

TI_GERICHTE 80.1995.227 vom 21. März 1996

TI Tribunale d'appello, 1996-03-21, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.1995.227_d19960321

FR: TI_GERICHTE 80.1995.227 du 21 mars 1996

IT: TI_GERICHTE 80.1995.227 del 21 marzo 1996

Regeste

Sentenza o decisione senza scheda

Erwägungen

E. 1

_____ , _____ , _____ , _____ ,

E. 2

_____ , _____ , _____ , _____ ,

E. 3

_____ , _____ , _____ , _____ ,

tutti rappresentati dall'avv. _____ . _____ , _____ , _____ ,

ritenuto

in fatto ed in diritto

Per questi motivi,

visti per le spese gli art. 20 LIMVI, 11 RIMVI e 185 LT

dichiara e pronuncia

per la Camera di diritto tributario

del Tribunale d'appello

Il Presidente:

Il Segretario:

E. 4

Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, _____ , _____ , _____ e _____ ripropongono la richiesta già sottoposta alle autorità di reclamo e di ricorso. Ribadiscono che, discostandosi dalla situazione strettamente civilistica, per cui ogni singola alienazione di PPP è imponibile come tale, dal punto di vista economico l'operazione immobiliare culminata nella permuta non ha comportato alcun profitto. Nelle sue osservazioni del 22 novembre 1995, la Divisione delle contribuzioni propone la reiezione del gravame.

E. 5

In un paio di sentenze recenti (CDT n. 29 del 9 marzo 1994 in re E.B.; n. 274 del 12 dicembre 1994 in re F.B., quest'ultima pubblicata in RDAT I-1995 n. 17t pp. 399-403), questa Camera, dopo avere affermato che tutti i trasferimenti di proprietà che avvengono nel quadro dello scioglimento di proprietà collettive (proprietà comuni e comproprietà)

sono soggetti all'IMVI, ha sviluppato le seguenti considerazioni circa le modalità di imposizione del maggior valore o del guadagno realizzato con lo scioglimento di una proprietà collettiva. «6.1. Nella notifica di tassazione l'UR aveva considerato lo scioglimento della comproprietà come una duplice cessione di quote e l'aveva pertanto imposto come se si fosse trattato di una permuta di fondi (cfr. art. 2 cpv. 2 lett. c LIMVI), ovvero di una doppia alienazione, ove entrambe le alienazioni soggiacciono all'imposta maggior valore (cfr. STF 12 marzo 1981 in re A.P.; DTF 92 I 95; sulla natura giuridica della permuta si veda inoltre: Locher, *Das Objekt der bernischen Grundstückgewinnsteuer*, p. 138). 6.2. Di opinione analoga è pure l'Autorità giudiziaria del Canton Zurigo, che considera lo scioglimento in natura di una proprietà comune (indivisa), quindi senza conguagli, alla stregua di una mutazione con conseguente trasferimento della metà delle rispettive quote di partecipazione alla proprietà collettiva in proprietà esclusiva (cfr. STF del 25 maggio 1993, inedita, in re R.K. c./ Città e Cantone Zurigo, consid. 2b; StE 1993 B 42.21). 6.3. Il Dipartimento, per contro, considera che il frazionamento oggetto del presente ricorso non doveva essere considerato a sé stante in quanto costituiva un semplice passaggio necessario per conseguire gli intendimenti che le parti si erano prefissi, cioè lo scioglimento della comproprietà sulle tre particelle, in parte mediante divisione materiale e in parte mediante pura cessione di quote. Partendo da questo presupposto il Dipartimento ha quindi annullato la tassazione IMVI a carico di R., non essendovi stata da parte sua alienazione di sostanza imponibile, e ha riformato la tassazione IMVI a carico di B. limitandola alla parte ceduta in più, segnatamente al conguaglio versato in contanti e all'eventuale assunzione di debiti originariamente a carico di B. (cfr. decisione impugnata p. 4). Il Dipartimento si è nondimeno astenuto dal determinare il calcolo dell'imponibile, avendo disposto, su questo punto, la retrocessione degli atti all'UR per i necessari accertamenti e l'allestimento del calcolo (cfr. decisione impugnata, disp. n. 2). 6.4. La soluzione adottata dal Dipartimento coincide con quella adottata da questa Camera nella sentenza CDT n. 102 del 29 maggio 1992 in re E.M., ove ricorrente era l'erede, al quale era stata assegnata la proprietà esclusiva del fondo dietro pagamento di un conguaglio, nel momento in cui l'ha venduto. La Camera aveva, a sua volta, ripreso il metodo di calcolo dalla prassi, seguita fino 1961 in materia di scioglimento di comunioni ereditarie, che prevedeva la tassazione delle divisioni ereditarie nella misura in cui uno dei coeredi riceveva beni di valore superiore alla sua quota ereditaria. Al momento della vendita successiva si operava poi una scissione per il calcolo dell'imposta sul maggior valore immobiliare: per la parte eccedente la quota ereditaria la data d'inizio della proprietà era la data del contratto di divisione, mentre per la parte corrispondente alla quota ereditaria si risaliva all'acquisto fatto dal de cuius. 6.5. Sia notato di transenna: l'abbandono di questa prassi in assenza di un motivo legale di differimento dell'imposizione (cfr. ZBl 70/1969 - p. 445; Ochsner, *Die Besteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz*, 1976, n. 252, pp. 130 s.; Mettler, *Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Schwyz*, p. 143), soltanto perché fonte di complicazioni e difficoltà (cfr. Circolare 6/1961) e la conseguente rinuncia a tassare le comunioni ereditarie (indivisioni) in cui uno dei coeredi acquista una parte superiore alla sua quota ereditaria, era quindi stato considerato non conforme alla legge. Questa Camera, accogliendo il ricorso dell'erede cui era stato ceduto l'immobile dietro conguaglio, aveva disposto la retrocessione degli atti all'autorità fiscale, affinché determinasse l'imponibile dopo aver dedotto dal prezzo di vendita il prezzo del precedente acquisto per la quota di proprietà superiore alla quota ereditaria. 6.6. Nel presente caso non vi sono motivi per modificare il metodo di stabilire l'imponibile proposto dal Dipartimento, che coincide con

quello adottato da questa Camera nella citata sentenza CDT n. 102 del 29 maggio 1992 in re E. Tale metodo regge anche ad un esame critico alla luce della giurisprudenza zurighese, che si fonda su una normativa sostanzialmente analoga a quella della LIMVI. L'Autorità giudiziaria zurighese pone l'accento, nella propria sentenza (cfr. StE 1993 B 42.21) sulla nozione di mutazione. In caso di trasformazione da proprietà comune a proprietà esclusiva si avvera una vera e propria mutazione ("Handänderung") di diritto civile, anche se la nozione di mutazione ("Handänderung") nella Legge tributaria zurighese ha accezione più ampia, non civilistica. Determinante sarebbe, secondo i giudici zurighesi, questo aspetto del negozio, non invece il fatto che, dal profilo economico, ci si trovi di fronte a una semplice ristrutturazione della proprietà. In altre parole, la nozione di realizzazione del maggior valore, risp. del guadagno andrebbe interpretata, in linea di principio, in termini non economici. 6.7. Questa Camera non aderisce a questo modo di vedere, che comporterebbe il parziale ripristino della tassazione dell'UR. Centrale resta, nell'economia della LIMVI, la nozione di realizzazione. L'art. 1 LIMVI indica chiaramente che l'imposta colpisce l'incremento di valore o il guadagno realizzato nelle alienazioni di fondi. La nozione di realizzazione, come si evince anche dalla prassi seguita dall'autorità fiscale in materia di tassazione IMVI, è sempre stata considerata centrale, eccezion fatta per i casi, che qui non interessano, di rivalutazione del valore della contrattazione a carico dell'alienante secondo l'art. 7 cpv. 2 LIMVI. In altre parole, eccezion fatta delle fattispecie di rivalutazione, l'imposizione parte, secondo l'art. 1 LIMVI, da un duplice presupposto: un'alienazione (sia formale sia economica) e la realizzazione di un incremento di valore, risp. di un guadagno. Sicché non basta la semplice alienazione (formale, civilistica, ma anche economica); occorre che la stessa renda liquida una plusvalenza, risp. un guadagno. 6.8. Questa impostazione è d'altronde in sintonia con la giurisprudenza del Tribunale federale (cfr. DTF 81 I 336), secondo cui l'incremento di valore viene realizzato soltanto quando esso "irgendwie äusserlich in Erscheinung tritt". Il semplice mutamento della forma giuridica, ma non di quella economica ("Wertform") non è sufficiente. Nella misura in cui vi è mera mutazione di forma, l'incremento di valore rimane latente. Questa soluzione è inoltre quella sostenuta, in relazione alla costituzione, alla modifica e allo scioglimento della proprietà comune, da Locher (cfr. Locher, op. cit., pp. 146-171), il quale considera centrale la "wirtschaftliche Tragweite" del negozio (cfr. Locher, op. cit., p. 160 e pp. 163 ss. in relazione alle divisioni ereditarie), cosicché non si può parlare di alienazione per la quota di partecipazione alla proprietà comune, bensì soltanto di alienazione parziale per la quota eccedente. L'imposizione dell'incremento di valore, risp. del guadagno sulla quota di valore pari alla precedente conservata per così dire dall'acquirente, vengono differiti (differimento improprio) (cfr. Ochsner, op. cit., n. 215, pp. 107 s.).»

E. 6

Nel caso in esame, il contratto di permuta immobiliare stipulato dai ricorrenti, da un lato, e dal signor _____, dall'altro, aveva il manifesto fine di realizzare uno scioglimento parziale della comproprietà esistente fra le parti.

E. 6.1

Il codice civile stabilisce infatti che lo scioglimento della comproprietà può essere effettuato mediante divisione in natura, mediante la vendita a trattative private od agli incanti con divisione del ricavo, o mediante cessione della cosa ad uno o più comproprietari compensando gli altri (art. 651 cpv. 1 CCS). Come si vede, i comproprietari godono della massima libertà nella scelta delle modalità di divisione e possono procedervi in modo

stragiudiziale, mediante contratto. Se la divisione comporta il trasferimento di un immobile, il contratto deve rivestire la forma dell'atto pubblico (Steinauer, Les droits réels, tomo I, Berna 1985, p. 309; Rey, Die Grundlagen des Sachenrechts und das Eigentum, tomo I, Berna 1991, p. 167). La stessa legge prevede poi che, qualora si effettui una divisione in natura, la differenza dei lotti possa essere conguagliata in denaro (art. 651 cpv. 3 CCS).

E. 6.2

Si pone naturalmente il problema di delimitare i casi di vera e propria permuta, imponibili come doppia compravendita, ai sensi dell'art. 2 cpv. 2 lett. c LIMVI. La permuta è il contratto che ha per oggetto il trasferimento reciproco di cose o diritti (e non di servizi); le parti si impegnano reciprocamente a trasferirsi la proprietà di determinati beni o la titolarità di determinati diritti. La permuta pura e semplice, presupponendo che le cose scambiate abbiano identico valore, è molto rara. In generale, una delle parti cede all'altra insieme alla cosa una somma di denaro detta "conguaglio" (come nella divisione), per equilibrare le prestazioni reciproche. Si ha allora un contratto misto: la permuta-vendita (Tercier, Les contrats spéciaux, II ediz., Zurigo 1995, p.137). È evidente che, quando tra le parti che stipulano un contratto di tal genere vi è un preesistente rapporto di comproprietà, per cui l'oggetto della permuta è rappresentato proprio dalle quote di comproprietà, si avrà uno scioglimento della proprietà collettiva piuttosto che una doppia compravendita. Che poi, nell'ambito della loro autonomia contrattuale, le parti optino per la forma della permuta, è una circostanza che non può riflettersi sulla realtà fattuale rappresentata dallo scioglimento della comproprietà.

E. 7

Da quanto detto discende che lo scioglimento parziale della comproprietà esistente fra i signori _____, _____, _____ e _____ è imponibile solo nella misura in cui vi è stata un'attribuzione di quote di comproprietà superiore alla quota spettante ad uno o più contraenti, con conseguente versamento di un conguaglio. Alla luce di tale considerazione, la Camera di diritto tributario ha sottoposto, con lettera del

E. 12

febbraio 1996, la seguente proposta di calcolo del maggior valore imponibile, da discutere nel corso dell'udienza richiesta dai ricorrenti: • calcolo del prezzo di vendita: _____,

_____ ricevano da _____, per la vendita di 3/4 di 2 PPP: 1/4 di 5 PPP fr. 717'700.–

conguaglio fr. 150'000.– assunzione

debiti fr. 250'000.– totale fr.

1'117'700.– Imponibile, come detto, è solo la parte che eccede la quota "permutata"; la

proporzione è la seguente: $717'700 : 1'117'700 = x : 100$ $x = 64,2\%$ La parte del prezzo di

vendita eccedente è pari al 35,8%, cioè ammonta a fr. 400'136.–; • calcolo delle deduzioni:

_____, _____ cedono 2 PPP: valore precedente acquisto fr. 167'085.– 5% fr.

8'354.– migliorie fr. 574'394.–

totale fr. 749'833.– La parte su cui calcolare l'imponibile

(35,8%) ammonta a fr. 268'440.–; • calcolo maggior valore imponibile ad ogni alienante:

valore di alienazione (fr. 400'136.– : 3) fr. 133'379.– ./ deduzioni (fr. 268'440.– :

3) fr. 89'480.– imponibile fr. 43'899.– Nel corso dell'udienza del 29

febbraio 1996, le parti si sono dichiarate d'accordo, in linea di principio, con tale proposta. I

ricorrenti anno tuttavia fatto valere ulteriori spese di miglioria in ragione di circa fr. 37'200.–. Si è allora convenuto di rinviare gli atti alla Divisione delle contribuzioni, affinché quest'ultima emetta un nuovo calcolo che tenga conto delle spese richieste, nella misura in cui siano deducibili. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 20 LIMVI, 11 RIMVI e 185 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è parzialmente accolto . § Di conseguenza, la decisione su ricorso del 22 settembre 1995 è annullata. §§ Gli atti sono rinviati alla Divisione delle contribuzioni per una nuova decisione conforme alle considerazioni espresse alla cifra 7. 2. Non si prelevano né spese né tassa di giudizio. 3. Intimazione alle parti. 4. Il presente giudizio è definitivo (art. 184 cpv. 3 LT). per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello II

Presidente:

Il Segretario:

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