

GR_GERICHTE A 2014 44 vom 16. Juni 2015

GR Gerichte, 2015-06-16, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2014_44

FR: GR_GERICHTE A 2014 44 du 16 juin 2015

IT: GR_GERICHTE A 2014 44 del 16 giugno 2015

Regeste

imposta sul trapasso di proprietà | Handänderungssteuer

Erwägungen

E. 1

Oggetto del presente litigio è la decisione del convenuto del 1° ottobre 2014. La controversia verte sul tema a sapere se il trapasso di un fondo (nel caso concreto la particella n. 209) per mano di più persone fisiche detentori in proprietà comune del fondo ad una società anonima a cui partecipano quali azionisti in parti uguali le stesse persone fisiche, sottostia o meno all'imposta sul trapasso di proprietà. La tempestività e la forma del presente ricorso, nonché la legittimazione ad esso della ricorrente sono qui pacificamente date, per cui si può entrarne nel merito.

E. 2

Innanzitutto – vista anche la censura sollevata dal ricorrente – va vagliato se sussistono vizi cagionanti la nullità della decisione impugnata. a) La nullità di un atto amministrativo può essere invocata in ogni momento e può essere constatata d'ufficio da qualsiasi autorità dello Stato (DTF 139 II 243 cons. 11.2, 137 I 273 cons. 3.1, 122 I 97 cons. 3a, 115 Ia 1 cons. 3, 101 II 149 cons. 3). Per costante prassi, una decisione amministrativa viziata è di regola annullabile, ma non nulla (DTF 104 Ia 172 cons. 2c con riferimenti). Affinché una decisione sia nulla occorre che il vizio di cui questa è affetta sia particolarmente grave, evidente o perlomeno facilmente riconoscibile e, infine, che l'accertamento della nullità non metta in pericolo in modo serio la sicurezza del diritto (DTF 132 II 21 cons. 3.1, 116 Ia 215 cons. 2c con riferimento a 104 Ia 172 cons. 2c; PTA 1993 no. 84). Di norma, vengono considerati quali vizi particolarmente gravi l'incompetenza dell'autorità adita (PTA 1990 nn. 1 e 35) o la notificazione difettosa di una sentenza cagionante un pregiudizio alla parte interessata risp. l'assenza di notificazione (DTF 122 I 97 cons. 3a/aa e bb). Per contro, altri difetti e in particolare gli errori riguardanti il merito della decisione ne provocano solo raramente la nullità (DTF 132 II

- 8 - 21 cons. 3.1, 122 I 97 cons. 3a/aa, 104 Ia 176 cons. 2c e riferimenti; PTA 1993 no. 84).

Questo vale p.es. persino in merito a una decisione di tassazione di un credito fiscale, la quale, sebbene sia intervenuta la prescrizione, non è da considerarsi nulla (anche se si tratta di un termine di perenzione), bensì soltanto impugnabile (DTF 133 II 366 cons. 3.4 con riferimento a BINDER, Die Verjährung im schweizerischen Steuerrecht, diss. Zurigo 1985, p. 312). b) Nel caso di specie, dopo che la ex patrocinatrice della ricorrente si era rivolta proattivamente al convenuto, facendo valere che la fondazione della società anonima per mezzo di conferimento in natura da parte dei soci della società semplice non potrebbe dare origine a un'imposta sul trapasso di proprietà, il convenuto aveva fundamentalmente due

possibilità per reagire. Da una parte, esso avrebbe potuto portare avanti la procedura di tassazione, chiarendo sia la questione dell'assoggettamento all'imposta che quella dell'ammontare dell'imposta; oppure, dall'altra – come infine è stato deciso –, stabilire preliminarmente la questione sollevata dell'assoggettamento all'imposta nel senso di una decisione pregiudiziale. Nel seguito occorre decidere sulla liceità di tale decisione. c) La decisione di accertamento impugnata è da intendersi come un preavviso, il quale a sua volta può essere classificato secondo i termini: decisione preliminare, intermedia o incidentale. Decisioni statuenti anticipatamente su una questione materiale (Vorentscheide) – nel caso concreto sull'assoggettamento all'imposta – sono generalmente ammesse. Il Tribunale federale si è già dovuto esprimere in merito al quesito di sapere se nell'ambito del diritto fiscale esiste un diritto all'emanazione di una decisione di accertamento. In una causa

- 9 - concernente il Cantone dei Grigioni riguardante le ripercussioni di una fattispecie non ancora terminata nel quadro delle imposte federali, esso affermava che il preavviso si distingue dalla mera informazione in quanto esso, secondo il suo contenuto nonché la sua natura, corrisponde ad una decisione di accertamento alla cui emanazione – ove vi siano le condizioni – sussiste un diritto (imponibile) anche al di fuori di una procedura pendente (cfr. DTF 126 II 514 cons. 3b con rinvii). Il Tribunale federale nega tuttavia la necessità dell'emanazione di un preavviso, qualora la questione possa essere decisa nell'ordinaria procedura di tassazione. Sempre nel caso specifico menzionato, il tribunale adito aggiungeva che l'autorità avrebbe dovuto accontentarsi della consueta informazione, invece di emettere una decisione di accertamento. Dal momento che sarebbe stata ingiustamente emanata una decisione, essa veniva dunque annullata (cfr. DTF 126 II 514 cons. 3f). d) Nel caso summenzionato, il Tribunale federale ha dunque annullato il preavviso risp. la decisione di accertamento in seguito al ricorso dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC), tuttavia essa non è stata dichiarata nulla. Ne consegue che, nel caso in esame, la decisione di accertamento 1° ottobre 2014 (accertamento secondo cui sarebbe avvenuto un trapasso economico di proprietà, fatto che comporterebbe un'imposta sul trapasso di proprietà) è tutt'al più impugnabile, ma non può essere considerata nulla. A ciò si aggiunge il fatto che lo scritto della ex patrocinatrice del ricorrente si poteva evidentemente intendere come richiesta di emanazione di una decisione di accertamento, a cui il convenuto ha poi dato seguito. Non si può spiegare altrimenti come mai ella inoltrò una presa di posizione dettagliata prima ancora dell'apertura della procedura di tassazione, secondo la quale il negozio giuridico in questione non comporterebbe un'imposta sul trapasso di proprietà.

- 10 - e) Alla luce di tutto ciò, può rimanere aperta la questione se il convenuto era tenuto a pronunciare una decisione di accertamento giusta l'art. 26 cpv. 1 lett. b LGA o se invece avrebbe dovuto eseguire direttamente la procedura di tassazione. Ad ogni modo, nel caso concreto non sussiste alcuna nullità.

E. 3

a) Occorre dunque accertare se sussiste un motivo di impugnazione. L'art. 49 cpv. 4 LGA sancisce che le disposizioni determinanti il corso della procedura e le misure provvisorie, nonché altre decisioni intermedie sono impugnabili solo se causano alla parte interessata uno svantaggio probabilmente irreparabile (lett. a), oppure se vengono espressamente emanate quali decisioni impugnabili singolarmente, se in tal modo è probabilmente possibile semplificare la procedura (lett. b). b) La decisione di accertamento 1° ottobre 2014 è indubbiamente una decisione intermedia ai sensi dell'art. 49 cpv. 4 LGA. A questo punto

si pone la domanda se contro di essa il ricorrente non doveva innanzitutto sollevare opposizione scritta all'autorità di tassazione del convenuto giusta l'art. 29 cpv. 1 della legge cantonale sulle imposte comunali e di culto (LImpCC; CSC 720.200). Se il rimedio dell'opposizione di cui all'art. 29 cpv. 1 LImpCC è dato anche contro decisioni intermedie oppure soltanto contro decisioni di tassazione definitive è una questione che qui può essere lasciata aperta. Il convenuto, nell'indicazione del rimedio giuridico, ha esplicitamente designato quale istanza di ricorso il Tribunale amministrativo, per cui – anche per evitare un rinvio puramente formalistico – è ammessa la separata impugnabilità in questa sede della decisione 1° ottobre 2014 quale decisione intermedia (art. 49 cpv. 4 lett. b LGA). Qui di seguito si entrerà dunque nel merito delle censure materiali sollevate dalla ricorrente.

- 11 -

E. 4

a) Con l'entrata in vigore della LImpCC al 1° gennaio 2009, la riscossione delle imposte di passaggi di proprietà comunali è regolata in modo esaustivo dal diritto cantonale. Competenze comunali esistono soltanto ancora per la determinazione della rispettiva aliquota d'imposta fino a un'aliquota massima del 2 % (art. 12 cpv. 1 LImpCC) nonché nel quadro delle disposizioni cantonali sull'organizzazione delle autorità (art. 27 LImpCC). Tenendo conto delle disposizioni comunali riguardo all'aliquota d'imposta e dell'organizzazione autoritativa, decisivi per la questione qui discussa dei presupposti per la riscossione di un'imposta sul trapasso di proprietà sono quindi esclusivamente gli artt. 7 segg. LImpCC. Il Tribunale amministrativo adotta, secondo costante giurisprudenza, una visuale economica ampia in merito alla tassazione dei passaggi di proprietà. Pertanto, un mero passaggio di proprietà civile, attraverso il quale non cambia il potere di disposizione sul fondo, non costituisce una fattispecie legata al trapasso di proprietà fiscale (vgl. Sentenze del Tribunale amministrativo del Cantone dei Grigioni A 11 25 del 5 luglio 2011, A 11 9 del 28 giugno 2011, A 01 49 del 23 ottobre 2001, A 01 19 del 10 luglio 2001, PTA 1998 n. 43). Tale prassi è stata fissata legalmente a livello cantonale con l'emanazione della legge sulle imposte comunali e di culto. Secondo questa, l'imposta sul trapasso di proprietà viene riscossa in caso di trapasso di proprietà di un fondo o di una parte di un fondo situato nel comune (art. 7 cpv. 2 LImpCC). Giusta l'art. 8 cpv. 1 LImpCC per trapasso di proprietà si intende ogni trasferimento del potere di disporre effettivamente ed economicamente di un fondo. Al cpv. 2 della stessa norma vengono elencati, a titolo di esempio, alcune fattispecie che vengono tipicamente sottoposte ad una visione economica. Visto che l'imposta sul trapasso di proprietà è un'imposta sulle transazioni giuridiche, essa non può essere estesa a piacimento a qualsiasi fattispecie di carattere economico. Solamente laddove l'acquisizione del potere di disporre economicamente su un fondo sta al centro del negozio

- 12 - giuridico, deve essere riscossa un'imposta sul trapasso di proprietà (messaggio del Governo del Cantone dei Grigioni sulla LImpCC, foglio n. 3/2006-2007, p. 217). L'art. 8 cpv. 3 LImpCC prevede un'esenzione dall'imposta sul trapasso di proprietà per l'apporto di un fondo in una società di persone, nella misura in cui non ne viene modificato il diritto economico. Integralmente esenti dall'imposta sul trapasso di proprietà sono poi le fattispecie di cui all'art. 9 LImpCC (cfr. per il tutto STA A 13 55 del 18 febbraio 2014 cons. 2). b) Quale trapasso di proprietà giuridico-civile conta il passaggio di proprietà civile (di diritto reale) su un fondo (o una parte di esso) dall'attuale soggetto giuridico ad un altro. In più, occorre un valido titolo giuridico e, di regola, l'iscrizione al registro fondiario (cfr. art. 656 cpv. 1 del Codice civile svizzero [CC; RS 210]). Un trapasso economico di proprietà

sussiste invece ogni qualvolta che delle componenti significative del potere economico di disporre su un fondo passano dall'attuale persona autorizzata a disporre (cioè il proprietario economico) ad un terzo, senza che i rapporti civili di proprietà subiscano necessariamente dei cambiamenti (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3a ed., Zurigo 2013, § 216 n. 60 segg.). Di conseguenza, il trasferimento di un fondo da un azionista unico alla sua società non comporta un'imposta sul trapasso di proprietà – sebbene esso rappresenti un passaggio di proprietà giuridico-civile –, poiché l'azionista può continuare a disporre del fondo immesso attraverso la sua società anonima. Se, tuttavia, il proprietario del fondo da conferire possiede soltanto una partecipazione minoritaria della società anonima rilevatrice, allora va riscossa un'imposta sul trapasso di proprietà, ossia su tutto il valore commerciale del fondo (cfr. VON RECHENBERG, Handkommentar zum Bündner Gemeinde- und Kirchensteuergesetz, Coira 2009, p. 47; messaggio del Governo [op. cit.] p. 216). Determinante affinché si possa

- 13 - assumere che si tratti di un trapasso di proprietà economico è perciò il fatto che componenti significative del potere di disporre inerenti alla proprietà fondiaria vengano trasferite (per il tutto cfr. STA A 13 55 del 18 febbraio 2014 cons. 2). Siccome la disposizione sull'imposta in questione non può ripercuotersi solo negativamente nei confronti del contribuente, un trasferimento di proprietà di carattere civile non può essere assoggettato ad un'imposta sul trapasso di proprietà, qualora attraverso il rispettivo negozio giuridico non cambi il potere economico di disporre (STA A 05 32 del 12 luglio 2005 cons. 2b con riferimento a ZGRG 3/1993, p. 52 segg). c) La società anonima qui ricorrente costituisce una società immobiliare ai sensi dell'art. 8 cpv. 2 lett. b LImpCC. Tale società è caratterizzata dal fatto di avere esclusivamente, oppure in prevalenza, come scopo lo sfruttamento della valorizzazione della sua proprietà terriera o il suo utilizzo quale capitale d'investimento, mentre il tutto può verificarsi attraverso alienazione, locazione, affitto oppure costruzione della stessa (ZGRG 4/06, p. 130; messaggio [op. cit.] p. 216; SSK [ed.], Steuerinformationen, Die Besteuerung der Grundstückgewinne, AFC, Berna, ottobre 2012). Se un acquirente raggiunge la maggioranza delle azioni di una società immobiliare, l'imposta sul trapasso di proprietà viene riscossa sul valore complessivo dell'immobile. Attraverso l'acquisto della maggioranza delle azioni muta il potere economico di disporre su tutto il rispettivo immobile, per cui – in tal caso – deve essere assoggettata all'imposta sul trapasso di proprietà l'intera proprietà immobiliare. Il potere di disporre sugli immobili di una società rappresenta un'unità inscindibile (messaggio [op. cit.] p. 216, ZGRG 4/06 p. 130). d) Il convenuto sostiene che l'apporto di uno o più fondi in una società anonima non comporti un'imposta sul trapasso di proprietà soltanto

- 14 - qualora il conferente sia azionista di maggioranza assoluta (risp. azionista unico) e detenga oltre il 50 % dei diritti di voto nella società anonima. Il convenuto misconosce, tuttavia, che tale costellazione rappresenta solamente un esempio di un trapasso giuridico-civile di proprietà senza trapasso economico di proprietà (così nelle decisioni del Tribunale amministrativo sopraccitate e anche nel messaggio [op. cit.] p. 216 e in ZGRG 4/06 p. 129). Nel caso in giudizio, sussiste un passaggio di proprietà di carattere giuridico-civile. Prima del negozio giuridico, ogni socio della società semplice detentore del fondo in proprietà comune partecipava sia finanziariamente che decisionalmente (con diritto di voto) in parti uguali a tale fondo. Dopo il conferimento in natura, sebbene ogni socio ora partecipi nuovamente in parti uguali, ossia per 1/4 delle azioni alla società anonima, il fondo è a tutti gli effetti divenuto proprietà della società anonima qui ricorrente.

Se però si valuta il negozio giuridico del trapasso di proprietà secondo il principio di cui all'art. 7 LImpCC, il potere di disporre economico è rimasto invariato. Dal profilo economico, difatti, così come prima del negozio tre dei soci unitamente potevano disporre sul fondo (cfr. punto V.3 del contratto costitutivo della società semplice, dove si stabilisce che le delibere necessitano della maggioranza assoluta e che ogni socio dispone di un voto – allegato 3 della ricorrente) anche dopo, parimenti, tre degli azionisti ne dispongono unitamente siccome ognuno di essi possiede un pacchetto d'azioni corrispondente al 25 % del capitale azionario. Inoltre, per disporre del fondo è necessaria l'approvazione da parte di tre azionisti. Da un approccio puramente economico emerge quindi che attraverso il passaggio di proprietà giuridico-civile il potere di disporre non è cambiato. Di conseguenza, non è dovuta un'imposta sul trapasso di proprietà.

- 15 - e) Nel caso di specie, come appena esposto, si tratta dunque di un ulteriore esempio di un trapasso di carattere giuridico-civile di proprietà senza trapasso economico di proprietà. Il potere di disporre prima e dopo del negozio giuridico non è mutato. Tuttavia, appena uno degli attuali azionisti (oppure un terzo) dovesse acquisire la maggioranza delle azioni della società anonima immobiliare, giusta l'art. 8 cpv. 2 lett. b LImpCC sarebbe poi dovuta l'imposta sul trapasso di proprietà sul valore complessivo dell'immobile (messaggio [op. cit.] p. 216, STA A 99 37; ZGRG 4/99 p. 138 segg.). Per questi motivi, nel caso concreto va sostenuto un approccio economico a favore della ricorrente: In questo momento non insorge nessuna imposta sul trapasso di proprietà, mentre che nel caso di un cambiamento determinante (p.es. per mezzo dell'acquisizione di più del 50 % delle azioni) verranno riscosse delle imposte sul trapasso di proprietà sull'intero valore dell'immobile risp. nel caso della vendita di una singola unità per piano, sul valore di quest'ultima. Il ricorso si rileva dunque fondato e va accolto.

E. 5

[Comunicazioni] In data 2 settembre 2015 il ricorso interposto al Tribunale federale è stato dichiarato inammissibile (2C_709/2015).

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