

TI_GERICHTE 80.2012.143 vom 26. Juni 2012

TI Tribunale d'appello, 2012-06-26, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2012.143

FR: TI_GERICHTE 80.2012.143 du 26 juin 2012

IT: TI_GERICHTE 80.2012.143 del 26 giugno 2012

Regeste

Tariffa per le operazioni a registro fondiario: imponibile, valore indicato inferiore al valore venale, conferimento di immobile alla società, principio della buona fede

Erwägungen

E. 1.1

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).

E. 1.2

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 RDAT II-1994 n. 16t; v. anche Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 5 a ediz., Zurigo 1995, p. 7).

E. 1.3

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).

E. 1.4

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 – Kurzkommentar, Zurigo 1999, n. 2 ad §§ 227-233, p. 1512).

E. 1.5

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).

E. 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.

E. 2.1

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.

E. 2.2

Circa la determinazione del valore, 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 ne dia immediata comunicazione agli interessati. Per l'art. 7 cpv. 2 LTRF il valore dell'operazione è di regola quello risultante dall'atto notarile o dal documento giustificativo per il trasferimento della proprietà. L'Ufficio dei registri può chiedere documenti comprovanti il valore e fare allestire perizie di stima (art. 7 cpv. 3 LTRF). L'art. 7 cpv. 4 LTRF consente all'Ufficio dei registri di 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. Il capoverso 4 dell'art. 7 LTRF, come il cpv. 2, è stato introdotto con legge del 17 dicembre 2008, in vigore dal 1° gennaio 2009. Secondo il messaggio governativo, con tale adeguamento si intendeva “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 n. 6133 del 15 ottobre 2008 del Consiglio di Stato concernente il Preventivo 2009 e l'obiettivo di bilancio 2011, p. 69).

E. 2.3

Effettivamente, già prima della modifica legislativa in questione, il Tribunale federale aveva precisato che il fatto che il previgente art. 5 cpv. 1 dell'abrogato Decreto legislativo che stabiliva la tariffa per le operazioni nel RF (del 9 settembre 1941 e successive modificazioni) facesse riferimento 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; v. anche la sentenza del 18 novembre 1996, in Rep. 1996 p. 55). 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 consona 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, 8 a ediz., Berna/Stoccarda/Vienna 1997, n. 13 al § 28, p. 753; v. anche le sentenze CDT n. 80.2005.33 del 18 aprile 2005, in RtiD II-2005 n. 1t; CDT n. 80.98.00114 del 28 luglio 1998, in RDAT I-1999 n. 1t; CDT n. 80.2000.00110 del 10 agosto 2000, in RDAT I-2001 n. 1t).

E. 2.4

La normativa del Canton Vaud prevede una disposizione simile a quella ticinese e consente all'autorità di stabilire la base imponibile discostandosi dal prezzo convenuto, se quest'ultimo appare inferiore al valore reale (art. 6 cpv. 5 della legge del 27 febbraio 1963 concernente il diritto di mutazione sui trasferimenti immobiliari e l'imposta sulle successioni e donazioni). Con una recente sentenza (n. 2C_753/2010 del 23 marzo 2011), il Tribunale federale ha respinto il ricorso di un azionista vonese che aveva acquistato un immobile dalla sua società per un prezzo che secondo l'autorità cantonale era inferiore a quello di mercato. L'Alta Corte ha rilevato in particolare che la circostanza che la vendita fosse intervenuta fra la società ed il suo azionista bastava a far venir meno la presunzione che il prezzo convenuto equivalesse al valore reale (consid. 5 in fine).

E. 3

Nella fattispecie, l'immobile litigioso è stato conferito da RI 2, di cui è azionista unico. Anche in questo caso, come in quello esaminato dal Tribunale federale nella sentenza citata per ultima, si giustifica una particolare attenzione, da parte delle autorità, per il valore attribuito dalle parti alla transazione. Quando una società di capitale acquista un bene da un socio ad un prezzo inferiore al valore effettivo, si verifica infatti un apporto mascherato di capitale (cfr. Bernardoni/Bortolotto, *La fiscalità dell'azienda nel nuovo diritto federale e cantonale ticinese*, Mendrisio 2010, p. 329). Nel campo dell'imposizione degli utili immobiliari, il valore di alienazione è quello risultante dall'atto notarile o dalla contrattazione (art. 131 cpv. 1 LT). Eventuali prestazioni valutabili in denaro o apporti risultanti da trasferimenti tra società e azionisti o persone vicine sono pure considerati nella determinazione del valore di alienazione (art. 131 cpv. 2 LT). Ciò significa che gli immobili devono sempre essere valutati al loro valore venale ai fini del calcolo dell'utile che soggiace all'imposta sugli utili immobiliari. La differenza fra il valore venale ed il valore risultante dall'atto pubblico rappresenta un apporto di capitale mascherato. Essa corrisponde ad una riserva occulta che apparirà a conto economico unicamente al momento del suo scioglimento (Bernardoni/ Bortolotto, *op. cit.*, p. 332).

E. 4.1

Alla rivalutazione del fondo conferito i ricorrenti oppongono in primo luogo il principio dell'affidamento. Quest'ultimo sarebbe stato violato dall'autorità di tassazione non solo perché non avrebbe sollevato alcuna obiezione in merito al prezzo, quando si è occupata della domanda di non assoggettamento alla LAFE, ma anche per aver accettato il valore di fr. 200'000.– al momento dell'acquisto dell'immobile da parte del socio che lo ha poi conferito.

E. 4.2

Il principio della buona fede (*Treu und Glauben*), che vieta alle autorità un comportamento contraddittorio e garantisce ai cittadini la protezione della giustificata fiducia, è direttamente deducibile dall'art. 9 Cost. fed.. Deriva tra l'altro da questo principio che le informazioni ed assicurazioni inesatte o contrarie al diritto date da un organo dell'amministrazione, vincolano, sotto determinate condizioni, l'autorità. La realizzazione di questo effetto dipende specialmente dalla questione di sapere se il cittadino, osservando la diligenza richiesta dalle circostanze, avrebbe potuto riconoscere l'inesattezza dell'informazione nonché l'incompetenza dell'autorità (ASA 60 p. 56, 55 p. 391; DTF 117 Ia 297).

E. 4.3

È escluso che la mera circostanza che l'Ufficio dei registri non abbia sollevato alcuna obiezione in merito al valore del conferimento nell'ambito della procedura prevista dalla LAFE possa aver fatto sorgere nelle parti contraenti l'affidamento in relazione alla valutazione del fondo nell'ambito del calcolo della tassa di iscrizione. Con la decisione concernente la LAFE, infatti, l'autorità di prima istanza del Distretto di Lugano si è limitata a stabilire che la costituzione della RI 1 non era assoggettata, in quanto l'azionista "è persona non soggetta alla LAFE". Si deve sottolineare inoltre che l'autorità interessata nei due casi non era la stessa: l'autorità di prima istanza competente a decidere a norma dell'art. 15 cpv. 1 lett. a LAFE è, per ogni distretto, una commissione composta dall'Ufficiale dei registri, presidente, da due membri e da due supplenti, tutti nominati dal Consiglio di Stato

(art. 7 cpv. 1 della Legge cantonale del 21 marzo 1988 di applicazione alla Legge federale sull'acquisto di fondi da parte di persone all'estero [LAFE]; RL 4.1.8.1); per l'accertamento e la riscossione del tributo in discussione è invece competente l'Ufficio dei registri in quanto tale (cfr. art. 1 e 7 cpv. 1 LTRF).

E. 4.4

Né il semplice fatto che, in occasione dell'acquisto, da parte di RI 2, del terreno poi conferito, l'Ufficio dei registri abbia accettato il valore dell'atto impone all'autorità di riconoscere anche il valore del conferimento alla RI 1. Si tratta infatti di due transazioni distinte e separate, fra due parti che erano solo parzialmente identiche (l'acquirente della prima operazione era il cedente nella seconda). In nessun caso il mancato intervento dell'autorità di tassazione al momento della prima transazione può vincolare la stessa autorità quando si verifica il successivo trasferimento dello stesso immobile, tanto più che fra i due eventi sono trascorsi oltre quattro anni. Come si è già rilevato, l'autorità competente presta poi un'attenzione accresciuta al valore dell'atto in presenza di una transazione che interviene fra la società ed il suo azionista.

E. 5.1

Venendo alla stima del valore del conferimento, l'Ufficio dei registri si è fondato sui prezzi di operazioni che hanno interessato fondi confinanti. L'autorità di ricorso dipartimentale ha poi ridotto il valore alla luce di una perizia appositamente allestita dall'Ufficio cantonale di stima.

E. 5.2

L'Ufficio dei registri, applicando il metodo statistico-comparativo, ha potuto accertare che, nella zona in cui si trova il fondo conferito, nei due anni precedenti l'atto in esame vi erano state vendite ad un prezzo medio di fr. 550.– al mq, mentre il conferimento è avvenuto al valore di circa fr. 174.20 al mq. Ha pertanto stabilito il valore reale in fr. 690'000.–. L'Ufficio cantonale di stima, interpellato durante la procedura di ricorso, ha rilevato valori fra 450.– e 750.– franchi al metro e, tenuto conto della situazione del terreno, ne ha determinato il valore in fr. 475.– al mq al momento determinante (20 dicembre 2010). La stessa perizia prodotta dai ricorrenti, per quanto riferita alla situazione esistente il 9 luglio 2012 e quindi difficilmente utilizzabile, ha rilevato un valore di raffronto di fr. 630.– al mq.

E. 5.3

La principale ragione per cui il valore del fondo viene più che dimezzato dalla perizia di parte è che dal “valore di raffronto” deduce il “maggior costo di costruzione dovuto alla pendenza accentuata del terreno (ca. 45%) stimabile in un 20% di aumento costi dell'edificio”. Ipotizzando una costruzione del valore di fr. 2'448'000.–, infatti i periti dei contribuenti ritengono che vi sia compreso un maggior costo di fr. 408'000.–, dovuto alla pendenza del terreno. Dedurre quest'ultimo importo dal valore venale del terreno è un'evidente forzatura. Fra l'altro, gli stessi periti hanno scelto come “oggetto di raffronto” un fondo “venduto recentemente a fr. 650.–/m²”, che ha “una pendenza meno pronunciata rispetto alla particella n. _____”. Dalle fotografie contenute nella perizia è inoltre chiaramente verificabile che lo svantaggio costituito dalla pendenza del terreno è almeno parzialmente compensato dalla “maggiore apertura di campo visivo”, come indicato nella decisione impugnata (cfr. in particolare la fotografia n. 6). Si deve pertanto ritenere che nella stima di fr. 475.– al mq, stabilita dall'Ufficio cantonale di stima, si sia adeguatamente tenuto conto anche della pendenza del terreno.

E. 5.4

Infine, i ricorrenti lamentano la mancata realizzazione della strada comunale. È vero che al momento dell'apporto la strada non era ancora stata realizzata. Come si evince dagli accertamenti intrapresi dalla Divisione della giustizia, l'accesso al mapp. n. _____ era comunque garantito da una strada in terra battuta. In ogni caso, la costruzione della nuova via era già prevista dal Piano regolatore e la sua realizzazione dovrebbe ormai essere in corso. Anche di questa situazione ha tenuto conto la valutazione dell'Ufficio di stima.

E. 6

Il ricorso è conseguentemente respinto. Tassa di giustizia e 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. 500.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 80.– per un totale di _____ fr. 580 .– sono a carico dei ricorrenti in solido. 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: _____ Il segretario: _____

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