

TI_GERICHTE 80.2011.68 vom 26. April 2011

TI Tribunale d'appello, 2011-04-26, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2011.68

FR: TI_GERICHTE 80.2011.68 du 26 avril 2011

IT: TI_GERICHTE 80.2011.68 del 26 aprile 2011

Regeste

Tariffa per le operazioni a registro fondiario – tassa ridotta – scioglimento di comproprietà – comproprietario che riceve più del valore della sua quota – scioglimento di quote di proprietà per piani

Erwägungen

E. 12

LTRF stabilisce che viene riscossa una tassa ridotta, cioè la tassa dell'art. 11 ridotta a un ottavo, nei seguenti casi: · iscrizione del trapasso dell'eredità devoluta a un solo erede, quando il valore di stima dei fondi supera fr. 20'000.--; · iscrizione della divisione di una comunione ereditaria, quando il valore di stima dei fondi supera fr. 20'000.--; · iscrizione del trapasso dalla comunione ereditaria o dall'erede, al legatario; · iscrizione a seguito di scioglimento di una comproprietà, se ognuno dei comproprietari riceve immobili il cui valore corrisponde a quello della propria quota. 2.2. Le tasse previste dal DL TORF prima e dalla LTRF adesso sono calcolate in 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: ha dunque contemporaneamente il carattere di una tassa e di un'imposta (RDAT II-1994 n. 16t, consid. 3b; DTF 72 I 391 consid. 3 p. 394 s.). Il tributo previsto dall'art. 12 LTRF, corrispondente ad un ottavo di quello dell'art. 11 LTRF, è costituito dalla sola tassa causale, ad esclusione dell'imposta. 3. 3.1. Nel caso in discussione, è controversa l'interpretazione dell'art. 12 LTRF, che come già ricordato prevede l'applicazione della tassa ridotta nel caso, fra gli altri, dello scioglimento di una comproprietà. Il presupposto per la riduzione dell'aliquota è che ognuno dei comproprietari riceva immobili il cui valore corrisponde a quello della propria quota. Su questo aspetto le opinioni delle parti divergono: secondo l'Ufficio dei registri ed il Dipartimento delle istituzioni, si dovrebbe considerare la singola comproprietà, mentre per i ricorrenti la tassa ridotta dovrebbe essere applicata anche quando vi è lo scioglimento di diverse comproprietà. Nella sua decisione, l'autorità di tassazione ha così assoggettato al tributo con l'aliquota più elevata le quote di ogni unità di PPP che il singolo comproprietario aveva ripreso dagli altri due. 3.2. L'attuale art. 12 ultima frase LTRF riprende l'abrogato art. 13 seconda frase DL TORF, secondo cui, per la divisione della comproprietà, se ognuno dei comproprietari riceve beni il cui valore corrisponde a quello della propria quota, è dovuta la tassa di cui all'art. 11 ridotta della metà. La disposizione era stata introdotta nel 1964. Il messaggio del Consiglio di Stato proponeva le seguenti considerazioni in merito alla prospettata modifica: La divisione materiale di beni in comproprietà costituisce, dal profilo civilistico, una vera mutazione e non una semplice rettifica e si richiede per questo motivo l'atto notarile: secondo il diritto civile viene

stipulata tra le parti e scritta a R.F. la trasformazione di un determinato tipo di proprietà in un tipo del tutto diverso. Non è detto tuttavia che la qualifica dell'atto dal profilo civilistico debba determinare la tassazione del negozio ai fini della tassa di mutazione. È infatti un principio riconosciuto in questa materia che, per quanto possibile, si debba sì tener conto della configurazione del negozio secondo il profilo del diritto civile, ma che ha una grande importanza anche la entità economica del negozio che è sottoposto a tassazione (cfr. p. es. STF 86 I 21; 85 I 97/96; 79 I 19). Per quel che concerne più da vicino la questione in esame, a questa realtà economica fa riferimento un'importante sentenza del Tribunale federale: quest'ultimo ha ritenuto che l'assunzione dei beni di una collettiva da parte di un socio debba essere tassata con la tassa intiera soltanto per quella parte dei beni di cui il socio non era economicamente proprietario quale membro della società (R.G.P. 1959/61). Quindi egli non paga la tassa intiera per l'acquisto di quei beni, che per valore corrispondono al valore della sua quota, riferita agli immobili della società; per l'acquisto di tali beni egli paga soltanto la tassa in senso stretto (cioè, come esposto sopra, la tassa ridotta della metà, esclusa quindi l'imposta indiretta di scambio). Infatti permanendo egli economicamente proprietario, si può gravarlo solo con la tassa in senso stretto (corrispettivo). Il principio dev'essere logicamente applicato anche alla divisione materiale della comproprietà, poiché economicamente la situazione è identica. È evidente pure che se uno dei comproprietari in sede di divisione materiale ottenga dei beni che per valore superino la propria quota di comproprietà, per la parte eccedente debba essere pagata la tassa intiera: qui infatti si tratta anche economicamente di un acquisto ex novo. Naturalmente le alienazioni di quote di comproprietà devono essere tassate per quel che sono e cioè come normali alienazioni. (cfr. Messaggio n. 1166 dell'8 ottobre 1963 concernente la modificazione di alcune disposizioni della Legislazione in materia di cartelle ipotecarie, di registro fondiario e di notariato, in: Verbali del Gran Consiglio, sessione ordinaria autunnale 1964, p. 57).

3.3. Si può ricordare, in questo contesto, che il Tribunale federale aveva già ammesso che potesse essere assoggettato all'imposta di mutazione anche il caso in cui si verifica la divisione in due parti di un terreno appartenente a due comproprietari. Per effetto di tale divisione, infatti, i comproprietari ricevono in cambio delle loro quote la proprietà delle due parcelle così costituite, cosa che comporta, dal punto di vista del diritto civile, trasferimento di proprietà (ASA 31 p. 403). In alcuni cantoni, ogni divisione in natura comporta l'imposizione dei trasferimenti. È quanto accadeva in particolare nel Canton Zurigo, fintantoché veniva riscossa l'imposta di mutazione. La divisione in natura si considera infatti come un trasferimento di proprietà fondiaria dalla comunità dei comproprietari o dei proprietari comuni alla proprietà esclusiva di un membro (cfr. Richner, Die Grundstückgewinnsteuer und die Handänderungssteuer im Kanton Zürich, in ZStP 1992 p. 105 s.). Diversi cantoni esentano invece i trasferimenti che avvengono con la divisione in natura (cfr. p. es. il Canton Berna: Ruf, Handänderungsabgaberecht, Muri-Berna 1985, ad art. 10 HPAG, p. 280 ss.). Mentre alcuni di essi estendono l'applicazione della disposizione che esclude l'imposizione anche ai casi in cui lo scioglimento coinvolge diverse comproprietà, altri invece la limitano allo scioglimento della singola comproprietà. Nel primo caso, ci si fonda sulla dottrina e sulla giurisprudenza che ammettono che vi sia una divisione in natura anche nel caso in cui non viene frazionato un unico fondo ma ai singoli comproprietari o proprietari comuni vengono attribuiti diversi immobili indipendenti (cfr. la giurisprudenza del Canton Lucerna, in LGVE 1987 II n. 16 e LGVE 1992 II n. 21, in particolare consid. 2a, con riferimento a: Meier-Hayoz, Berner Kommentar zum ZGB, 5 a ediz., Berna 1981, n. 30 ad art. 651 CC, p. 618). Nel secondo, si sottolinea per contro che l'esistenza di

un'alienazione imponibile deve essere verificata dal punto di vista del singolo immobile (cfr. la giurisprudenza del Canton Friburgo, in RFJ 2008 p. 222 = RDAF 2008 II 409, consid. 4 e 5).

3.4. La competente autorità ticinese segue quest'ultimo punto di vista e ritiene dunque che l'adempimento dei requisiti, cui l'art. 12 LTRF subordina l'applicazione dell'aliquota ridotta, vada esaminato considerando il singolo immobile in comproprietà. L'interpretazione dell'Ufficio dei registri e della Divisione della giustizia appare in sé conforme alla lettera della legge ed anche ai materiali legislativi. Infatti, da questi ultimi non si ricava alcuna indicazione che permetta di ritenere che il legislatore abbia voluto estendere il campo d'applicazione dell'art. 12 LTRF anche ai casi in cui la divisione coinvolge più immobili appartenenti alle stesse persone. D'altra parte, si deve ricordare che le permutate sono espressamente menzionate all'art. 11 cpv. 2 LTRF, secondo cui i valori dei fondi permutati sono addizionati e si riscuote il tributo misto con l'aliquota dell'1,1%. Nel caso in cui si verifica lo scioglimento di più comproprietà su diversi immobili, vi è uno scambio di quote di comproprietà relative appunto a più oggetti. Un'interpretazione estensiva dell'art. 12 LTRF, come quella caldeggiata dagli insorgenti, potrebbe anche comportare una deroga alla disposizione relativa all'imposizione delle permutate. Proprio il confronto con la permuta consente di replicare ad una delle argomentazioni del ricorso, cioè alla pretesa assenza di scambio di ricchezza, che caratterizzerebbe la fattispecie in discussione. Secondo i ricorrenti, il fatto che essi si sono limitati a liquidare la società costituita all'inizio dell'operazione, ricevendo ciascuno beni corrispondenti alla propria quota di valore, escluderebbe l'esistenza di un negozio oneroso. Ma anche nel caso della permuta, che come detto è espressamente inserita fra i negozi imponibili, il singolo contraente riceve un immobile il cui valore corrisponde a quello dell'immobile ceduto, fatto salvo il pagamento di un conguaglio. L'assoggettamento della permuta al tributo misto (e quindi anche all'imposta) è giustificato dal fatto che essa configura una compravendita reciproca di immobili, cioè un doppio trasferimento immobiliare (cfr. Ruf, op. cit., n. 90 ss. ad art. 5 HPAG, p. 96 s.). La situazione, dal punto di vista economico, è del tutto analoga a quella che si verifica in occasione di uno scioglimento di comproprietà, in particolare proprio quando vengono sciolte diverse comproprietà.

3.5. Il Tribunale federale, respingendo un ricorso contro la sentenza del Tribunale amministrativo del Canton Friburgo precedentemente ricordata (RFJ 2008 p. 222 = RDAF 2008 II 409), ha affermato che non viola il principio di uguaglianza (art. 8 Cost.) il fatto di sottoporre ad un diverso trattamento la proprietà comune su un solo immobile e quella su più immobili. Tenuto conto del fatto che la proprietà comune ha per oggetto il singolo bene, preso individualmente, e che l'imposta di mutazione colpisce l'acquisto della proprietà giuridica di un immobile, l'Alta Corte ha ritenuto che non si possa considerare arbitrario verificare l'esistenza di un trasferimento immobiliare dal punto di vista del singolo immobile anziché considerando l'insieme degli immobili in proprietà comune (cfr. sentenza n. 2C_720/2007 del 13 marzo 2008, in RF 63/2008 p. 786, consid. 3.3). Le stesse conclusioni possono essere estese allo scioglimento della comproprietà, la quale, in virtù del principio di specialità, che vige in materia di diritti reali, può sempre riferirsi solo a singoli oggetti (cfr. RDAF II-2000 n. 11t, consid. 6.2.3, con riferimento a: Meier-Hayoz, op. cit., n. 11 ad art. 646 CC, pp. 483-484).

3.6. La soluzione fatta propria dall'autorità amministrativa è d'altronde conforme alla giurisprudenza in materia di imposta sugli utili immobiliari. In questo ambito, infatti, se due persone sono comproprietarie di due distinti fondi, in entrambi i casi nella misura di un mezzo ciascuno, e stipulano un contratto mediante il quale permutano le quote di comproprietà in modo tale da diventare proprietari esclusivi ognuno di un immobile, la

transazione deve essere imposta come una permuta, cioè come una doppia compravendita avente per oggetto le due metà dei fondi. Non può per contro essere invocato il differimento dell'imposizione dell'utile immobiliare, previsto dall'art. 125 lett. c LT, per il fatto che esso si riferisce esclusivamente agli scioglimenti di proprietà collettive che avvengono in natura, cioè in forma di divisione di un unico immobile fra i comproprietari. Il caso in questione costituisce invece lo scioglimento di due comproprietà mediante cessione della cosa ad uno dei comproprietari – un immobile ad ognuno – compensando l'altro comproprietario mediante cessione della metà dell'altro immobile (RDAT II-2000 n. 11t). Applicare gli stessi principi per i diversi tributi che interessano un'unica transazione risulta favorevole sia per le autorità coinvolte sia per i contraenti.

4. 4.1. Secondo i ricorrenti, l'inapplicabilità dell'art. 11 LTRF discenderebbe anche dalla natura giuridica della PPP, che non sarebbe assimilabile ad un diritto di proprietà. La proprietà per piani è infatti una proprietà collettiva, equiparata alla comproprietà, e i condomini non hanno un diritto di proprietà sul fondo ma solo un diritto esclusivo nell'ambito di una comproprietà. Lo scioglimento delle comproprietà intervenuto fra gli insorgenti non sarebbe un trapasso immobiliare ordinario ma una riorganizzazione della comproprietà. Più che comproprietari essi sarebbero stati soci di una società semplice titolare di diritti esclusivi.

4.2. Come ha pertinentemente rilevato l'autorità resistente, la PPP costituisce una forma particolare di comproprietà su un immobile, caratterizzata dal fatto che ad ogni quota del fondo base è collegato un diritto esclusivo su determinati locali. In tal modo, al condomino viene attribuita una posizione molto simile a quella del proprietario. Per l'art. 655 cpv. 2 cifra 4 CC, le quote di comproprietà di un fondo costituiscono a loro volta dei fondi. Questo principio vale anche per le quote di PPP, che rappresentano quote di comproprietà con una struttura particolare. In applicazione del combinato disposto degli articoli 943 cpv. 1 cifra 3 CC e 23 dell'Ordinanza del 23 settembre 2011 sul registro fondiario (ORF; RS 211.432.1), le quote di PPP sono intavolate nel registro fondiario (Wermelinger, Zürcher Kommentar zum ZGB, Zurigo 2010, n. 9 ad art. 712 d CC). Non vi è quindi alcuna ragione di sottoporre il trasferimento di quote di PPP ad un trattamento diverso rispetto a quello riservato alla cessione di altri fondi, soprattutto quando si tratta di applicare un tributo che colpisce proprio l'iscrizione a registro fondiario del trapasso di proprietà di immobili (v. anche Thomas, Les droits de mutation - Etude des législations cantonales, Zurigo 1991, p. 70).

4.3. Non vi è pertanto alcuno spazio per le argomentazioni dei ricorrenti, che vorrebbero assimilare la situazione dei condomini a quella di membri di una società semplice. Pur tenendo conto delle peculiarità dell'istituto della proprietà per piani, non se ne può trascurare la natura giuridica.

4.4. Le stesse argomentazioni possono essere estese anche al caso dell'autorimessa, in relazione alla quale i contribuenti sostengono di essere stati costretti a ripartire i diritti esclusivi in modo difforme rispetto alle quote di comproprietà iniziali, a causa del numero dei parcheggi da dividere. In effetti, si trattava di dividersi 19 parcheggi, pari ad una quota di comproprietà complessiva di 380/720 della PPP n. _____.

La RI 1, per diventare proprietaria di 10 posti auto ha dovuto cedere agli altri comproprietari 28/720, che sono andati ad aumentare le quote degli altri due promotori. È innegabile che lo scioglimento della comproprietà della PPP n. _____ abbia comportato un trasferimento di 3,188 % , cioè i 28/720 di 82 % .

5. 5.1. Gli insorgenti contestano infine il valore attribuito agli immobili ai fini del calcolo del tributo. L'autorità di tassazione ha applicato il valore commerciale, ricavato dal confronto con i prezzi di vendita degli altri appartamenti. Secondo i contribuenti, non vi è stato un trasferimento di proprietà di appartamenti ma solo uno scambio di "diritti di partecipazione", il cui valore

sarebbe inferiore. Dovrebbe allora essere applicato il valore di stima ufficiale. 5.2. Per l'art. 4 LTRF, nella determinazione della tassa proporzionale si calcola la somma capitale per la quale l'operazione è compiuta. L'art. 5 LTRF precisa che la tassa proporzionale è calcolata in base al valore della contrattazione di cui è chiesta l'iscrizione (cpv. 1). 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 (cpv. 2). In merito alla determinazione della tassa, l'art. 7 cpv. 1 LTRF dispone che l'Ufficio del registro fondiario proceda alla determinazione del valore dell'operazione e della tassa imponibile subito dopo aver accertato l'ammissibilità dell'iscrizione e che ne dia immediata comunicazione agli interessati. Per l'art. 7 cpv. 3 LTRF, l'Ufficio dei registri può chiedere documenti comprovanti il valore e fare allestire perizie di stima. Il 1° gennaio 2009 sono entrati in vigore i nuovi capoversi 2 e 4 dell'art. 7 LTRF. Per il primo, il valore dell'operazione è di regola quello risultante dall'atto notarile o dal documento giustificativo per il trasferimento della proprietà. Per il secondo, l'Ufficio dei registri può stabilire d'ufficio il valore dell'operazione quando il valore indicato dalle parti sia inferiore al valore reale; il valore reale corrisponde al valore commerciale del fondo sul mercato immobiliare. Le nuove disposizioni sono state introdotte allo scopo di "confermare la giurisprudenza e rendere più chiara la base legale che consente all'ufficio dei registri di stabilire d'ufficio il valore dell'operazione quando quello indicato dalle parti è inferiore al valore reale (sentenza del Tribunale federale pubblicata in DTF 89 I 525; sentenza della Camera di diritto tributario n. 80.2005.33)". La norma "mira inoltre a fungere da deterrente per scoraggiare le parti a indicare valori divergenti dal valore commerciale dell'alienazione" (cfr. Messaggio del Consiglio di Stato n. 6133 del 15 ottobre 2008 concernente Preventivo 2009 e obiettivo di bilancio 2011, capitolo II.6.5.3). 5.3. Il Tribunale federale ha precisato che il fatto che il cpv. 1 dell'abrogato art. 5 DL TORF si riferisse al "valore della contrattazione" non implicava che determinante fosse il prezzo indicato nel contratto, giacché "valore di contrattazione" non significa "prezzo di vendita", ma attiene al valore dell'oggetto del contratto. Inoltre aveva espressamente escluso che il calcolo della tassa secondo il valore commerciale fosse arbitrario (sentenza del 18 ottobre 1963, in DTF 89 I 527 = ASA 33 p. 294). Non occorre pertanto provare l'esistenza di una simulazione di prezzo, per potersi fondare sul valore di stima ufficiale superiore (Ruf, op. cit., p. 183 s.). Anzi, la dottrina ritiene addirittura che sarebbe più consono alla natura giuridica del tributo in questione calcolare l'imposta in base al valore venale del fondo acquistato, piuttosto che in base alla controprestazione dell'acquirente (Höhn/Waldburger, Steuerrecht, vol. I, 8ª ediz., Berna/Stoccarda/Vienna 1997, n.

E. 13

al § 28, p. 753). Il valore venale è infatti il prezzo presunto che l'immobile può raggiungere in caso di un trasferimento ordinario, cioè il suo valore oggettivo indipendente da circostanze particolari suscettibili di influenzare il prezzo, come la situazione di costrizione del venditore o prezzi speculativi o di favore (Rüegg-Peduzzi, Die Handänderungssteuer in der Schweiz, Zurigo 1989, p. 143 ss; Thomas, op. cit., p. 221; inoltre la sentenza CDT n. 80.2005.33 del 18 aprile 2005, in RtiD II-2005 n. 1t, consid. 3.2. e 3.3. e giurisprudenza citata). 5.4. Come ha ben spiegato la Divisione della giustizia nella decisione impugnata, nella fattispecie l'autorità non disponeva neppure di una stima dell'immobile, aggiornata dopo l'edificazione. Coerentemente con quanto dispone la legge, ha allora proceduto alla determinazione del valore dell'operazione, facendo riferimento al prezzo degli appartamenti già venduti dagli stessi promotori. I valori rilevati si situavano fra un minimo di fr. 23'700.–

ed un massimo di oltre fr. 30'000.– per millesimo. Da qui la decisione di attribuire ad ogni millesimo il valore di fr. 25'000.–. I ricorrenti non contestano i valori in sé, stabiliti dall'autorità di tassazione. Ritengono però che si sarebbe dovuto applicare il valore ufficiale di stima – verosimilmente quello entrato in vigore successivamente –, in considerazione del fatto che non si sono trasferiti la proprietà di appartamenti ma si sono scambiati delle quote di partecipazione. Le argomentazioni proposte a tale riguardo tendono a confondersi con quelle già esaminate in precedenza (v. supra, consid. 4). In effetti, più che il valore del trasferimento, gli insorgenti contestano ancora una volta che lo scioglimento delle comproprietà sugli appartamenti sia sottoposto allo stesso trattamento fiscale previsto per gli altri casi di scioglimento di più comproprietà. Si può pertanto rinviare alle considerazioni già proposte. 6. Visto l'esito del ricorso, la tassa di giustizia e le spese processuali sono a carico dei ricorrenti, soccombenti. 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. 100.– per un totale di fr. 1'100.– 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: - ; - . per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: II segretario:

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