

TI_GERICHTE 80.2003.16 vom 10. April 2003

TI Tribunale d'appello, 2003-04-10, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2003.16

FR: TI_GERICHTE 80.2003.16 du 10 avril 2003

IT: TI_GERICHTE 80.2003.16 del 10 aprile 2003

Regeste

Sentenza o decisione senza scheda

Volltext

Tessin Camera di diritto tributario 10.04.2003 80.2003.16 Tessin Camera di diritto tributario 10.04.2003 80.2003.16 Ticino Camera di diritto tributario 10.04.2003 80.2003.16

Sentenza o decisione senza scheda

Incarto n. 80.2003.16 Lugano 10 aprile 2003 In nome della Repubblica e Cantone del Ticino La Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello composta dai giudici: Alessandro Soldini, presidente, Stefano Bernasconi, Ivo Eusebio segretario: Fiorenzo Gianinazzi statuendo sul ricorso del 10 febbraio 2003 in materia di: _____ imposta sugli utili immobiliari presentato da: _____, _____ rappr. da: avv. _____, _____ ritenuto in fatto ed in diritto 1. 1.1. Il 1° ottobre 1999 _____, proprietario della part. n. _____ RFD di _____ concedeva al fratello _____ un diritto di compera cedibile, valido fino al 31 dicembre 2001, al prezzo di fr. 874'000.-. All'atto della stipulazione il beneficiario del diritto si impegnava a versare entro cinque giorni un importo di fr. 29'000.-; il rimanente sarebbe stato pagato mediante assunzione del debito effettivo del concedente verso Banca _____, garantito da cartelle ipotecarie, di fr. 845'000.-. 1.2. Il 21 ottobre successivo _____ cedeva il diritto di compera a _____ al prezzo di fr. 41'000.- (in aggiunta al valore di concessione del diritto). All'atto della stipulazione il cessionario versava al cedente quale caparra un importo di fr. 50'000.-, che avrebbe avuto valenza di pena di recesso in caso di mancato esercizio del diritto per motivi a lui imputabili. 1.3. Il 12 marzo 2000 _____ cedeva a sua volta il diritto di compera alla figlia _____ senza controprestazione di sorta. Il cedente condonava nel contempo alla figlia cessionaria il rimborso della caparra di fr. 50'000.- da lui versata a _____, precedente titolare del diritto di compera. Il diritto di compera veniva esercitato da _____ il 23 aprile 2001. 1.4. Il 26 febbraio 2002 l'UT notificava a _____ la tassazione sugli utili immobiliari, deducendo dal prezzo della cessione del diritto di compera a _____ di fr. 41'000.- costi d'acquisto per fr. 4'632.- e provvigioni per fr. 2'050.-. Il reclamo veniva respinto con decisione del 27 gennaio 2003, che aggravava per altro l'imponibile, stralciando la deduzione della provvigione, argomentando: Serve ricordare che l'importo di Fr. 29'000 versati da _____ a favore di _____ quale anticipo per la costituzione del Diritto di compera non possono essere considerati costi d'acquisto (valore d'acquisto) in quanto non sono altro che l'esecuzione delle condizioni di pagamento. Questa modalità di pagamento non ha evidentemente nulla a che fare con il

valore dell'immobile o con il "diritto di compera". Infatti questa costituzione del diritto di compera è avvenuta gratuitamente e senza nessuna pena di recesso. Nel caso in cui non fosse stato esercitato, _____ avrebbe potuto richiedere in restituzione da _____ l'anticipo di Fr. 29'000.--. Secondo l'art. 134 LT sono deducibili unicamente i costi d'acquisto e di vendita quali le spese notarili, di iscrizione, di bollo e le provvigioni usuali debitamente comprovate versate a un mediatore. Nel caso specifico sono riconosciute le spese relative all'atto di costituzione del diritto di compera per Fr. 4'632 come indicato nella nota di onorario dello studio notarile. Per contro le spese di mediazione di Fr. 35'000 non possono essere accettate in deduzione dal prezzo di cessione del diritto di compera di Fr. 41'000. Questi infatti erano già stati richiesti in deduzione da _____ per la vendita del terreno a _____. Verosimilmente questa provvigione era relativa alla vendita del terreno (cfr. ricevuta) e non per la cessione del Diritto di compera. Ricordiamo inoltre che il Sig. _____ nel caso in cui non avesse ceduto tale diritto non avrebbe sopportato nessuna conseguenza finanziaria o economica in quanto il pagamento di Fr. 29'000 era stato versato unicamente a titolo di anticipo, in altre parole _____ avrebbe nei confronti di _____ unicamente un credito di pari importo. La deduzione accettata in sede di tassazione pari al 5% del valore di transazione (massimo consentito per le provvigioni usuali) nel caso in esame non può essere quindi concessa. Siamo dunque confrontati ad una riforma della tassazione a svantaggio del soggetto fiscale. 2. 2.1. Con il presente, tempestivo ricorso _____, assistito dall'avv. _____, dopo aver spiegato le vicissitudini che hanno condotto alla stipulazione del diritto di compera con il fratello e alla successiva cessione a _____, chiede la deduzione dell'importo della provvigione di fr. 35'000.- versata al signor _____, senza il cui intervento la cessione del diritto di compera non sarebbe stata possibile. L'utile imponibile, tenuto altresì conto delle spese di acquisto, ammonterebbe pertanto a soli fr. 1'368.--. Degli argomenti ricorsuali verrà detto in seguito, per quanto necessario. 2.2. L'UT propone invece di respingere il ricorso, rilevando che la deduzione della provvigione sarebbe già stata chiesta da _____ per il trasferimento della proprietà a _____. All'udienza del 12 marzo 2003, le parti si sono riconfermate nelle rispettive posizioni. 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. Secondo l'art. 134 cpv. 1 LT, sono considerati costi di investimento, fra gli altri, i costi di acquisto e di vendita, quali le spese notarili, di iscrizione, di bollo e le provvigioni usuali debitamente comprovate versate a un mediatore.

4.1. La computabilità dell'onorario per prestazioni di mediazione era prevista, nel quadro dell'abrogata imposta sul maggior valore immobiliare, dall'art. 9 cpv. 3 LIMVI, secondo il quale erano deducibili le provvigioni usuali versate a un contribuente assoggettato alla sovranità fiscale svizzera. Tale disposizione era stata introdotta nella legge solo con una novella legislativa, entrata in vigore l'8 marzo 1991, con la quale il legislatore ticinese aveva, da un lato, voluto riconoscere la deduzione analitica di un costo di vendita diventato ormai usuale e, dall'altro, evitare gli abusi, ponendo, come si legge nel Rapporto 11 gennaio 1991 della Commissione della Legislazione, "le necessarie cautele atte a prevenire e a sventare facili elusioni della legge e evasioni fiscali che potrebbero facilmente realizzarsi sia notificando provvigioni per importi eccedenti quelli usuali, sia indicando come beneficiari persone sottratte alla verifica dell'autorità fiscale svizzera" (CDT n. 64 del 30 marzo 1992 in re F.L.).

4.2. La possibilità di prendere in considerazione tali costi presuppone l'esistenza di un contratto di mediazione ex art. 412 ss. CO (Reimann/Zuppinger/Schärner , Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Vol. IV, Berna 1969, p. 255; Rumo , Die Liegenschaftsgewinn- und die Mehrwertsteuer des Kantons Freiburg, Friburgo 1993, p. 253; Richner/Frei/Weber/Brütsch , Zürcher Steuergesetz - Kurzkomentar, 2a ediz., Zurigo 1997, p. 1003; Soldini/Pedroli , op. cit., p. 255; inoltre, RF 47/1992 p. 230; di diversa opinione Baur/Klöti-Weber/Koch/Meier/Ursprung , Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Berna 1991, p. 757); occorre cioè che la provvigione sia stata pagata dall'alienante ad un terzo, perché quest'ultimo gli ha indicato l'occasione per concludere un contratto o ha agito da intermediario fra compratore e venditore. Il mediatore non è dunque né un semplice consulente né un rappresentante (Reimann/Zuppinger/Schärner , op. cit., p. 256 s.; Baur/Klöti-Weber/Koch/Meier/Ursprung , op. cit., p. 757), anche se spesso è difficile distinguerlo da quest'ultimo. La principale differenza è data dal fatto che il conferimento di una procura è un negozio giuridico unilaterale, mentre la mediazione è un contratto; inoltre, il mediatore non riceve l'incarico di concludere direttamente il contratto in nome e per conto del committente, ma quest'ultimo lo stipulerà in prima persona oppure ne incaricherà un altro rappresentante. Sono, in particolare, esclusi dall'ambito di applicazione della norma tutti i casi di rappresentanza legale, come per esempio, quello del padre che agisce per conto del figlio oppure del tutore (Soldini/Pedroli , op. cit., p. 255, con riferimento a Reimann/Zuppinger/Schärner , op. cit., p. 257).

4.3. Come detto, la legge precisa che le provvigioni devono essere usuali. Con tale puntualizzazione si vuole evitare che si chieda di computare quali provvigioni quelle che effettivamente sono partecipazioni all'utile, ottenendo in tal modo un'elusione dell'imposta (Soldini , Le provvigioni di vendita secondo la LIMVI, in RTT 1987, p. 657 s.). Infatti, una quota di utile immobiliare che viene ceduta ad un terzo, volontariamente o in base ad un obbligo assunto contrattualmente, non può considerarsi come una spesa deducibile neppure se viene rivestita da provvigione (Guhl , Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, Zurigo 1953, p. 240). Negli altri cantoni, per valutare se la provvigione versata in un caso concreto sia usuale, ci si riferisce per lo più alla tariffa della locale Associazione svizzera dei fiduciari immobiliari (SVIT), ma le differenze fra un cantone e l'altro sono notevoli. In nessun caso, comunque, vengono considerate usuali delle provvigioni che eccedono il 5% del prezzo (Soldini/Pedroli , op. cit., p. 255).

5. Nel caso in esame, il ricorrente, che ha acquistato un diritto di compera sulla part. n. _____ RFD di _____ dal fratello _____ per il prezzo di fr. 874'000.-, lo ha poi ceduto a _____ per fr. 41'000.-. In tale contesto, ha fatto valere costi per l'onorario pagato ad un mediatore, nella misura di _____ fr. 35'000.-. L'autorità di

tassazione ha tuttavia riconosciuto in deduzione solo l'importo di fr. 2'050.—, invocando il principio per cui si considera usuale solo una provvigione del 5% del valore della cessione, che in questo caso ammonta a fr. 41'000.—.

5.1. A tale proposito, è bene ricordare che le modalità di imposizione delle cessioni successive di diritti non sono uniformi nei cantoni svizzeri. A seconda che si privilegi il punto di vista civilistico o quello economico, diversa è infatti l'imposizione, in particolare quella del proprietario civilistico che concede il diritto di compera o di prelazione destinato ad essere poi ceduto ed esercitato (su questo argomento, più diffusamente, cfr. Soldini, L'assoggettamento dei trasferimenti economici di immobili all'imposta sugli utili immobiliari, in: Caimi/Cometta/Corti [a cura di], Il Ticino e il diritto – Raccolta di studi pubblicati in occasione delle Giornate dei giuristi svizzeri, Lugano 1997, pp. 641-657).

5.1.1. La prassi e la giurisprudenza zurighesi considerano esclusivamente il punto di vista economico. Se, dunque, il beneficiario del diritto di compera esercita egli stesso il diritto, si ha una semplice alienazione civilistica, sicché anche la durata della proprietà del venditore cessa con l'iscrizione del trasferimento. Se invece il beneficiario del diritto di compera trasferisce il diritto ad un terzo, subentra il solo punto di vista economico: la durata della proprietà del proprietario cessa e non può più essere influenzata dalla più o meno differita cessione civilistica. Con la concessione del diritto di compera inizia cioè il possesso del beneficiario e con il trasferimento del diritto di compera inizia il possesso del cessionario. Ma la durata del possesso di questi ultimi non può in nessun modo essere cumulata a quella dell'alienante, che pure è ancora iscritto a Registro fondiario quale proprietario civilistico (ZR 67 n. 110 p. 336; StE 1993 B 92.9 n. 3; Zuppinger/Schärer/Fessler/Reich, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, 2a ediz., Berna 1983, p. 503; Richner/Frei/Weber/Brütsch, Zürcher Steuergesetz - Kurzkomentar, Zurigo 1994, p. 726). La situazione può essere riassunta nel seguente grafico. Si immagini che A, il proprietario civilistico, costituisca un diritto di compera a favore di B, il quale lo cede a C; quest'ultimo lo cede a D, che a sua volta lo cede a E; infine E cede il diritto a F, che lo esercita.

	A		F
proprietà civilistica	proprietà economica	B	C
trasferimento non imponibile	trasferimento imponibile	5.1.2.	Tiene invece conto di

considerazioni civilistiche la prassi vigente nel Canton Berna. Qui, infatti, il trasferimento di proprietà secondo il diritto civile, che si verifica al termine della catena di cessioni, viene considerato quale trasferimento imponibile. La concessione del diritto di compera, per contro, è fiscalmente irrilevante. Come accade per il caso della costituzione di una società immobiliare, ove al proprietario civilistico se ne affianca uno economico, anche qui viene costituito un "proprietario economico" che si aggiunge a quello civilistico, senza che ne derivi l'assoggettamento all'imposta sugli utili immobiliari. Secondo questo modello di imposizione, il punto di vista economico si afferma solo al momento della cessione del diritto di compera ad un terzo: questo trasferimento viene dunque imposto (Locher, Das Objekt der bernischen Grundstückgewinnsteuer, Berna 1976, p. 201 s.). La situazione è illustrata dal grafico che segue:

	A		F
proprietà economica	B	C	D
trasferimento imponibile	5.2.	Vigente la legge concernente l'imposta sul maggior valore immobiliare (LIMVI), l'imposizione si conformava al sistema bernese: al momento del trasferimento civilistico, perfezionato con l'iscrizione a Registro fondiario, venivano eseguite sia la tassazione del proprietario sia quella del titolare del diritto di compera che lo aveva ceduto a un prezzo più elevato (Messaggio del Consiglio di Stato, n. 1197, accompagnante il disegno di nuova legge concernente l'imposta sul maggior valore	E

immobiliare del 10 marzo 1964, p. 9 s.; Soldini/Pedroli , op. cit., p. 97 s.; CDT n. _____ del 5 marzo 1997, in RDAT II-1997 n. 10t). Alla luce, in particolar modo, della continuità legislativa, sottolineata dal tenore pressoché identico della vecchia e della nuova normativa riguardante l'imposizione della cessione di un diritto di compera, non vi è motivo di ritenere che, con l'entrata in vigore della nuova legge tributaria, le modalità di imposizione siano cambiate (cfr. Soldini , op. cit., p. 654; CDT n. _____ del 10 febbraio 1998, in RDAT II-1998 14t).

5.3. Le considerazioni che precedono impongono di tenere presente il fatto che i negozi a catena rappresentano, dal punto di vista fiscale, non un unico trasferimento immobiliare bensì più trasferimenti successivi dello stesso oggetto, anche se dal punto di vista del diritto civile il trasferimento è uno solo. Dal punto di vista economico, e quindi anche da quello fiscale, vi è pertanto una serie di cessioni successive dell'intero immobile, sebbene il sistema ticinese non trascuri del tutto neppure la realtà civilistica. Tale osservazione è importante, poiché conduce ad escludere che il carattere "usuale" della provvigione, che per prassi è stabilito nella misura del 5% del prezzo, si commisuri al solo valore del prezzo pagato per la cessione del diritto di compera. Al contrario, il titolare del diritto di compera, che intende cederlo, deve andare alla ricerca di un acquirente disposto a sborsare non il solo prezzo per la cessione del diritto stesso (che corrisponde all'utile lordo che conseguirà il titolare del diritto di compera) ma anche il prezzo pattuito con il proprietario formale dell'immobile al momento della concessione del diritto di compera. Così, nel caso concreto, il ricorrente, intenzionato a cedere il diritto di compera acquistato per fr. 874'000.-, ha dovuto trovare un acquirente disposto a pagare non fr. 41'000.- (il prezzo stabilito per la cessione del diritto di compera) bensì fr. 915'000.- (cioè fr. 874'000.-, da versare al proprietario formale, più fr. 41'000.-, da pagare al ricorrente). È quindi comprensibile che, decidendo di servirsi di un mediatore, quest'ultimo abbia preteso un onorario calcolato sull'intero prezzo richiesto al cessionario del diritto di compera e non solo sul prezzo richiesto per la cessione. La provvigione versata a _____ (fr. 35'000.-) è inferiore al 5% del prezzo complessivo ed adempie in tal modo il requisito del carattere "usuale" richiesto dall'art. 134 LT.

5.4. Del resto, la stessa dottrina civilistica, commentando l'art. 417 CO, che consente di chiedere al giudice la riduzione della mercede eccessiva nel caso di un contratto di mediazione, ammette che tale disposizione è applicabile anche nel caso della cessione di un diritto di compera, sottolineando proprio il fatto che non basta considerare il semplice contratto di cessione ma che si deve tenere conto dell'insieme della costruzione giuridica costituita dal patto di compera e dal contratto di cessione: il contratto di cessione pone il cessionario nella stessa posizione giuridica del titolare del diritto di compera, cioè dipenderà dalla sua sola volontà di provocare la vendita (Marquis , Le contrat de courtage immobilier et le salaire du courtier, Losanna 1994, p. 287).

5.5. L'autorità di tassazione nega peraltro la deduzione della provvigione anche in considerazione del fatto che la stessa sarebbe già stata chiesta in deduzione dal fratello del ricorrente, proprietario formale dell'immobile e concedente del diritto di compera. Dalla decisione su reclamo relativa alla tassazione dell'utile immobiliare conseguito da _____ si evince tuttavia che in un primo momento l'Ufficio di tassazione aveva considerato il trasferimento da questi a _____ come un'unica compravendita, ignorando cioè il diritto di compera e la sua cessione da parte del ricorrente. È quindi verosimilmente per questa ragione che il fratello del ricorrente, ricevuto il formulario per la dichiarazione che indicava sé come venditore e _____ come acquirente, aveva indicato quale costo di investimento anche la provvigione versata a

_____. Nel reclamo, il fratello del ricorrente illustra all'autorità le modalità della cessione, sottolineando la circostanza che la commissione di vendita "non si riferisce evidentemente alla costituzione del diritto di compera a favore di _____, ma alla successiva cessione del diritto di compera da quest'ultimo al signor _____" (cfr. reclamo di _____ del 5 dicembre 2001). Nella decisione su reclamo, l'Ufficio dichiara dunque di accingersi ad emettere una seconda decisione per imporre l'utile conseguito da _____ con la cessione del diritto di compera (cfr. decisione su reclamo del 26 febbraio 2002). Comunque, la provvigione non è stata dedotta dall'utile immobiliare nell'ambito della tassazione di _____. Né avrebbe avuto senso pretendere che _____ pagasse una provvigione ad un mediatore per concedere un diritto di compera al proprio fratello. 6. Il ricorso deve pertanto essere accolto, nel senso che è ammessa la deduzione della provvigione di fr. 35'000.- pagata dal ricorrente a _____. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali, mentre al ricorrente è riconosciuta un'indennità per ripetibili. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è accolto. § Di conseguenza, la decisione su reclamo del 27 gennaio 2003 è riformata nel senso che è ammessa la deduzione della provvigione di fr. 35'000.- pagata dal ricorrente a _____. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Al ricorrente è riconosciuta un'indennità di fr. 1'000.- per ripetibili. 3. Intimazione alle parti. 4. Per l'IC il presente giudizio è definitivo (art. 230 cpv. 3 LT). per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: Il segretario:

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