

BGer 2C_420/2010 vom 28. April 2011

Bundesgericht, 2011-04-28, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_420_2010

FR: TF 2C_420/2010 du 28 avril 2011

IT: TF 2C_420/2010 del 28 aprile 2011

Erwägungen

E. 1

Il Tribunale federale esamina d'ufficio e con piena cognizione la sua competenza (art. 29 cpv. 1 LTF), rispettivamente l'ammissibilità dei gravami che gli vengono sottoposti (DTF 136 I 24 consid. 1 pag. 43; 135 II 22 consid. 1 pag. 24; 135 III 1 consid. 1.2.1 pag. 4; 134 IV 36 consid. 1 pag. 37 con rispettivi rinvii).

E. 1.1

Oggetto del contendere è l'imposta cantonale sugli utili immobiliari esatta su una vendita eseguita nel 2004. La legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni si applica pertanto in concreto (art. 72 cpv. 1 e 79 LAID).

E. 1.2

Di carattere finale (art. 90 LTF), la decisione contestata è stata emanata da un'autorità di ultima istanza cantonale con natura di tribunale superiore (art. 86 cpv. 1 lett. d e cpv. 2 LTF) e riguarda una causa di diritto pubblico (art. 82 LTF) che non ricade sotto alcuna delle eccezioni previste dall' art. 83 LTF . Presentato in tempo utile dal destinatario dell'atto impugnato, che ha un interesse degno di protezione all'annullamento del medesimo, il gravame è quindi di massima ammissibile quale ricorso in materia di diritto pubblico conformemente agli art. 82 segg. LTF e 73 cpv. 1 LAID (sulla portata di questa norma in relazione con la legge sul Tribunale federale, vedasi DTF 134 II 186 consid. 1.1 pag. 188).

E. 1.3

Un'eccezione alla ricevibilità dell'impugnativa va tuttavia ravvisata laddove il ricorrente formula richieste diverse o più estese del semplice annullamento della pronuncia della Corte cantonale. Giusta l' art. 73 cpv. 3 LAID , in caso di accoglimento del ricorso il Tribunale federale non può in effetti che annullare la decisione impugnata e rinviare la causa all'istanza inferiore per nuovo giudizio (cfr. DTF 131 II 1 consid. 2.3 pag. 5 e riferimento).

E. 1.4

Il Tribunale federale applica d'ufficio il diritto (art. 106 cpv. 1 LTF). Esamina in principio liberamente l'applicazione del diritto federale così come la conformità del diritto cantonale armonizzato e la sua applicazione da parte delle istanze cantonali alle disposizioni della legge federale sull'armonizzazione fiscale, salvo se le norme sull'armonizzazione fiscale lasciano un margine d'apprezzamento ai Cantoni; in tal caso l'esame dell'interpretazione del diritto cantonale è limitato all'arbitrio (DTF 134 II 207 consid. 2 pag. 209 seg.).

Nondimeno, tenuto conto dell'onere di allegazione e motivazione posto dall' art. 42 cpv. 1 e 2 LTF , la cui mancata osservanza conduce all'inammissibilità del gravame (art. 108 cpv. 1 lett. b LTF), esso esamina di regola solo le censure sollevate (DTF 133 III 545 consid. 2

pag. 550; 133 II 249 consid. 1.4.1 pag. 254). Ciò significa che nell'allegato ricorsuale occorre spiegare in maniera concisa perché l'atto impugnato viola il diritto federale; la motivazione deve essere riferita all'oggetto del litigio, in modo che si capisca perché e su quali punti la decisione contestata è impugnata (DTF 134 II 244 consid. 2.1 pag. 245). Un rimando agli atti cantonali non è sufficiente sotto il profilo dell' art. 42 cpv. 1 e 2 LTF . Non spetta al Tribunale federale completare lo scritto sottoposto al suo esame andando a consultare le impugnative presentate nella sede cantonale (cfr. DTF 133 II 396 consid. 3.2 pag. 400). Ne discende che il rinvio del ricorrente ad una perizia presentata in sede cantonale e soltanto menzionata nell'allegato ricorsuale è inammissibile.

E. 2

Il ricorrente rimprovera alla Camera di diritto tributario e, prima di lei, all'Ufficio circondariale di tassazione di avere violato il principio della buona fede e quello della parità di trattamento per avere omesso di esprimersi sul fatto che l'agire dell'autorità di prima istanza contravveniva ad una prassi costante, confermata in quattro casi precedenti segnalatili. Orbene mutare improvvisamente e senza giustificazione una prassi consolidata disattenderebbe i principi della buona fede, della protezione contro l'arbitrio, della base legale necessaria, dell'eccesso e dell'abuso del potere di apprezzamento e della parità di trattamento. Sennonché riguardo a queste censure il gravame non adempie manifestamente le esigenze di motivazione poste dall' art. 42 cpv. 2 LTF (cfr. in proposito DTF 134 II 244 consid. 2.1 pag. 245) e sfugge di conseguenza ad un esame di merito.

E. 3.1

Il ricorrente censura un'errata applicazione nei suoi confronti dell'art. 124 LT. Contesta innanzitutto di avere funto di alienante economico, di avere potuto cioè disporre autonomamente dell'immobile, pur non essendone proprietario, in favore di terzi. Al riguardo afferma che di regola i terzi acquirenti possono riconoscere nell'alienante economico il potere di disporre di cui fruisce, rispettivamente le basi giuridiche su cui questi si fonda poiché il trasferimento imponibile ai fini dell'imposta sugli utili immobiliari si opera direttamente tra l'acquirente "economico" che fungerà da alienante "economico" e il terzo acquirente, senza la necessità di un intervento del proprietario iscritto a Registro fondiario. Ciò che non è manifestamente il caso in concreto. In effetti l'acquirente, la signora C. _____ - come d'altronde tutti gli altri acquirenti delle unità di PPP - non ha mai inteso concludere con lui alcun altro rapporto giuridico se non quello generato dal contratto di prestazioni. Inoltre, riguardo all'acquisto dell'unità di PPP, la signora C. _____ si è legata unicamente con la cassa pensione B. _____, con cui ha stipulato l'atto notarile di compravendita del 12 agosto 2004. Altrimenti detto al cospetto dell'acquirente vi erano due soggetti giuridicamente e funzionalmente distinti: un venditore, la cassa pensione B. _____, e un appaltatore/ mediatore, se stesso.

Tale distinzione rifletterebbe, a suo avviso, la natura della collaborazione instauratasi tra lui e la cassa pensione B. _____, ossia una promozione immobiliare congiunta nell'ambito della quale egli l'avrebbe assistita nella vendita delle unità di PPP fornendo, quale attività complementare e necessaria al perfezionamento dell'operazione, il reperimento degli acquirenti nonché l'ammodernamento degli appartamenti e delle parti comuni. Al riguardo mette in avanti il rischio imprenditoriale da lui assunto, rappresentato dall'eventualità di dover acquistare, nell'ipotesi più negativa, le 28 unità di PPP al prezzo di fr. 5'500'000.--. Precisa poi che in cambio di questa poliedrica attività di promozione ed assunzione di un

rischio, egli ha coerentemente quantificato le remunerazioni per tali prestazioni in misura superiore alla normale mercede che avrebbe potuto essere conseguita con la semplice esecuzione di piccoli lavori di ristrutturazione. In altre parole, la mercede che gli spettava non comprendeva alcuna parte del prezzo di vendita, ma era commisurata al ruolo e alla funzione che egli rivestiva nell'operazione nonché al rischio assunto. Afferma quindi che il rapporto tra lui e la cassa pensione B. _____ era del tutto analogo a quello esistente tra il proprietario di un terreno e un'impresa di costruzioni, ove entrambi agiscono per un interesse proprio e distinto da quello dell'altro partner.

Siccome non fruiva di alcuna autonomia operativa, ogni atto di disposizione necessitando infatti l'intervento della cassa pensione B. _____ (che si traduceva nella firma di un atto notarile di compravendita di unità di PPP), il ricorrente considera che non aveva alcun potere di disporre in senso economico assimilabile ai casi desunti dall'art. 124 LT. Adduce altresì che nemmeno dal punto di vista finanziario disponeva di alcuna latitudine di potere, poiché il contenuto di tutti i contratti di compravendita - in particolare il prezzo - erano stati preventivamente fissati con la cassa pensione B. _____. Gli rimaneva unicamente da gestire, come un'impresa generale che realizza una casa unifamiliare, la parte di sua competenza rappresentata dall'attività di promozione che gli avrebbe procurato una remunerazione per la vendita (intermediazione e concezione del progetto imprenditoriale), per il rischio imprenditoriale assunto e per le opere costruttive e di ammodernamento eseguite. In queste condizioni applicare la prassi del computo complessivo per avere riconosciuto nella sua persona il potere di disporre economicamente delle unità di PPP di proprietà della cassa pensione B. _____ in forza del contratto del 28 maggio 2004 costituirebbe una violazione del principio della necessità di una base legale (art. 5 Cost.) nonché un'interpretazione arbitraria dei fatti e del diritto (art. 9 Cost.).

E. 3.2

Dopo avere ricordato la portata degli art. 123 e segg. LT e dell'art. 12 cpv. 2 lett. a della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14) che disciplinano l'imposta sugli utili immobiliari, la Camera di diritto tributario ha osservato che l'art. 124 LT, il quale riprendeva i principi della normativa federale, aveva adottato la nozione di trasferimento la più ampia poiché includeva sia le alienazioni del diritto civile sia i casi di trasferimenti istituiti dal diritto fiscale. Al riguardo ha precisato che ciò che accomunava le diverse forme di trasferimento imponibili era il potere di disporre di un fondo, nozione derivante dal Codice civile, il quale condensava l'insieme dei diritti di cui dispone il proprietario su una cosa. Di conseguenza vi era alienazione del potere di disporre anche quando il proprietario manteneva formalmente la proprietà, ma trasferiva durevolmente i suoi diritti di proprietario a un terzo che subentrava in tal modo di fatto nella posizione di proprietario. Essa ha poi esposto i due casi più noti di questo tipo di alienazione, i cosiddetti negozi a catena e la cessione dei pacchetti azionari, nonché spiegato che la nozione di alienazione economica e, in particolare, dei cosiddetti negozi a catena era stata progressivamente ampliata dalla giurisprudenza, la quale aveva soppresso a determinate condizioni l'esigenza della menzione della clausola sostitutiva nonché definito priva d'influenza sull'acquisizione della proprietà l'invalidità del contratto.

Procedendo poi all'esame di merito la Camera di diritto tributario ha analizzato i due rogiti alla base della compravendita dell'unità di PPP yyy del fondo base xxx di Giubiasco, cioè i contratti conclusi il 28 maggio 2004 e il 12 agosto 2004. Dall'esame del primo ha dedotto

che il ricorrente aveva agito quale alienante economico, dato che aveva ottenuto il potere di disporre delle unità di PPP; al riguardo ha giudicato influente la mancata iscrizione dell'atto notarile all'Ufficio dei registri. Dall'analisi del secondo ha desunto, da un lato, che, riguardo al contratto di appalto ivi figurante, gli importi fatturati a tale titolo includevano in realtà anche un incremento del prezzo di vendita e, dall'altro, che vi era identità tra l'alienante economico del fondo e l'appaltatore generale: in conseguenza il ricorrente, avendo tratto un beneficio economico sia dalla conclusione dei contratti di appalto sia da quella dei contratti di compravendita, andava tassato conformemente alla cosiddetta prassi del computo complessivo ("Zusammenrechnungspraxis") applicabile in concreto e in virtù della quale, per definire l'utile immobile, il ricavo della vendita andava sommato all'onorario dell'appaltatore.

E. 3.3

Conformemente all' art. 12 cpv. 2 LAID , l'assoggettamento all'imposta sugli utili immobiliari è dato per ogni alienazione di fondo. Sono assimilati ad un'alienazione, tra l'altro, i negozi giuridici che producono i medesimi effetti economici dell'alienazione sul potere di disporre di un fondo (lett. a; cfr. BERNHARD ZWAHLEN, in: Zweifel/Athanas [editori], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, vol. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2a ed., 2002, n. 34 all' art. 12 LAID). Dal canto suo l'art. 124 cpv. 1 LT prevede che è imponibile il trasferimento di proprietà immobiliari e qualsiasi negozio giuridico i cui effetti, riguardo al potere di disporre del fondo, sono parificabili, dal profilo economico, a quelli di un trasferimento di proprietà. La nozione di trasferimento dell'art. 124 LT comprende quindi tanto le alienazioni del diritto civile quanto i casi di trasferimento istituiti dal diritto fiscale. Un'alienazione del potere di disporre può quindi esservi anche quando il proprietario mantiene formalmente la proprietà, ma trasferisce durevolmente i suoi diritti di proprietario a un terzo, il quale subentra in tal modo di fatto nella posizione di proprietario (ALESSANDRO SOLDINI/ANDREA PEDROLI, L'imposizione degli utili immobiliari, Commentario degli articoli da 123 a 140 LT, Lugano, 1996, pag. 77 seg. e rinvio). Ora, come rettamente rilevato dai giudici ticinesi, dall'atto notarile sottoscritto il 28 maggio 2004 risulta in modo chiaro che il ricorrente non solo agiva quale appaltatore, potendo procedere al rinnovo e alla commercializzazione delle neo costituite unità di PPP - attività per la quale, oltre ad essersi assicurato la collaborazione della venditrice, poteva presentare le occorrenti domande di costruzione, effettuare i necessari lavori di risanamento e di miglioria nonché intraprendere i passi utili e necessari all'ottenimento della licenza edilizia definitiva - ma soprattutto poteva disporre economicamente dell'immobile siccome poteva esigere che i singoli fogli di PPP fossero venduti agli acquirenti da lui proposti, mediante la sottoscrizione di contratti di compravendita tra loro e la cassa pensione B._____.

Quest'ultima era quindi costretta a vendere le unità di PPP agli acquirenti proposti dal ricorrente, non essendo previsto nel contratto la possibilità di rifiutarli, e doveva, di riflesso, adattare ad ogni vendita il contratto sottoscritto il 28 maggio 2004. Viste le limitazioni del potere di disporre imposte alla venditrice, non si può quindi condividere la tesi del ricorrente secondo cui la sua era soltanto un'attività complementare di semplice reperimento degli acquirenti. Il fatto poi che era previsto nell'atto notarile che il trapasso del possesso avveniva con la firma del medesimo e che il ricorrente era autorizzato, prima della scadenza del 31 agosto 2005 e se ciò non causava danni alla venditrice, a rescindere, con la necessaria collaborazione della stessa, i contratti di locazione relativi alle unità di PPP invendute, conforta la tesi della Camera di diritto tributario secondo cui il ricorrente, visti i poteri di cui

fruiiva, era subentrato di fatto nella posizione del proprietario, assumendone durevolmente i diritti ed agiva di conseguenza quale alienante economico.

Per quanto concerne poi l'argomentazione sviluppata dal ricorrente riguardo alla natura del contratto di prestazioni da lui concluso con la signora C. _____, la stessa, in gran parte appellatoria, non è atta ad invalidare le conclusioni derivanti dalla dettagliata ed accurata analisi effettuata dai giudici cantonali (cfr. sentenza cantonale impugnata pag. 9 segg. consid. 3.3 - 3.5), le quali vanno tutelate e a cui ci si limita a rinviare in questa sede.

Come ben rilevato dalla Camera di diritto tributario, nella DTF 131 II 722 segg. il Tribunale federale ha posto delle precise esigenze per poter applicare la cosiddetta prassi del computo complessivo - in virtù della quale l'utile imponibile viene determinato sommando al prezzo del terreno il valore dell'appalto - all'imposta sugli utili immobiliari. Oltre al fatto che l'acquirente del terreno deve avere sottoscritto un contratto d'appalto generale con il venditore (concernente la costruzione, la trasformazione o la conclusione di un edificio sul terreno), vi dev'essere una stretta interdipendenza tra i contratti, nel senso che uno non sarebbe stato concluso senza l'altro. Il negozio deve poi nel suo complesso equivalere alla vendita di un edificio concluso. Infine vi dev'essere identità tra venditore e appaltatore generale. Orbene, come ben constatato dai giudici ticinesi, queste condizioni sono tutte adempiute nel caso in esame. In effetti, l'adempimento delle due prime esigenze non è stato messo in discussione dal ricorrente, il quale contesta invece che vi sia identità tra venditore ed appaltatore. A torto. Come già spiegato in precedenza, è a giusto titolo che egli è stato considerato l'alienante economico dell'immobile in esame, ciò che è sufficiente per ammettere che vi sia identità tra venditore ed appaltatore. Egli ha quindi tratto un beneficio economico sia dalle singole vendite di unità di PPP sia dai contratti di prestazioni stipulati con gli acquirenti, motivo per cui l'autorità fiscale poteva applicare nei suoi confronti la prassi del computo globale. Al riguardo il ricorso, in quanto ammissibile, è infondato e va pertanto respinto.

E. 4.1

Il ricorrente fa valere in seguito che il diritto tributario ticinese prevede che a garanzia del pagamento dell'imposta litigiosa è data un'ipoteca legale ai sensi degli art. 252-254 LT (art. 127 LT), della cui esistenza il notaio rogante deve, oltre a farne menzione nell'atto pubblico, informare le parti. A suo avviso ciò presuppone che sia l'acquirente sia il pubblico ufficiale siano a conoscenza di un simile obbligo a carico dell'alienante, oltre che dei dati e delle modalità necessarie per il calcolo dell'imposta. Orbene se nell'ambito di una normale compravendita o atto notarile di alienazione ciò non pone problema, la situazione è del tutto diversa quando tra il terzo acquirente e il soggetto debitore sussiste unicamente un contratto di prestazioni in forma scritta, dato che la stipulazione di un simile contratto esclude la presenza del notaio e di conseguenza la sua funzione di garante. Comunque sia, anche un terzo acquirente a conoscenza dell'esistenza della citata ipoteca non avrebbe alcuna possibilità di riconoscere nella stipulazione di un contratto di prestazioni in forma scritta un atto tale da comportare per lui il futuro rischio di dovere rispondere per un'imposta sugli utili immobiliari a carico dell'appaltatore/mandatario. Altrimenti detto la signora C. _____ non poteva sapere dell'esistenza del contratto del 28 maggio 2004 quando stipulò il contratto di prestazioni con il ricorrente e non poteva quindi ipotizzare che firmando quel contratto sarebbe incorsa nel rischio di vedere gravato il proprio appartamento da un'ipoteca legale. Il fatto di attribuire al ricorrente un potere di disporre economicamente del fondo che non era riconoscibile da parte di chi aveva concluso con lui

un contratto di prestazioni minerebbe quindi il principio della sicurezza del diritto (art. 5 Cost.) e priverebbe il terzo acquirente (la signora C. _____) della protezione che la legge tributaria invece le assicurerebbe. A parere del ricorrente l'interpretazione attuata dalla Camera di diritto tributario, la quale estende in maniera arbitraria e ben oltre il senso voluto dal legislatore il concetto introdotto dall'art. 124 LT, violerebbe il principio della buona fede dell'amministrato (art. 9 Cost.) e quello della sicurezza del diritto (art. 5 Cost.).

E. 4.2

L'imposta sugli utili immobiliari ticinese è un'imposta reale, che colpisce un singolo oggetto, senza riguardo alla complessiva capacità contributiva del contribuente. Essa è a carico dell'alienante (art. 127 cpv. 1 LT) e viene prelevata, come spiegato in precedenza (cfr. consid. 3), sulle alienazioni formali così come su qualsiasi trasferimento di proprietà immobiliare e qualsiasi negozio giuridico, i cui effetti, riguardo al potere di disporre dell'immobile, sono parificabili, economicamente, a quelli di un trasferimento di proprietà (art. 124 LT). Oggetto dell'imposta sono i guadagni realizzati con il trasferimento della proprietà dell'immobile o parte di esso (art. 123 LT). L'utile immobiliare (art. 128 LT) corrisponde alla differenza tra il valore di alienazione (art. 131 LT) e il valore d'investimento (art. 129 LT), quest'ultimo essendo composto a sua volta dal valore di acquisto (art. 130 LT) e dai costi d'investimento (art. 134 cpv. 1 LT). Dato che, come appena illustrato, l'imposta colpisce il trasferimento di proprietà, mal si comprende il ragionamento sviluppato dal ricorrente attorno al contratto di prestazioni, il quale non è l'elemento su cui si fonda l'imposizione contestata, ma costituisce solo uno dei componenti ritenuti al fine di stabilire il valore della transazione. L'imposta litigiosa è quindi vincolata al trasferimento di proprietà dovuto alla vendita della quota di PPP, non alla sottoscrizione di un contratto di prestazioni. Va poi aggiunto che tra i doveri del notaio che roga l'istrumento pubblico (art. 215 LT nonché art. 4 cpv. 2 della legge sul notariato del 23 febbraio 1983 [LN; RL/TI 3.2.2.1]) figura quello di debitamente informare le parti riguardo all'esistenza dell'imposta sugli utili immobiliari e sul fatto che è garantita da un'ipoteca legale che non necessita d'iscrizione (art. 127 cpv. 3 LT); questi deve inoltre consegnare all'alienante il formulario necessario ai fini della dichiarazione d'imposta. Visto quanto precede, ancora una volta, mal si comprendono le affermazioni del ricorrente riguardo al rischio, per l'acquirente, di vedere la sua quota di PPP gravata a sua insaputa da un'ipoteca legale. Al riguardo si può anche precisare che l'ipoteca legale non riguarda esclusivamente l'onere tributario che può nascere per effetto del trasferimento di proprietà, ma può riferirsi anche ad altri tipi di imposte o di pubblici tributi che denotano una relazione particolare con l'immobile (cfr. art. 183 cifra 1 della legge di applicazione e complemento del Codice civile svizzero, del 18 aprile 1911; LAC/RL 4.1.1.1) motivo per cui il notaio deve in ogni caso informare compiutamente le parti, ciò che peraltro è stato fatto nel caso concreto. Inoltre il notaio ha sempre la possibilità di farsi rilasciare dall'autorità fiscale delle attestazioni vincolanti sull'importo del credito garantito da ipoteca legale, compreso quello latente derivante da eventuali imposte non ancora scadute (art. 252 cpv. 4 LT), ciò che può permettergli di quantificare all'acquirente il rischio cui va incontro e, se del caso, proporre l'adozione di misure adeguate. In realtà la censura non verte sulla problematica dell'ipoteca legale a garanzia, tra l'altro, dell'imposta sugli utili, ma sull'identità del debitore dell'imposta, quesito tuttavia già evaso in precedenza (cfr. consid. 3). Anche in proposito il ricorso si rivela infondato e va respinto.

E. 5

Alla luce delle considerazioni che precedono il ricorso in materia di diritto pubblico, nella misura in cui è ammissibile, si rivela infondato e deve perciò essere respinto.

E. 6

Le spese seguono la soccombenza e vanno poste a carico del ricorrente (art. 66 cpv. 1 LTF). Non si accordano 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.