

# TI\_GERICHTE 80.2002.105 vom 6. August 2002

TI Tribunale d'appello, 2002-08-06, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2002.105](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2002.105)

FR: TI\_GERICHTE 80.2002.105 du 6 août 2002

IT: TI\_GERICHTE 80.2002.105 del 6 agosto 2002

## Regeste

Sentenza o decisione senza scheda

## Erwägungen

### E. 5

Lugano

#### E. 5.1

È infine il caso di rilevare che la lettera a del capoverso 3 dell'art. 12 LAID, che si riferisce al trapasso di proprietà in seguito a cessione, prevede unicamente il differimento nel caso della divisione ereditaria e che quindi ogni altra fattispecie di scioglimento di proprietà collettive è dunque considerata imponibile. Ora, la dottrina ritiene che i casi di differimento dell'imposizione degli utili immobiliari non rientranti nell'elenco tassativo contenuto nella LAID, ma tuttora esistenti nelle legislazioni cantonali, siano in contrasto con l'armonizzazione fiscale (Zwahlen, in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Basilea/Francoforte 1997, vol. I, tomo I, n. 61 all'art. 12 LAID, p. 198). È pertanto dubbio che le leggi cantonali che differiscono l'imposizione in caso di scioglimento di proprietà collettive possano mantenere tali disposizioni anche dopo la scadenza del termine di adeguamento alla LAID (sulla questione, dal punto di vista della legge del Canton Basilea Campagna, cfr. Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Basilea/Liestal 1998, p. 136). Senza che occorra in questa sede risolvere il problema della compatibilità dell'art. 125 lett. c LT con l'art. 12 LAID, non sembra peraltro fuori luogo ritenere perlomeno poco opportuna, proprio nella prospettiva dell'armonizzazione fiscale, una sua interpretazione estensiva, così come vorrebbe la ricorrente. Se, cioè, è già discutibile che possa essere mantenuto il differimento nei casi di divisione in natura senza conguagli in denaro, riferiti al singolo bene in comproprietà o in proprietà comune, non è comunque il caso di ampliare ulteriormente il campo di applicazione di tale norma eccezionale (RDAT II-2000 n. 11t). Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 400.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.– per un totale di fr. 500.– sono a carico della ricorrente \_\_\_\_\_ . 3. Intimazione alle parti. 4. Il presente giudizio è definitivo (art. 230 cpv. 3 LT). per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: II  
segretario:

### E. 6

\_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, tutti rappresentati dall' \_\_\_\_\_ .  
\_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, ritenuto in fatto ed in diritto 1. 1.1. \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ era proprietario delle particelle n. \_\_\_\_\_ RFD di Locarno e n. \_\_\_\_\_, n. \_\_\_\_\_ e n. \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_. La comunione ereditaria, sorta alla sua morte nel 1974, veniva sciolta il 3 dicembre 1974, attribuendo tutti i fondi, gravati da un usufrutto vita natural durante a favore della vedova \_\_\_\_\_, a \_\_\_\_\_, a \_\_\_\_\_ e a \_\_\_\_\_ in comproprietà per un terzo ciascuno. 1.2. Il 31 ottobre 1992 \_\_\_\_\_ donava le sue quote di comproprietà ai figli \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ in comproprietà per metà ciascuno, riservandosi l'usufrutto vita natural durante sulle stesse. A sua volta, \_\_\_\_\_ donava il 3 dicembre 1994 le sue quote di comproprietà ai figli \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ in comproprietà per un terzo ciascuno, riservandosi anch'egli l'usufrutto vita natural durante sulle stesse. 1.3. Il 14 settembre 2001 a parziale scioglimento delle suddette comproprietà il mapp. n. \_\_\_\_\_ RFD di \_\_\_\_\_ veniva assegnato in proprietà esclusiva a \_\_\_\_\_ e il mapp. n. \_\_\_\_\_ RFD di \_\_\_\_\_ a \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ in comproprietà per un quarto ciascuno e a \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ e a \_\_\_\_\_ in comproprietà per un sesto ciascuno. In considerazione dell'equivalenza dell'operazione non venivano versati conguagli in denaro: il valore del mapp. n. \_\_\_\_\_ RFD di \_\_\_\_\_ era infatti il doppio del valore del mapp. n. \_\_\_\_\_ RFD di \_\_\_\_\_. 1.4. Il 25 aprile 2002 l'Ufficio di tassazione di Locarno notificava a \_\_\_\_\_ la tassazione relativa all'imposta sugli utili immobiliari per la cessione della quota di comproprietà di un terzo sul mapp. n. \_\_\_\_\_ RFD di \_\_\_\_\_ a \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_, che sono così divenuti comproprietari del mappale in ragione di un quarto ciascuno i primi due e di un sesto ciascuno gli altri tre. L'ammontare dell'imposta veniva stabilito in fr. 4'370.-, stante un utile per il terzo ceduto di fr. 145'666.- e un'aliquota del 3% in considerazione di una durata della proprietà di oltre 71 anni. 1.5. Sempre il 25 aprile 2002 l'Ufficio di tassazione di Locarno notificava a \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ la tassazione relativa all'imposta sugli utili immobiliari per la cessione delle loro rispettive quote di comproprietà pari complessivamente a due terzi del mapp. n. \_\_\_\_\_ RFD di \_\_\_\_\_ a \_\_\_\_\_, che ne è diventata proprietaria esclusiva. 1.6. Il reclamo presentato da \_\_\_\_\_ e da \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ veniva respinto con decisione del 23 maggio 2002. 2. Con il presente, tempestivo ricorso sia \_\_\_\_\_ sia \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ contestano la suddetta decisione. Secondo i ricorrenti, la giurisprudenza di questa Camera in RDAT II - 2000 n. 11t, relativa alla permuta di quote di comproprietà tra comproprietari che sono diventati proprietari esclusivi non troverebbe applicazione. Lo scioglimento parziale delle comproprietà altro non sarebbe nel loro caso che il seguito naturale della divisione della successione fu \_\_\_\_\_ e dei successivi anticipi ereditari da parte di due eredi (divenuti nel frattempo comproprietari). 3. 3.1. Lo Stato preleva un'imposta sugli utili immobiliari, il cui oggetto è rappresentato dai guadagni realizzati con il trasferimento della proprietà di immobili o di parti di esso (art. 123 LT). Il tributo sugli utili immobiliari rientra pertanto

nella categoria delle imposte sul reddito; non si tratta tuttavia di un'imposta generale sul reddito bensì di una speciale, poiché colpisce solo una parte del reddito della persona assoggettata. Per il fatto che l'imposta grava sull'immobile trasferito, senza che entri in considerazione la complessiva capacità contributiva del soggetto dell'imposta, il tributo in esame si configura come imposta reale ( Soldini/Pedroli , L'imposizione degli utili immobiliari – Commentario degli articoli da 123 a 140 LT con un'appendice sulle norme di procedura e transitorie, Lugano 1996, p. 59).

3.2. L'utile imponibile corrisponde alla differenza tra il valore di alienazione e il valore di investimento. Quest'ultimo si compone a sua volta del valore di acquisto e dei costi di investimento (art. 128 cpv. 1 LT). Tuttavia, se l'alienante è stato proprietario dell'immobile per più di venti anni, può chiedere che il valore di stima vigente venti anni prima del trasferimento di proprietà valga quale valore di investimento fino a tale data (art. 129 cpv. 2 LT).

4. 4.1. Secondo l'art. 124 cpv. 2 lett. b LT, sono in particolare imponibili le permutate. Infatti, la sola differenza fra la vendita e la permuta è rappresentata dal fatto che, in quest'ultimo caso, il prezzo non viene pagato in denaro ma del tutto o in parte con un altro fondo in natura ; in tal modo, entrambe le parti sono nel contempo venditore e compratore ( Soldini/Pedroli , op. cit., p. 82; inoltre RDAT II-2000 n. 11t).

4.2. La denominazione di "scioglimento parziale di comproprietà con costituzione di diritto di prelazione" data al contratto del 14 settembre 2001 rogato dal notaio \_\_\_\_\_ riflette il risultato ottenuto dalle parti trasferendo da una comproprietario all'altro singole quote di comproprietà, così da attribuire in proprietà esclusiva il mapp. n. \_\_\_\_\_ RFD di \_\_\_\_\_ a \_\_\_\_\_ e il mapp. n. \_\_\_\_\_ RFD di \_\_\_\_\_ in comproprietà a \_\_\_\_\_ , \_\_\_\_\_ , \_\_\_\_\_ , \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ , ma in proporzioni diverse da quelle precedenti alla stipulazione dell'atto. Come già rilevato in una precedente sentenza, per altro in una fattispecie analoga alla presente in cui lo "scioglimento delle due comproprietà" concerneva immobili intestati in comproprietà a due sorelle che provenivano da una eredità ( RDAT 2000 - II - n. 11t), non si vede come possa essere contestata la sussunzione della fattispecie in esame entro il campo di applicazione dell'art. 124 cpv. 2 lett. b LT. In effetti, il fatto che l'oggetto della permuta sia costituito dalle quote di comproprietà di due immobili non impedisce che sia applicabile la disposizione citata. Si ricordi che oggetto dell'imposta sugli utili immobiliari sono infatti "i guadagni realizzati con il trasferimento della proprietà di immobili o di parti di essi" (art. 123 LT) e che la nozione di "proprietà di immobili" corrisponde con quella di "fondo" di cui parla l'art. 655 CC ( Soldini/Pedroli , op. cit., p. 61). Ebbene, secondo il codice civile, vi rientrano i beni immobili, i diritti per sé stanti e permanenti intavolati nel registro fondiario, le miniere e le quote di comproprietà di un fondo. Per il diritto civile, la quota di comproprietà costituisce essa stessa un oggetto di proprietà individuale, che il comproprietario può alienare ( Soldini/Pedroli , op. cit., p. 62 e dottrina citata). Se, dunque, due proprietari che si scambiano altrettanti immobili sono soggetti all'imposta sugli utili immobiliari come se avessero venduto e comprato l'un l'altro i due oggetti, non si vede perché le stesse conseguenze fiscali dovrebbero essere escluse quando si scambiano due quote di comproprietà.

4.2. Si tratta ora dunque di verificare se non vi sia tuttavia all'art. 125 LT una disposizione che esclude l'imposizione della permuta quando l'oggetto sono due quote di comproprietà, se la conseguenza dello scambio è lo scioglimento delle proprietà collettive o il loro riassetto senza versamento di conguagli.

4.2.1. Per l'art. 125 lett. c LT, l'imposizione degli utili immobiliari è differita, fra l'altro, in caso di scioglimento delle comunioni ereditarie come pure delle altre proprietà collettive,

per queste ultime solo quando la divisione avviene in natura e senza conguaglio in denaro. Mentre l'art. 124 lett. c LT dichiara imponibili, in linea di principio, tutti i casi di scioglimento di proprietà collettive, la lett. c dell' art. 125 ne limita invece la portata, introducendo due importanti eccezioni. Una prima eccezione è rappresentata dal differimento dell' imposizione in caso di scioglimento delle comunioni ereditarie, indipendentemente dal fatto che esso comporti o meno il versamento di conguagli in denaro. In secondo luogo, l'imposizione viene differita in tutti i casi di scioglimento di comproprietà e di proprietà comuni in cui vi è mera divisione in natura priva di conguagli in denaro ( Soldini/Pedroli , op. cit., p. 122-123).

4.2.2. Deve dunque essere sottolineato il fatto che la fattispecie di differimento dell'imposizione rappresenta un'eccezione al principio dell'imponibilità dello scioglimento delle proprietà collettive, affermato all'art. 124 LT. L'inserimento dello scioglimento delle proprietà collettive fra i negozi imponibili è opera della Commissione speciale in materia tributaria, che ha voluto aggiungere all'elenco esemplificativo anche questa importante fattispecie, in seguito ad una sentenza della Camera di diritto tributario ( Rapporto di maggioranza della Commissione speciale in materia tributaria sul messaggio 13 ottobre 1993 concernente il progetto di nuova legge tributaria, n. \_\_\_\_\_ R1 del 26 aprile 1994, p. 48). Con quest'ultima decisione, infatti, l'autorità giudiziaria cantonale aveva stabilito che, per la LIMVI, erano imponibili, dato il mero carattere esemplificativo all'elenco dei negozi imponibili, da un lato, e la portata generale della nozione di alienazione , dall'altro, anche tutti i trasferimenti di proprietà che avvengono nel quadro dello scioglimento delle proprietà collettive (proprietà comuni e comproprietà). Le sole eccezioni all'imponibilità vanno dunque ricercate nella tassativa enumerazione dei casi di esenzione e differimento dell'imposizione, contenuta nella stessa legge ( CDT n. \_\_\_\_\_ del 9 marzo 1994). Affermato, in modo generale, il principio dell'imponibilità, la Camera ha poi risolto anche l'ulteriore questione delle modalità di imposizione. I modelli cui si può ispirare la tassazione della fattispecie in esame sono due: uno è quello della permuta e consiste nel considerare lo scioglimento della comproprietà come una doppia alienazione, ove entrambi i trasferimenti sono soggetti all'imposta; l'altro pone invece l'accento sull'elemento della realizzazione e consiste nell'imporre solo la cessione della parte che eccede la quota di un contraente, contro pagamento di un conguaglio. In altri Cantoni si è adottato il primo modello, assimilando lo scioglimento di ogni proprietà collettiva ad una permuta; in tal modo, divengono imponibili anche i casi di Realteilung , cioè di divisione reale, salvi soltanto i motivi di differimento espressamente formulati dal legislatore (così nel Canton Zurigo e nel Canton Argovia; cfr. Soldini/Pedroli , op. cit., 86 e dottrina e giurisprudenza citate; inoltre, AGVE 1996 p. 430 ss.; Richner/ Frei/Kaufmann , Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zurigo 1999, § 216 LT-ZH, nn. 48-51, pp. 1330-1331). La giustificazione di tale prassi è che, nel caso di uno scioglimento senza conguagli manca sì l'elemento della realizzazione, tanto che dal punto di vista economico si parla di una semplice ristrutturazione della proprietà; tuttavia, si tratterebbe di un trasferimento imponibile, per il fatto che ognuno dei contraenti acquista in proprietà esclusiva la metà della quota di partecipazione alla proprietà collettiva dell'altro. La Camera di diritto tributario, nella già citata decisione, ha ritenuto di non aderire alla concezione fatta propria dalla giurisprudenza di altri Cantoni, considerando invece centrale la nozione di realizzazione. Tale conclusione è stata fatta propria dal legislatore, che, all'art. 125 LT, ha stabilito che l'imposizione è differita nei casi di "scioglimento delle comunioni ereditarie come pure delle altre proprietà collettive, per queste ultime solo quando la divisione avviene in natura e senza conguaglio in denaro". Vi sono cioè due importanti

limiti al principio, affermato dall'art. 124 LT: in primo luogo, vi è differimento ogniqualvolta la proprietà collettiva che viene sciolta si presenti sotto forma di comunione ereditaria, a prescindere dal fatto che vi sia una semplice divisione in natura oppure il versamento di un conguaglio; in secondo luogo, anche l'imposizione dello scioglimento di tutte le altre forme di proprietà collettiva è differito nel caso in cui vi sia una semplice Realteilung, senza cioè che vi sia il trasferimento di una parte eccedente la quota di un contraente, con conseguente versamento di un conguaglio in denaro o in altra forma (Soldini/Pedroli, op. cit., p. 86; inoltre RDAT II-2000 n. 11t).

4.2.3. Ora, nel caso qui in esame, vi è stato lo scioglimento di una comproprietà e il riassetto, mediante diversa distribuzione delle quote di un'altra. Deve infatti essere ricordato che, in virtù del principio di specialità, che vige in materia di diritti reali, la comproprietà può sempre riferirsi solo a singoli oggetti («Es bestehen... ebensoviele Miteigentumsverhältnisse, als Sachen vorhanden sind», cfr. Meier-Hayoz, Berner Kommentar, Das Sachenrecht, Art. 641-654 CC, 5 a ediz., Berna 1981, Art. 646 CC, n. 11, pp. 483-484). Ciò che è stato sciolto o ristrutturato non è allora una comproprietà fra due persone, avente per oggetto due beni immobiliari, bensì due comproprietà distinte fra le stesse persone. Di conseguenza, è evidente che non si rientra nel caso eccezionale, per il quale l'art. 125 lett. c LT ha previsto il differimento dell'imposizione, che è rappresentato, come detto, dallo scioglimento delle proprietà collettive "in natura e senza conguaglio in denaro", per es. mediante frazionamento di un medesimo terreno o suddivisione in PPP di un medesimo immobile. Se si prendono in considerazione singolarmente le due comproprietà in discorso, si deve constatare infatti che lo scioglimento delle stesse non è avvenuto "in natura" e neppure "senza conguaglio", anche se non è stato pagato alcun conguaglio in denaro. Per quanto concerne lo scioglimento delle comproprietà, l'art. 651 cpv. 1 CC prevede che esso sia 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 dei comproprietari compensando gli altri. Esaminando la fattispecie alla luce di questi principi, si deve invece concludere che le due comproprietà di cui si tratta sono state l'una sciolta mediante cessione della cosa ad una comproprietaria e l'altra ristrutturata mediante incremento proporzionale delle quote degli altri comproprietari a compensazione delle reciproche pretese.

4.2.4. Come si vede, non vi è alcuna differenza con la conclusione cui si è pervenuti in precedenza, esaminando l'operazione dal punto di vista delle norme sull'imposizione della permuta. In quell'ipotesi, la permuta precedeva concettualmente lo scioglimento o il diverso assetto della comproprietà, poiché il risultato è stato possibile solo mediante scambio delle rispettive quote. \_\_\_\_\_ ha infatti ceduto la sua quota del mapp. n. \_\_\_\_\_ RFD di \_\_\_\_\_ e a loro volta gli eredi o discendenti di \_\_\_\_\_ e di \_\_\_\_\_ .

Esaminando invece l'operazione partendo dallo scioglimento delle comproprietà, si perviene allo stesso esito sostanziale, considerando però la permuta come una modalità di estinzione del debito reciproco nato proprio con l'attribuzione di un immobile a un solo (com)proprietario e dell'altro ai rimanenti con quote proporzionalmente accresciute.

4.2.5. Questa Camera ha già avuto modo di precisare che questa soluzione non introduce una disparità di trattamento fra i coeredi che sciolgono la comunione ereditaria – i quali beneficiano del differimento dell'imposizione in ogni caso – ed i comproprietari che sciolgono o ristrutturano più comproprietà (RDAT 2000 - II - n. 11t). Il principio di specialità vale anche per gli oggetti in proprietà comune (cfr. Rey, Die Grundlagen des Sachenrechts und das Eigentum, tomo I, Berna 1991, n. 983, p. 216). Tuttavia, il patrimonio in proprietà comune costituisce una

"universitas iuris", cioè un insieme giuridico, composto non solo di cose ma anche di altri diritti; tale insieme può essere oggetto di un unico negozio giuridico di carattere obbligatorio (può cioè essere venduto, affittato, donato), anche se, proprio perché continua a vigere il principio di specialità, non può essere oggetto di un unico diritto reale ( Meier-Hayoz , op. cit., Syst. Teil, n. 149, p. 77 e n. 160 p. 80). Sebbene, concettualmente, lo scioglimento di una comunione ereditaria debba dunque essere considerato come lo scioglimento della proprietà comune di diversi beni, ciò non toglie che goda di un privilegio fiscale, giustificato anche dalla particolare connessione esistente fra i beni rientranti nella massa appartenente alla comunione ereditaria. È d'altronde comprensibile che il legislatore abbia esteso il differimento, previsto per il caso della successione come tale, anche alla seguente divisione, perché altrimenti l'imposizione che fosse avvenuta a tale momento avrebbe di fatto reso priva di senso la rinuncia ad imporre la devoluzione mortis causa , che quasi sempre precede la divisione e ne costituisce la necessaria premessa ( RDAT II-2000 n. 11t). 4.2.6. Non deve trarre in inganno, nel caso in esame, l'origine dei fondi posseduti in comproprietà e in seguito attribuiti in proprietà singola o in comproprietà con quote proporzionalmente accresciute. È vero che tutti questi fondi provengono dalla successione del defunto \_\_\_\_\_ . Non va però dimenticato che la comunione ereditaria creatasi al suo decesso è stata sciolta pochi mesi dopo il suo decesso, attribuendo i fondi in comproprietà e parti uguali ai tre figli. Non solo, successivamente, due degli eredi del defunto \_\_\_\_\_ , divenuti comproprietari per un terzo degli immobili, hanno trasferito quale anticipo ereditario in comproprietà e parti uguali le loro quote di comproprietà ai loro rispettivi eredi. Ad essere stata parzialmente liquidata non è quindi stata una comunione ereditaria, come per altro correttamente indicato dal notaio nella denominazione dell'atto. Ad essere sciolta è stata una delle diverse comproprietà e un'altra è stata ristrutturata per riflesso, per effetto di uno scambio, cioè di una permuta di quote di comproprietà. 5.

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