

## **TI\_GERICHTE 80.2008.67 vom 20. Mai 2008**

TI Tribunale d'appello, 2008-05-20, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2008.67](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2008.67)

FR: TI\_GERICHTE 80.2008.67 du 20 mai 2008

IT: TI\_GERICHTE 80.2008.67 del 20 maggio 2008

### **Regeste**

Tariffa per le operazioni a registro fondiario: trapasso a titolo oneroso, sostituzione fedecommissaria, anticipazione dei suoi effetti contro pagamento da parte dell'erede sostituito

### **Erwägungen**

#### **E. 20**

luglio 2007, \_\_\_\_\_, proprietaria della part. n. \_\_\_\_\_ RFD \_\_\_\_\_, cedeva il proprio fondo agli eredi sostituiti, contro il pagamento di fr. 350'000.–. Sempre il 20 luglio 2007, con istanza all'Ufficio dei registri di \_\_\_\_\_, l'avvocato \_\_\_\_\_, rappresentante legale dei nipoti (eredi sostituiti), chiedeva l'iscrizione nel registro fondiario di tale cessione, a favore di RI 1 e RI 2. Il trapasso veniva iscritto il 23 luglio 2007. Il 6 agosto 2007, l'Ufficio dei registri stabiliva la tassa di iscrizione a registro fondiario in fr. 12'548.–, considerando la cessione alla stregua di una compravendita. C. Gli eredi sostituiti impugnavano la suddetta decisione con reclamo del 13 agosto 2007, completato il

#### **E. 21**

agosto 2007, all'Ufficio dei registri, sollevando la non fondatezza dell'applicazione dell'aliquota (11%) relativa al trapasso di immobili a titolo oneroso e chiedendo la riduzione della tassa a fr. 1'562.80. Il reclamo veniva respinto dall'Ufficio dei registri, con decisione del 5 dicembre 2007, rilevando tra l'altro che “indipendentemente dalla denominazione scelta dalle parti, un atto di cessione immobiliare deve di regola essere sottoposto all'aliquota ordinaria a dipendenza se lo stesso sia di natura gratuita o meno”. Inoltre, sempre l'Ufficio dei registri sottolineava che nella fattispecie in esame, l'erede istituita “con il contratto di cessione [...] ha voluto adempiere anticipatamente mentre è ancora in vita al proprio obbligo di trasmissione della proprietà del fondo in questione [...] agli eredi sostituiti beneficiari [...]. È pertanto indubbio che l'operazione in esame configura un atto tra vivi, equiparabile ad una compravendita, e non un atto per causa di morte”. D. Contro la decisione su reclamo dell'Ufficio dei registri, il 19 dicembre 2007 gli eredi sostituiti presentavano ricorso alla Divisione della giustizia, argomentando che il trapasso di proprietà in discussione non era da considerare un atto tra vivi. A loro avviso, “se il trasferimento di proprietà del bene immobile oggetto della sostituzione fedecommissaria, [...], è avvenuto mentre l'erede istituita ancora è in vita, quest'ultima circostanza non annulla gli effetti della disposizione per causa di morte che rimane la sola causa del trasferimento di proprietà”. Infatti “l'atto tra vivi si limita a disciplinare la liquidazione delle pretese che spettano in vita all'erede istituita e che sono assimilabili a quelle che competono ad un usufruttuario”. I ricorrenti evidenziavano anche che né l'Ufficio di tassazione competente per il prelievo della TUI, né l'Ufficio cantonale imposte di successione e donazione (UCISD) e neppure l'Archivista notarile di \_\_\_\_\_

avevano qualificato il trasferimento immobiliare in esame come “atto tra vivi”. Con decisione del 20 maggio 2008, il Dipartimento respingeva però il ricorso. In particolare, considerava che il negozio giuridico in questione costituirebbe una donazione mista. E. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, RI 1 e RI 2 contestano la decisione del Dipartimento e ripropongono sostanzialmente la censura già respinta dalla summenzionata autorità, chiedendo nuovamente, in via principale, la riduzione della tassa di iscrizione a registro fondiario a fr. 100.– e, in via subordinata, una riduzione della stessa tassa a fr. 1'562.80. Con scritto del 20 giugno 2008, il Dipartimento ha rinunciato a presentare particolari osservazioni, proponendo però la reiezione del gravame e confermandosi nelle motivazioni della propria decisione.

Diritto 1. Va innanzitutto ricordato che l'istituto della sostituzione fedecommissaria (ai sensi dell'art. 488 cpv. 1 CC; RS 210) consiste nella volontà del *de cuius* di regolare due successioni universali consecutive e, di conseguenza, di prestabilire nel tempo il destino del lascito, al momento in cui l'erede istituito decederà (cfr. Piotet, *Schweizerisches Privatrecht*, vol. IV, p. 103; Hindermann / Myssen, *Die Erbschafts- und Schenkungsteuern der Schweizer Kantone*, Colonia 2003, n. 472 pp. 169-170).

1.1. In altri termini, secondo l'art. 488 cpv. 1 CC il disponente può obbligare l'erede istituito a trasmettere l'eredità ad un altro quale erede sostituito. Si assiste così a una doppia successione universale: dapprima vi è una devoluzione dell'intero patrimonio all'erede istituito e, in seguito, all'erede sostituito (cfr. Steinauer, *Le droit des successions*, Berna 2006, n. 547-548 e 557, pp. 280 e 283; STF 2P.168/2002 del 25 novembre 2002, in RDAF 2003 II p. 233 ss., in particolare p. 237). Salvo contraria disposizione, la trasmissione dell'eredità all'erede sostituito avviene alla morte dell'erede istituito (art. 489 cpv. 1 CC).

1.2. Per quanto concerne l'imposizione della sostituzione fedecommissaria, l'art. 167 LT dichiara che l'imposta dovuta dall'erede istituito è ridotta a un terzo. Solo nel caso in cui la sostituzione si estinguesse sarebbe dovuta anche la differenza dei due terzi (cpv. 1). La particolarità di cui al cpv. 1 dell'art. 167 LT in caso di sostituzione fedecommissaria è data dal fatto che, giusta l'art. 490 CC, l'erede istituito deve obbligatoriamente trasmettere intatta la sostanza all'erede sostituito (cfr. Primi, *Le imposte di successione e di donazione ticinesi*, Agno 1995, p. 118). Per contro, l'erede sostituito deve, al momento del trasferimento, l'intera imposta sul valore della sostanza trasmessagli, considerando la sua parentela con il disponente (cpv. 3).

2. Circa la tassa per le operazioni nel Registro fondiario, si può precisare che l'art. 954 CC lascia ai cantoni il diritto di decidere se prelevare delle tasse per le iscrizioni nel Registro fondiario e se del caso di che ammontare. Si tratta però di tasse in senso proprio. In effetti, nella misura in cui la contribuzione richiesta dal Cantone supera l'importo che, secondo i principi sopraccitati, è esigibile quale controprestazione per una simile operazione, essa non può più fondarsi sull'art. 954 CC. Nondimeno, tale norma non limita la sovranità fiscale dei cantoni; infatti, non vieta a quest'ultimi di prelevare un tributo misto, risultante dalla combinazione di una tassa in senso proprio con un'imposta destinata ad aumentare le entrate dell'erario (DTF 72 I 391 pag. 394 con rinvii).

2.1. Le tasse previste dalla Legge sulle tariffe per le operazioni nel Registro fondiario (LTRF; RL 4.1.3.1.2) sono calcolate secondo una percentuale del valore dell'immobile e crescono, in modo progressivo, con l'aumentare di quest'ultimo. Siccome gli introiti complessivi provenienti da tale tributo superano notevolmente i costi generati dalla tenuta del Registro fondiario, la contribuzione in questione è un tributo misto: ricopre dunque contemporaneamente il carattere di una tassa e di un'imposta (DTF 72 I 391 consid. 3; STF 13 aprile 1994 n. 2C.2/1992, in RDATA II-1994 n. 16t; v. anche Blumenstein/Locher, *System des Steuerrechts*, 5 a ediz., Zurigo 1995, p. 7).

2.2. Nella

misura in cui questo tributo si presenta come tassa amministrativa, deve rispettare il principio dell'equivalenza e quello della copertura dei costi. Quest'ultimo vieta il prelievo di tasse il cui ammontare totale supera la spesa complessiva causata allo Stato dall'insieme del servizio istituito per adempire la funzione a motivo della quale la prestazione ha potuto essere domandata. Per quanto concerne la tassa in esame va osservato che il Cantone Ticino è legittimato a stabilire la propria tariffa in modo tale che gli introiti coprano le spese connesse con il normale funzionamento del Registro fondiario. Esso non può invece calcolarle di guisa che esse coprano anche i costi derivanti dall'impianto del registro: il legislatore ticinese ha in effetti previsto di recuperare tali spese mediante gli emolumenti stabiliti nella legge sul Registro fondiario, del 2 febbraio 1933 (cfr. DTF 72 I 391 p. 396 e ss. nonché art. 80 e 119 e seg. della legge citata). Entro certi limiti, il Cantone è per contro libero di fissare delle tasse progressive, in modo tale che gli emolumenti pagati per le operazioni più importanti compensino l'insufficienza di quelli previsti per i casi in cui l'interesse in causa è minimo e così da tenere conto della capacità economica del contribuente a favore del quale avviene la prestazione (DTF 97 I 193 consid. 6 p. 204, 84 I 161 consid. 3 p. 165, 72 I 391 p. 395 e ss.). Nondimeno, il principio dell'equivalenza impone che vi sia un rapporto ragionevole tra la tassa richiesta e il valore della prestazione che, nel singolo caso, è fornita al contribuente (DTF 109 Ia 308 consid. 5b p. 314, 101 Ib 462 consid. 3b p. 468; RDAT II-1994 n. 16t).

2.3. Per la parte che eccede la tassa amministrativa, il tributo disciplinato dalla LTRF si configura invece come imposta indiretta, il cui oggetto è rappresentato dal trasferimento di un fondo. Esso rientra dunque nella categoria delle imposte sui trasferimenti giuridici e si distingue pertanto dall'imposta sugli utili immobiliari, la quale è invece un'imposta speciale sul reddito; l'oggetto di quest'ultima non è infatti il trasferimento immobiliare in quanto tale bensì l'utile realizzato in tale occasione, cioè la differenza fra il prezzo conseguito con la vendita e le spese sostenute per l'acquisto e il miglioramento del fondo (STF del 3 aprile 2000, in RDAT II-2000 n. 1t; Blumenstein/Locher, op. cit., p. 180; Thomas, Les droits de mutation, tesi, Tolochenaz 1991, pp. 29 e 31-33; Pfenninger, Die Grundsteuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, tesi, Zurigo 1995, p. 49; Ruf, Handänderungsabgaberecht – Kommentar zu den Artikeln 1-10 des bernischen Gesetzes betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben, Muri 1985, ad art. 1 n. 3). Il tributo in questione non costituisce dunque un'imposta speciale sul reddito, quanto piuttosto un'imposta indiretta sul traffico giuridico (Rechtsverkehrssteuer) intesa a colpire il trasferimento della proprietà immobiliare in quanto tale, senza alcun riguardo alle cause giuridiche che lo hanno determinato. Quale imposta di carattere reale non tiene conto della complessiva capacità economica personale del contribuente; tuttavia, si fonda sul presupposto che un trasferimento immobiliare sia indice di capacità contributiva sia del compratore sia del venditore (Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz – Kurzkomentar, Zurigo 1999, n. 2 ad §§ 227-233, p. 1512).

2.4. Mentre il diritto del Cantone di prelevare una tassa per l'iscrizione a RF si fonda su di una riserva a favore del diritto cantonale che è contenuta nel diritto civile federale (art. 954 cpv. 1 CC), il diritto di prelevare un'imposta sul trasferimento giuridico trova invece il suo fondamento nella competenza originaria del Cantone di legiferare in materia di diritto pubblico (art. 6 CC; cfr. Ruf, op. cit., p. 262).

3. Tornando alla LTRF, l'art. 5 cpv. 1 e 2 LTRF prevede che: 1 La tassa proporzionale è calcolata in base al valore della contrattazione di cui è chiesta l'iscrizione. 2 Nel caso di iscrizioni di trapasso a titolo oneroso, di successione, di legato o di donazione, il valore tassabile non è mai inferiore al

valore ufficiale di stima degli immobili trasferiti. La formulazione del suddetto articolo è quindi relativamente ampia dal momento che comprende ogni trasferimento immobiliare, sia a titolo oneroso sia a titolo gratuito. La casistica proposta agli articoli successivi si limita invece a prevedere delle attenuazioni dell'onere fiscale, a dipendenza della peculiarità di alcuni atti, ma non aggiunge altro. Quanto alle esenzioni vere e proprie, sono elencate in modo limitativo all'art. 36 LTRF. 4. Nella fattispecie in esame, la questione controversa concerne l'applicazione dell'aliquota relativa al trapasso di immobili a titolo oneroso (cfr. art. 11 LTRF). 4.1. Né l'Ufficio di tassazione competente per il prelievo della TUI, né l'UCISD e neppure l'Archivista notarile di \_\_\_\_\_, hanno considerato il trapasso di proprietà in questione come un "atto tra vivi". In altri termini, l'Ufficio di tassazione competente per il prelievo della TUI ha differito la tassazione del trapasso in questione, facendo riferimento all'art. 125 lett. a LT. L'UCISD, a sua volta, ha qualificato il trasferimento immobiliare alla stregua di un trapasso successorio (effettuato dal de cuius \_\_\_\_\_ ai nipoti RI 1 e RI 2), in cui le parti, procedendo con il versamento di fr. 350'000.-, si sono limitate a regolare le pretese dell'erede istituita. Dal canto suo, l'Archivista notarile ha dichiarato l'atto di cessione esente ai sensi della Legge sul bollo, fissando solamente una tassa di deposito di fr. 30.-. L'Ufficio dei registri invece, ha assimilato la cessione in discussione a una compravendita, facendo inoltre riferimento all'atto del notaio relativo all'istanza di iscrizione a Registro fondiario. Infine, secondo il Dipartimento delle istituzioni, il trasferimento immobiliare in esame equivale a una donazione mista. Tesi, queste ultime due, contrastate dai ricorrenti, secondo cui l'atto non va affatto qualificato né come compravendita, né come donazione mista. Infatti, gli stessi considerano che il trapasso del fondo "mantiene la sua causa originaria, vale a dire il testamento del de cuius [...]". L'istromento notarile è quindi semplicemente "un atto esecutivo di quel testamento". Inoltre, sempre i ricorrenti sostengono che la LTRF non prevede alcuna disposizione particolare concernente la tassa di iscrizione di un trapasso di proprietà dal disponente all'erede istituito, prima, e da quest'ultimo all'erede sostituito, dopo, né tanto meno la tassa di iscrizione di un trapasso di proprietà avvenuto prima del decesso dell'erede istituito. 4.2. A tale proposito, va preliminarmente precisato che, quelle poc'anzi menzionate, sono delle qualificazioni diverse, emanate da autorità distinte, fondate ciascuna su una peculiare normativa. L'imposta di donazione è riscossa dall'UCISD e regolata direttamente nella legge tributaria (LT). La tassa di iscrizione a Registro fondiario è invece disciplinata dalla legge sulle tariffe per le operazioni nel Registro fondiario (LTRF), mentre l'imposta di bollo è regolamentata nella legge sull'imposta di bollo e sugli spettacoli cinematografici (LBol; RL 10.2.8.1). Seppure, di fatto, prelevate dal medesimo funzionario dell'Ufficio dei registri, da un punto di vista formale anche le competenti autorità per prelevare la tassa di iscrizione e l'imposta di bollo vanno contraddistinte: la prima è infatti percepita dall'Ufficiale dei registri, la seconda dall'Archivista notarile con l'emissione di bollette (art. 23 LBol). 4.3. In simili circostanze, è dunque immediatamente evidente che le singole autorità non sono, di principio, vincolate alle qualificazioni giuridiche adottate da altre autorità, né tanto meno alla loro ricostruzione dei fatti (cfr. CDT del 1° luglio 2009, inc. n. 80.2008.83, consid. 3.2). 5. È però altrettanto pacifico che, come già precisato, la formulazione dell'art. 5 cpv. 2 LTRF, riguardante il caso di iscrizioni nel Registro fondiario di trapassi a titolo oneroso, di successioni, di legati o di donazioni, è relativamente ampia. Al fine di giustificare l'eventuale applicazione dell'art. 11 LTRF, che tratta del trapasso di fondi a titolo oneroso, occorre dunque stabilire se il trasferimento immobiliare in questione è da considerare quale atto effettuato a titolo gratuito, da

assimilare cioè, nel caso concreto, a una devoluzione successoria, o se la controprestazione di fr. 350'000.– è la conseguenza di un atto concluso a titolo oneroso. 5.1. A tale proposito, è necessario anzitutto ribadire che nell'ambito di una sostituzione fedecommissaria, si realizza una doppia successione universale. Ovvero, il de cuius deve volere, dapprima, una devoluzione dell'intero patrimonio o di una quota di esso all'erede istituito e solo in seguito (salvo disposizione contraria, alla morte di quest'ultimo; cfr. art. 489 cpv. 1 CC), all'erede sostituito. Tuttavia, nel caso in esame, il trapasso immobiliare non si inserisce perfettamente nell'istituto della sostituzione fedecommissaria. Dal momento che gli eredi sostituiti hanno proceduto al pagamento di fr. 350'000.– che, come evidenziato dagli stessi, sono stati versati al fine di “estinguere a saldo le pretese derivanti dal diritto d'uso e di sfruttamento del fondo (una sorta di usufrutto) spettanti all'erede istituita sino al giorno della sua morte”, non può non trovare applicazione l'art. 11 cpv. 1 LTRF, secondo cui “per l'iscrizione di un trapasso di immobili a titolo oneroso è applicata una tassa dell'11% del valore fatte salve le eccezioni previste dalla presente legge”. Contrariamente a quanto sostenuto dai ricorrenti, il negozio giuridico in questione non conserva la sua causa originaria, ossia il testamento del de cuius. In effetti, nella fattispecie, si assiste ad un'anticipazione degli effetti della sostituzione fedecommissaria (che non si conforma tra l'altro alla volontà del de cuius). Anticipazione che implica la rinuncia, da parte dell'erede istituita, al valore economico costituito dal godimento dell'immobile fino al giorno della sua morte, non già a titolo gratuito bensì contro il pagamento, da parte degli eredi sostituiti, di un importo di fr. 350'000.–. Tale pagamento denota quindi il carattere oneroso del trapasso immobiliare dall'erede istituita agli eredi sostituiti. 5.2. Questa Camera ha anche già potuto affermare che il tributo per l'iscrizione a Registro fondiario è un'imposta che ha per oggetto il mero trapasso civilistico dell'immobile, indipendentemente dalla qualificazione giuridica e dell'onerosità dell'atto. In particolare, ha avuto modo di stabilire che una società che acquista civilisticamente la proprietà di immobili mediante fusione è tenuta al pagamento della tassa per l'iscrizione a Registro fondiario. Infine, la stessa autorità ha pure sottolineato che il tributo per l'iscrizione a Registro fondiario è un'imposta che ha per oggetto il semplice trasferimento civilistico dell'immobile, e che non presuppone necessariamente il conseguimento di un utile (CDT del 7 luglio 2003, inc. n. 80.2003.51, consid. 3.5 in RtiD I-2004 n. 1 t p. 277 ss.). 5.3. Pertanto, si può affermare che, nel caso in esame, è giustificato il prelievo del tributo previsto dalla LTRF dal momento che vi è stato effettivamente il trapasso del fondo n. \_\_\_\_\_ RFD \_\_\_\_\_ da parte dell'erede istituita \_\_\_\_\_ a favore degli eredi sostituiti RI 1 e RI 2 (trapasso dovuto all'anticipazione degli effetti della sostituzione fedecommissaria). Inoltre, l'applicazione dell'aliquota prevista all'art. 11 LTRF (11%) è corretta, in quanto l'assunzione della proprietà è avvenuta a titolo oneroso nella misura in cui sono stati versati fr. 350'000.–. 6. In simili condizioni, la decisione impugnata appare dunque meritevole di conferma ed il ricorso è conseguentemente respinto. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 40 cpv. 3 LTRF e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di \_\_\_\_\_ fr. 1'000.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 80.– per un totale di \_\_\_\_\_ fr. 1'080.– sono a carico dei ricorrenti. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 82 ss LTF). 4. Intimazione a: - ; - ; - . Copia per conoscenza: - municipio di \_\_\_\_\_. 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.