferimento civilistico di diritti su di un fondo o su di una parte di esso, non per contro dalle conseguenze economiche che derivano da tale operazione, come ad esempio è il caso per l'imposta sugli utili immobiliari, la quale colpisce l'aumento del valore del fondo realizzato al momento della sua alienazione (OLIVIER THOMAS, Les droits de mutation, 1991, pag. 29, 32 e 33). Il tributo in questione non costituisce in altre parole un'imposta speciale sul reddito, quanto piuttosto un'imposta indiretta sul traffico giuridico (Rechtsverkehrssteuer) intesa a colpire il trasferimento della proprietà immobiliare in quanto tale, senza riguardo alle cause giuridiche che lo hanno determinato (sentenze 2C_20/2012 del 24 aprile 2012 consid. 3.1; 2P.233/2003 del 15 gennaio 2004 consid. 4.4 e 2P.89/1999 del 3 aprile 2000 consid. 2b/bb).

E. 4

Confrontata con la fattispecie, anche la Camera di diritto tributario ha ritenuto corretto assoggettare al tributo con l'aliquota più elevata, prevista dall'art. 11 LTRF, le quote di ogni unità di PPP che il singolo comproprietario ha ripreso dagli altri due.

E. 4.1

Nel giudizio impugnato, i Giudici cantonali osservano innanzitutto come in alcuni Cantoni ogni divisione comporti l'imposizione dei trasferimenti mentre in altri i trasferimenti che avvengono con una divisione in natura non siano invece imposti. Rilevano anche che tra questi ultimi Cantoni vi è una parte che estende l'applicazione dell'esenzione ai casi in cui lo scioglimento coinvolge diverse proprietà mentre ve ne è un'altra che la limita allo scioglimento di una singola proprietà, sottolineando così come l'esistenza di un'alienazione imponibile debba essere verificata dal punto di vista del singolo immobile.

Preso atto di come quest'ultimo punto di vista sia pure alla base della soluzione adottata dall'Ufficio dei registri di X._____, considerano dapprima che la stessa non sia contraria né alla lettera dell'art. 12 LTRF, né ai materiali legislativi. Ricordando che le permutate sono espressamente menzionate all'art. 11 cpv. 2 LTRF, sottolineano nel contempo che un'interpretazione estensiva dell'art. 12 LTRF, come quella caldeggiata dagli insorgenti, potrebbe comportare non da ultimo una deroga alla disposizione relativa all'imposizione delle permutate.

E. 4.2

Proprio il confronto con la permuta permette inoltre loro di replicare alla pretesa assenza di uno scambio di ricchezza che - a mente dei ricorrenti - caratterizzerebbe il caso.

All'osservazione in base alla quale il fatto che questi ultimi si sono limitati a liquidare la società costituita all'inizio dell'operazione immobiliare escluderebbe l'esistenza di un negozio oneroso e, di conseguenza, l'applicazione dell'art. 11 LTRF, i Giudici cantonali rispondono infatti che, eccettuato il pagamento di un conguaglio, anche nel caso della permuta il contraente riceve quale controprestazione un immobile il cui valore corrisponde a quello dell'immobile ceduto. Detto ciò, proseguono osservando che l'assoggettamento della permuta al tributo pari all'11 o/oo previsto dall'art. 11 LTRF è giustificato dal fatto che essa configura un doppio trasferimento immobiliare e che, da un punto di vista economico, la situazione risulta pertanto del tutto analoga a quella che si verifica in occasione di uno scioglimento di proprietà, in particolare, proprio quando vengono sciolte diverse proprietà.

E. 4.3

L'inapplicabilità dell'art. 11 LTRF alla fattispecie non sarebbe poi nemmeno data dalla particolare natura giuridica della PPP, evocata invece dai ricorrenti per sostenere l'assenza di un trapasso immobiliare ordinario e la messa in atto di una semplice riorganizzazione della proprietà.

In proposito, la Camera di diritto tributario ricorda in effetti che la PPP costituisce una forma particolare di proprietà, caratterizzata dal fatto che ad ogni quota del fondo base è collegato un diritto esclusivo e che in tal modo viene attribuita al condomino una posizione molto simile a quella del proprietario.

Sempre in questo contesto, sottolinea inoltre che, in base all'art. 655 cpv. 2 cifra 4 CC, le quote di proprietà di un fondo costituiscono a loro volta dei fondi e che non sussiste pertanto alcuna ragione per sottoporre il trasferimento di quote di PPP ad un trattamento

diverso rispetto da quello riservato alla cessione di altri fondi, soprattutto quando in discussione è - come nella fattispecie - la riscossione di un tributo che colpisce proprio l'iscrizione a registro fondiario del trapasso di proprietà di immobili.

E. 4.4

La Corte cantonale estende infine le stesse argomentazioni anche al caso della quota di PPP zzz, corrispondente all'autorimessa, in relazione alla quale i ricorrenti sostenevano di essere stati costretti a ripartire i diritti esclusivi in modo difforme rispetto alle quote di comproprietà iniziali, in sostanza solo a causa del numero di parcheggi da dividere.

E. 5.1

A mente dei ricorrenti, la decisione impugnata viola gli art. 8 e 9 Cost. in quanto pretende a torto di considerare in maniera differente, sul piano impositivo, delle operazioni che sono invece economicamente equivalenti quali l'iscrizione dello scioglimento di una comproprietà ordinaria con attribuzione di parte dell'immobile in natura e senza conguaglio e la fattispecie che ci occupa: concernente l'operazione di scioglimento di una comproprietà su diverse unità condominiali di un unico immobile, al termine della quale ognuno degli originari comproprietari si ritroverebbe - dal punto di vista economico - esattamente nella posizione precedente.

A sostegno della loro censura, essi fanno riferimento ai materiali legislativi citati anche nel giudizio impugnato, che escluderebbero in via generale di considerare imponente una mutazione dovuta allo scioglimento di una comproprietà qualora, oltre che dal profilo civilistico, non vi sia trapasso di proprietà anche dal profilo economico.

E. 5.2

Il principio della parità di trattamento (art. 8 Cost.) e la protezione dall'arbitrio (art. 9 Cost.) sono strettamente legati. Una decisione è arbitraria quando non si fonda su motivi seri e oggettivi o appare priva di senso rispettivamente di scopo (DTF 134 II 124 consid. 4.1 pag. 133). Essa disattende invece il principio della parità di trattamento quando, tra casi simili, fa delle distinzioni che nessun fatto importante giustifica oppure sottopone ad un regime identico situazioni che presentano tra loro delle differenze rilevanti e di natura tale da rendere necessario un trattamento diverso (DTF 136 II 120 consid. 3.3.2 pag. 127 seg.; 133 I 249 consid. 3.3 pag. 254 seg.; 131 I 1 consid. 4.2 pag. 6 seg.).

E. 5.3

Contrariamente a quanto ritenuto dai ricorrenti, la loro critica non può però essere condivisa.

E. 5.3.1

Partendo dal principio che la fattispecie non concernesse lo scioglimento di una sola comproprietà, ma quello di una serie di comproprietà avente ciascuna per oggetto una proprietà per piani, la Corte cantonale ha rilevato come l'ottica adottata dall'Ufficio dei registri sia in sé conforme non solo alla lettera della legge, ma anche ai materiali legislativi, dai quali non si ricava alcuna indicazione che permetta di estendere il campo d'applicazione dell'art. 12 LTRF ai casi in cui la divisione coinvolge più immobili appartenenti alle stesse persone.

Formulando la loro critica, gli insorgenti non si confrontano direttamente con tali argomentazioni e quindi nemmeno ne dimostrano l'insostenibilità, limitandosi di fatto ad

adottare un punto di vista differente.

Sia come sia - nel contesto richiamato, concernente il pagamento di tributi dovuti all'iscrizione di una mutazione a registro fondiario - le argomentazioni della Corte cantonale non possono affatto essere considerate arbitrarie.

Da una parte, come già rilevato in precedenza, la prospettiva da essa adottata, secondo cui lo scioglimento in discussione riguarderebbe più proprietà su differenti fondi, basa infatti sull'art. 655 cpv. 2 cifra 4 CC: dal quale risulta proprio che le quote di proprietà di un fondo - tra cui ricadono anche le proprietà per piani (DTF 132 III 9 consid. 4.5 pag. 17 seg.; PAUL-HENRI STEINAUER, Les droits réels, vol. II, 4a ed. 2012, n. 1518) - costituiscono a loro volta dei fondi.

D'altra parte, i materiali legislativi - che concernono direttamente solo il Decreto legislativo sulla tariffa per le operazioni del registro fondiario del 9 settembre 1941 e che precisano comunque che le alienazioni di quote di proprietà devono essere tassate come normali alienazioni - non fanno effettivamente alcun esplicito rinvio a casi in cui lo scioglimento riguarda una serie di proprietà e coinvolge più fondi.

E. 5.3.2

Nel contempo, i ricorrenti possono inoltre ancor meno pretendere che l'insostenibilità del querelato giudizio sia data dal mancato riconoscimento - sempre sulla base dell'estratto del messaggio n. 1166 dell'8 ottobre 1963, citato dalla Corte cantonale - di una chiara volontà del legislatore ticinese, che imporrebbe in via generale di considerare non imponibili tutte quelle operazioni che, pur essendo dal punto di vista civilistico delle mutazioni, dal profilo economico non equivalgono a trasferimento di ricchezza.

A prescindere dal fatto che il mancato trasferimento di ricchezza è nella fattispecie tutt'altro che provato, il Tribunale federale ha infatti già più volte sottolineato - riferendosi per altro anche a casi in cui trovava applicazione proprio il Decreto legislativo sulla tariffa per le operazioni del registro fondiario del 9 settembre 1941, cui i materiali citati si riferiscono - che l'imposizione sui trasferimenti immobiliari segue a titolo di regola generale altri principi e ha per oggetto il trasferimento civile di diritti su di un fondo o su di una parte di esso, indipendentemente dalle conseguenze economiche che derivano da tale operazione e senza riguardo per le cause giuridiche che l'hanno originata (sentenza 2P.233/2003 del 15 gennaio 2004 consid. 3.4 e 4.4; sentenza 2P.89/1999 del 3 aprile 2000 consid. 2b/bb).

E. 5.4

Per i motivi che precedono e per quanto formulata in maniera ammissibile, la censura con cui i ricorrenti denunciano sia una violazione del principio della parità di trattamento sia una lesione del divieto d'arbitrio dev'essere considerata infondata.

E. 6

Per quanto ammissibili, infondate sono nel contempo anche le ulteriori censure d'arbitrio sollevate nel ricorso.

E. 6.1

A mente dei ricorrenti, la sentenza impugnata pretenderebbe che la decisione di sottoporre alla tariffa dell'art. 11 LTRF l'operazione da loro effettuata sia corretta, siccome analoga a quella di suddivisione di un fondo fra due proprietari con attribuzione agli stessi di una parte ciascuno. Nel considerando 3.3 del querelato giudizio, cui gli insorgenti

concretamente si riferiscono, la Corte cantonale si è tuttavia limitata a ricordare che il Tribunale federale ha in passato già ammesso che potesse essere assoggettato all'imposta di mutazione anche il caso in cui si verifica la divisione in due parti di un terreno appartenente a due comproprietari (sentenza del Tribunale federale del 25 ottobre 1961, ASA 31 pag. 403).

Non avendo la stessa dedotto nulla di concreto per la fattispecie in esame, una violazione del divieto d'arbitrio nel contesto richiamato dev'essere pertanto a priori esclusa.

E. 6.2

Condivisa non può inoltre essere l'opinione secondo cui la natura della proprietà condominiale escluderebbe che l'operazione "possa essere, sia giuridicamente che soprattutto economicamente, paragonata all'operazione di scioglimento di comproprietà su più immobili".

Come già rilevato in precedenza, la lettura che la Corte cantonale ha dato dei materiali legislativi menzionati nella sentenza impugnata - cui i ricorrenti a più riprese si richiamano per sostenere l'adozione di un approccio di natura eminentemente economica anche al caso che ci occupa - non può affatto essere considerata insostenibile.

Quanto alla contestazione secondo cui sarebbe escluso, con riferimento alle singole quote di PPP, che si possa giuridicamente parlare di "più fondi", basti qui invece nuovamente rammentare che la prospettiva adottata dalla Corte cantonale basa direttamente sull'art. 655 cpv. 2 cifra 4 CC e quindi aggiungere che a tale norma fanno riferimento esplicito anche i materiali concernenti la legge ticinese sulle tariffe per le operazioni nel Registro fondiario, applicata alla fattispecie. Rilevando che il tributo previsto dall' art. 11 del progetto colpisce ogni trasferimento di proprietà di fondi, detti materiali specificano infatti come per proprietà fondiaria vada inteso proprio quanto indicato dall' art. 655 CC , ivi comprese le quote di comproprietà (al riguardo, cfr. messaggio del Consiglio di Stato n. 5675 del 5 luglio 2005, p.to F 1.1).

E. 6.3

La sentenza impugnata non commette infine arbitrio nemmeno nell'assoggettare all'imposta di cui all'art. 11 LTRF l'operazione di riassegnazione della quota di PPP zzz, concernente l'autorimessa.

Sostenendo che la Corte cantonale avrebbe dovuto considerare che detta riassegnazione sarebbe stata diretta e unica conseguenza della necessità di ripartire in natura i parcheggi esistenti, i ricorrenti ignorano in effetti ancora una volta che oggetto del tributo in discussione è il trasferimento civilistico di diritti sopra un fondo o parte di esso, indipendentemente dalle conseguenze economiche derivanti dall'operazione e senza riguardo per i titoli o le cause giuridiche che l'hanno originato (sentenza 2P.233/2003 del 15 gennaio 2004 consid. 4.4).

E. 7

Per quanto precede, nella misura in cui risulta ammissibile, il ricorso dev'essere respinto. Le spese giudiziarie seguono la soccombenza e sono dunque poste a carico dei ricorrenti, in solido (art. 66 cpv. 1 LTF). Non si assegnano ripetibili ad autorità vincenti (art. 68 cpv. 3 LTF).

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