

TI_GERICHTE 80.2003.56 vom 7. Juli 2003

TI Tribunale d'appello, 2003-07-07, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2003.56

FR: TI_GERICHTE 80.2003.56 du 7 juillet 2003

IT: TI_GERICHTE 80.2003.56 del 7 luglio 2003

Regeste

Sentenza o decisione senza scheda

Erwägungen

E. 7

luglio 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: Andrea Pedrolì, vicecancelliere statuendo sul ricorso del 28 aprile 2003 in materia di: imposta sugli utili immobiliari presentato da: 1. _____, _____, _____ 2. _____, _____ tutti rappr. da: _____, _____ ritenuto in fatto ed in diritto 1. _____ e la figlia _____ erano comproprietarie, rispettivamente nella misura di un terzo la prima e di due terzi la seconda, della part. n. _____ RFD di _____. Con atto pubblico del 6 novembre 2001, iscritto a Registro fondiario il 14 marzo 2002, le comproprietarie vendevano l'immobile a _____, al prezzo di fr. 8'300'000.-. Con istanza del 13 marzo 2002, il notaio rogante chiedeva altresì all'Ufficio dei registri di _____ la cancellazione del diritto d'abitazione a favore di _____, gravante la quota di comproprietà della figlia. 2. Insieme alla dichiarazione per l'imposta sugli utili immobiliari, le venditrici producevano all'Ufficio di tassazione di _____ copia di un accordo fra loro sottoscritto in data 9 aprile 2002, secondo cui si suddividavano il prezzo pagato dall'acquirente in ragione di fr. 3'400'000 alla madre e di fr. 4'900'000 alla figlia. Con decisioni del 24 ottobre 2002, l'Ufficio di tassazione notificava alle alienanti le tassazioni dell'imposta sugli utili immobiliari, così stabilite: Quota di comproprietà di 2/3 (alienante _____): quota di 1/3 _____ quota di 1/3 acquistata nel 1970 _____ acquistata nel 1994 valore di alienazione fr. 2'766'667 fr. 2'766'667 valore di investimento fr. 808'154 fr. 1'061'518 utile imponibile fr. 1'958'523 fr. 1'705'149 aliquota 3% 19% imposta dovuta fr. 58'755.40 fr. 323'978.30 Quota di comproprietà di 1/3 acquistata nel 1970 (alienante _____): valore di alienazione fr. 2'766'666 valore di investimento fr. 906'339 utile imponibile fr. 1'860'327 aliquota 3% imposta dovuta fr. 55'809.80 Nella motivazione allegata alla decisione, l'autorità di tassazione precisava di avere suddiviso il valore di alienazione in proporzione alle quote di comproprietà delle due venditrici e non, come avevano chiesto queste ultime, nella proporzione stabilita con il loro accordo successivo alla conclusione del contratto di compravendita. A tale riguardo, l'Ufficio si

richiamava all'efficacia probatoria degli atti pubblici, secondo l'art. 9 CC, spiegando di non potersi discostare dalla pattuizione risultante dal contratto, neppure in presenza di una convenzione mediante scrittura privata, a meno di non volere aprire la porta ad ogni genere di abuso. 3. Le contribuenti impugnavano la decisione, con reclamo del 22 novembre 2002, contestando il mancato riconoscimento del prezzo di vendita effettivamente percepito da ognuna delle alienanti. A loro avviso l'autorità fiscale non avrebbe potuto ignorare che _____ aveva ricevuto un importo superiore ad un terzo dell'intero prezzo di vendita, in considerazione della rinuncia, da parte sua, al diritto di abitazione. Con la vendita, ella avrebbe rinunciato non solo alla sua quota di comproprietà ma anche al diritto di abitazione, compensato mediante l'attribuzione di un'ulteriore percentuale del prezzo di vendita. L'autorità di tassazione respingeva i reclami con decisioni del 26 marzo 2003, nelle quali ribadiva di doversi attenere alle risultanze degli atti pubblici e, con riferimento alla rinuncia al diritto di abitazione, sottolineava che essa non era mai stata valutata, tanto è vero che non era mai stata assoggettata all'imposta, con la conseguenza che doveva ritenersi concessa a titolo gratuito. 4. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, _____ e _____ ripropongono la richiesta di ripartire il valore di alienazione delle quote di comproprietà nella misura stabilita dall'accordo da loro sottoscritto in seguito alla conclusione della compravendita immobiliare. Ritengono contraddittoria la motivazione dell'Ufficio di tassazione, che da un lato ritiene vincolante il contenuto del rogito e dall'altra ignora il fatto che nell'atto pubblico la cancellazione del diritto d'abitazione non è per niente pattuita a titolo gratuito. Precisano poi che la suddivisione del prezzo fra loro è stata differita rispetto alla stipulazione del contratto di compravendita solo perché l'acquirente voleva concludere in tempi molto brevi. A loro avviso, inoltre, sarebbe evidente il nesso fra la cancellazione del diritto d'abitazione e la vendita dell'immobile, non avendo potuto certamente vendere la casa gravata da tale servitù e comunque non alle stesse condizioni. Nelle sue osservazioni del 5 maggio 2003, l'Ufficio di tassazione propone di respingere il ricorso. 5. 5.1. 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). 5.2. 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). 6. 6.1. La controversia fra le parti verte sulla definizione del valore di alienazione delle quote di comproprietà vendute dalle due ricorrenti. Secondo l'autorità di tassazione, il valore di alienazione complessivo, risultante dal contratto di compravendita, deve essere ripartito fra le venditrici in proporzione alle rispettive quote di comproprietà, ossia nella misura rispettivamente di 1/3 e di 2/3. Le contribuenti sostengono per contro che, in virtù della clausola contrattuale secondo la quale "entro 5 giorni dalla comunicazione dell'iscrizione del presente atto a Registro fondiario, il

notaio rogante è incaricato e autorizzato dalle parti a... versare il saldo del prezzo alle venditrici, secondo le modalità che verranno da loro comunicate al notaio rogante", la suddivisione del prezzo dovrebbe conformarsi alle indicazioni risultanti dal successivo accordo fra loro stipulato mediante scrittura privata. 6.2. L'art. 131 cpv. 1 LT dispone che il valore di alienazione è quello risultante dall'atto notarile o dalla contrattazione. Nel valore di alienazione rientrano tutte le prestazioni effettuate dall'acquirente nei confronti dell'alienante, purché siano in relazione causale con l'alienazione e debbano pertanto essere qualificate come controprestazioni per il trasferimento di immobili o diritti ad essi relativi. È peraltro irrilevante quale forma assuma tale controprestazione. Perlopiù il prezzo di vendita viene pagato in denaro; tuttavia, entrano in considerazione anche prestazioni di cose, quali fondi (è il caso della permuta), cartevalori, crediti, prestazioni accessorie, la concessione di diritti d'uso all'alienante, l'assunzione di obblighi dell'alienante, la remissione di debiti a favore dell'alienante, ecc. (Soldini/Pedroli , op. cit., p. 209 e dottrina citata). 6.2. La legge tributaria pone, come primo criterio di determinazione del valore di alienazione, il riferimento al valore risultante dall'atto notarile. All'atto pubblico la legge attribuisce un'efficacia probatoria superiore (art. 9 CC). Il contribuente può allora pretendere che per il calcolo dell'utile ci si fondi su tale valore; tuttavia, l'autorità fiscale può provare che il prezzo indicato nel rogito non corrisponde al prezzo pattuito per il trasferimento della proprietà sull'immobile, per il fatto che sono state convenute o effettuate altre prestazioni particolari. Accanto al riferimento al valore risultante dall'atto pubblico, la legge prevede il riferimento al valore risultante dalla contrattazione, per quei trasferimenti che non sono effettuati mediante atto pubblico (Soldini/Pedroli , op. cit., p. 210 e dottrina citata). 6.3. Nel presente caso, di fronte ad un contratto stipulato nella forma dell'atto pubblico, dal quale risulta che le venditrici sono comproprietarie dell'immobile "rispettivamente in ragione di un terzo e di due terzi" e che il prezzo è determinato in fr. 8'300'000, per l'intero immobile, è difficile sostenere che il valore di alienazione sia suddiviso in una misura diversa da quella risultante dalle quote di comproprietà. Anche la clausola contrattuale citata dalle ricorrenti, che si limita a rinviare alle "modalità" di versamento del saldo del prezzo alle venditrici, non è sufficiente a dimostrare una diversa volontà contrattuale, se si considera che le modalità di versamento del prezzo possono consistere semplicemente nell'indicazione di un conto bancario delle venditrici. Come osservato dall'autorità fiscale, nelle decisioni contestate, se si ammettesse che gli alienanti possano pretendere con un atto separato di suddividere il valore di alienazione in base alle loro indicazioni, si favorirebbe l'elusione fiscale, soprattutto in un caso, come il presente, in cui l'aliquota applicabile in un caso e nell'altro è ben diversa. 6.4. D'altronde, la stessa legge tributaria, all'art. 136, stabilisce che, se immobili acquistati in epoche diverse sono ceduti per un valore globale, il valore di alienazione che si riferisce all'insieme degli immobili alienati deve essere ripartito proporzionalmente al valore commerciale dei singoli immobili. A tale riguardo, qualora le parti avessero attribuito nell'atto pubblico un prezzo a ogni singolo fondo o parte, si ammette che si possa far riferimento al valore commerciale contrattuale, a meno che non sia ravvisabile in una simile attribuzione un'elusione d'imposta. Una ripartizione del valore d'alienazione proporzionale alla superficie è tollerata, per economia di giudizio, solo quando il valore dei fondi è uniforme, oppure in caso di acquisto successivo di quote di comproprietà da parte di una stessa persona (Soldini/Pedroli , op. cit., p. 297 e giurisprudenza e dottrina citate). Gli stessi principi valgono anche nell'ipotesi in cui vi siano, come nella fattispecie in discussione, due comproprietari che cedono ad un prezzo globale le rispettive quote di comproprietà.

E. 7.1

Il caso può però essere esaminato anche da un altro punto di vista. Ci si può cioè chiedere se il fatto che la quota di comproprietà della figlia fosse gravata da una servitù prima della vendita e che sia stata invece liberata da tale onere al momento dell'alienazione non imponga una modifica del valore di investimento per tenere debitamente conto dell'incongruenza fra la situazione al momento dell'acquisto dell'immobile ed al momento della sua cessione. In altre parole, si potrebbe ritenere che, avendo _____ acquistato l'immobile gravato dal diritto di abitazione ed avendolo rivenduto senza tale servitù, il prezzo incassato sia stato per così dire "gonfiato" dalla miglioria giuridica costituita dall'estinzione del diritto d'abitazione.

E. 7.2

A tale riguardo, si ricordi che, per l'art. 134 cpv. 1 LT, sono considerati costi di investimento: - 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; - i costi che hanno aumentato il valore del fondo alienato, quali i costi di costruzione e di miglioria, come pure i contributi di miglioria e le tasse di allacciamento; - le indennità versate per la costituzione di servitù o di oneri fondiari a favore del fondo alienato, rispettivamente quelle versate per liberarlo da servitù e oneri fondiari che lo gravavano al momento del precedente acquisto.

E. 7.3

Tra i costi di investimento rientrano anche le spese sostenute per miglorie di carattere giuridico. La legge menziona espressamente i casi: - delle indennità versate per la costituzione di servitù o di oneri fondiari a favore del fondo alienato; - delle indennità versate per liberare il fondo da servitù e oneri fondiari che lo gravavano al momento del precedente acquisto.

E. 7.4

Tale disposizione discende dal c.d. "principio di congruenza". L'imposizione degli utili immobiliari si fonda infatti sul principio delle "situazioni comparabili". Valore di investimento e valore di alienazione devono cioè riferirsi allo stesso immobile, dal punto di vista delle dimensioni e del contenuto. Incrementi o diminuzioni della sostanza immobiliare, causati da eventi naturali oppure da prestazioni del proprietario o di altre persone, devono essere presi in considerazione al fine di ottenere delle "situazioni comparabili". Il prezzo di acquisto pagato per un certo immobile può dunque essere contrapposto al prezzo ottenuto con l'alienazione dello stesso fondo, solo se il complesso di cose e diritti di cui è costituito il fondo non ha subito alcuna modificazione durante il possesso, se cioè il complesso esistente al momento della vendita è congruente con quello esistente al momento dell'acquisto (Soldini/Pedroli , op. cit., p. 182).

E. 7.5

Gli incrementi di sostanza possono essere di natura giuridica o fattuale: a) sono considerati incrementi di natura giuridica, p. es., l'iscrizione di una servitù a favore dell'immobile venduto o la cancellazione di un diritto reale limitato che gravava l'immobile al momento dell'acquisto; b) quanto agli incrementi di fatto, possono essere a loro volta distinti in prestazioni dell'uomo (p. es. edificazione su di un fondo) ed eventi naturali (p. es. ampliamento o il miglioramento della superficie coltivabile a seguito di un'alluvione). Agli aumenti di sostanza determinati dall'intervento del proprietario dell'immobile devono essere

assimiliati quelli effettuati da terzi, a meno che non siano stati finanziati da un'assicurazione o da sovvenzioni pubbliche oppure non siano comunque soggetti a rimborso. Gli incrementi giuridici e quelli dovuti al fatto del proprietario o di terzi sono considerati costi di investimento, computabili al valore di investimento in applicazione dell'art. 134 LT. Gli incrementi di carattere naturale, invece di essere aggiunti al valore di investimento, vengono dedotti dal ricavo, dando luogo comunque ad un risultato identico (Soldini/Pedroli , op. cit., pp. 182-183).

E. 7.6

È invece controversa in dottrina la considerazione, ai fini del calcolo del valore di investimento, delle servitù la cui costituzione non è stata considerata alienazione imponibile. L'art. 124 lett. e LT circoscrive infatti l'imponibilità delle costituzioni di servitù di diritto privato ai soli casi in cui essi limitino lo sfruttamento incondizionato o diminuiscano il valore venale del fondo in modo duraturo ed importante e sia previsto il versamento di un'indennità. Si ritiene pertanto che la costituzione di un usufrutto o di un diritto di abitazione non possa essere sottoposta all'imposta sugli utili immobiliari, per il fatto che la loro durata è limitata e vi è uno stretto legame con la persona dell'avente diritto (Soldini/Pedroli , op. cit., p. 91 e dottrina citata). Vi sono autori che ritengono che tali diritti reali, pur non essendo assimilabili a trasferimenti di proprietà immobiliare, debbano comunque influenzare il calcolo dell'utile immobiliare, in virtù del principio di congruenza, poiché danno luogo ad un incremento o ad un decremento della sostanza ceduta. Nell'ipotesi che un contribuente abbia acquistato un immobile gravato da un diritto di abitazione e lo rivenda senza tale onere, vi è infatti il pericolo di assoggettare all'imposta meri utili fittizi, se si ignora del tutto l'estinzione della servitù, indipendentemente dal fatto che sia avvenuta mediante versamento di controprestazione o per scadenza della sua durata oppure per acquisto dell'oggetto da parte del beneficiario stesso (Locher , *Nutzniessungsbelastungen - Bemerkungen zum VGE vom 3. Mai 1993* , in *BN 1994* pp. 214-219). Il legislatore del Canton Berna ha recentemente messo fine alle dispute in materia, introducendo nella legge tributaria cantonale un nuovo articolo 137 cpv. 3, secondo il quale i diritti reali limitati come l'usufrutto e il diritto di abitazione, la cui costituzione non rappresenta un caso di alienazione, non sono presi in considerazione nel calcolo dell'utile realizzato in seguito alla cessione dell'immobile che essi gravano. Il governo, nel messaggio che accompagna il disegno di legge, ha spiegato il senso della disposizione. Il presupposto è che, poiché la costituzione di diritti reali limitati non riduce la consistenza dell'immobile, il legislatore non la considera un caso di alienazione; allo stesso modo, i diritti in questione non si devono prendere in considerazione nel calcolo dell'utile realizzato in seguito a un'ulteriore rivendita dell'immobile, in virtù del principio di congruenza. A sua volta, l'indennità versata all'estinzione di tali diritti non si considera un costo che dà luogo a una plusvalenza (Soldini/Pedroli , *L'imposizione degli utili immobiliari – Complemento al commentario degli articoli da 123 a 140 LT con un'appendice sulle norme di procedura e transitorie*, Lugano 2003, pp. 59-60; v. anche *Ryser/Rolli , Précis de droit fiscal suisse [impôts directs]*, 4 a edizione, Berna 2002, pp. 397-399; *Langenegger , Handbuch zur bernischen Grundstückgewinnsteuer 2001* , Muri/Berna 2002, pp. 47-49 e 123).

E. 7.7

Ritornando al caso in esame, è certo che la cancellazione del diritto di abitazione a favore di _____ ha consentito di vendere l'immobile per fr. 8'300'000.-. È altresì dimostrato che _____ ha acquistato almeno una quota di un terzo

quando il diritto in questione gravava già la sostanza immobiliare. Stando così le cose, anche lasciando insoluta la questione se la legge tributaria ticinese imponga di considerare in tutti i casi l'esistenza delle servitù che non costituiscono alienazioni imponibili, non può essere ignorata la disposizione dell'art. 134 cpv. 1 LT, che assimila ai costi di investimento le indennità versate per liberare l'immobile da servitù e oneri fondiari che lo gravavano al momento del precedente acquisto. È vero che nel rogito non si parla esplicitamente di un accordo fra le venditrici in merito a tale aspetto né esiste un contratto separato che concerna l'estinzione della servitù, ma non può essere negata l'importanza di un diritto di abitazione nel caso di un immobile di valore ingente. In una simile situazione non si può ritenere semplicemente dettato dalla volontà di eludere l'imposta l'accordo in merito alla ripartizione del prezzo di vendita dell'immobile. Tale accordo deve piuttosto essere considerato come un mezzo per indennizzare la madre per la rinuncia al diritto di abitazione che gravava la quota di proprietà della figlia. Dagli atti a disposizione di questa Camera non è tuttavia possibile stabilire in modo chiaro quando il diritto di abitazione sia stato costituito, a quali condizioni (eventuali controprestazioni) ed in particolar modo se esso gravasse già l'immobile nel momento dell'acquisto della prima quota di proprietà da parte della figlia. Per valutare tali aspetti e per stabilire se l'intero importo versato dalla figlia alla madre si possa considerare indennizzo per la rinuncia alla servitù ed ancora se esso debba essere suddiviso fra le due durate del possesso oppure debba essere dedotto solo dalla seconda, si giustifica un rinvio degli atti all'autorità di tassazione.

E. 8

Ne consegue che la decisione impugnata deve essere annullata e gli atti devono essere rinviati all'autorità di tassazione perché, proceduto agli atti istruttori necessari, emetta una nuova decisione, nella quale tenga conto, a titolo di costi di investimento, dell'indennità pagata da _____ a _____, per l'estinzione del diritto di abitazione a favore di quest'ultima. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia 1. 1.1. La decisione del 25 marzo 2003 relativa alla cessione della quota di 2/3 appartenente a _____ è annullata e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione, perché proceda alle verifiche indicate al consid. 7.7. ed emetta una nuova decisione su reclamo, nella quale ammetta in deduzione dall'imponibile, a titolo di costo di investimento, l'indennità pagata a _____, per l'estinzione del diritto di abitazione a favore di quest'ultima. 1.2. La decisione del 25 marzo 2003 relativa alla cessione della quota di 1/3 appartenente a _____ è invece confermata. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Alla ricorrente _____ è riconosciuta un'indennità di fr. 1'000.– a titolo di ripetibili. 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 II
presidente: _____ Il segretario: _____

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