

## **TI\_GERICHTE 80.2013.105 vom 8. April 2013**

TI Tribunale d'appello, 2013-04-08, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2013.105](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2013.105)

FR: TI\_GERICHTE 80.2013.105 du 8 avril 2013

IT: TI\_GERICHTE 80.2013.105 del 8 aprile 2013

### **Regeste**

Imposta cantonale di bollo: istromenti, valore, compravendita con comodato a favore del venditore, prestazione aggiuntiva, quantificazione del valore

### **Erwägungen**

#### **E. 15**

(quindici). Per quanto concerne la consegna dei beni immobili qui compravenduti gli stessi continueranno ad essere occupati e gestiti sino al 31 (trentuno) dicembre 2013 (duemilatredici) dalla rispettabile \_\_\_\_\_ SA, \_\_\_\_\_ secondo quanto previsto dal contratto di comodato gratuito sottoscritto in pari data che viene allegato al presente atto quale inserto A: ciò naturalmente limitatamente alla parte degli immobili adibita e utilizzata quale esercizio alberghiero, ritenuto che gli spazi degli stessi locati a terzi, e meglio quello individuato al successivo punto 6 (sei), vengono attribuiti alla compratrice con effetto dall'iscrizione del presente atto a Registro Fondiario. Per quanto concerne tutti i costi di gestione e manutenzione, nessuno escluso, ivi compresi quelli riferiti all'area di demanio pubblico-lago e quindi la relativa tassa cantonale, relativi agli immobili compravenduti, gli stessi, sono integralmente a carico di \_\_\_\_\_ SA, \_\_\_\_\_ e meglio come specificato ai punti 6 (sei), 7 (sette), 8 (otto) e 9 (nove) del contratto di comodato gratuito inserto A. A tal riguardo la venditrice \_\_\_\_\_ SA, \_\_\_\_\_ garantisce di detenere e controllare integralmente e a titolo esclusivo la gestione dell'esercizio alberghiero denominato Hotel \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, per il che la di lei sottoscrizione del presente atto esclude in modo assoluto ogni e qualsivoglia ingerenza da parte di entità terze, segnatamente da parte della società \_\_\_\_\_ SA, \_\_\_\_\_ per quanto concerne le pattuzioni contenute in questo contratto. Il citato punto 15 del contratto si riferiva alle disposizioni della Legge federale sull'acquisto di fondi da parte di persone all'estero (LAFE). Al rogito era allegato il contratto di comodato gratuito, in virtù del quale l'acquirente cedeva in uso gratuito alla venditrice i fondi in questione, attualmente adibiti ad esercizio alberghiero. Il comodato sarebbe cessato il 31 dicembre 2013, quando la comodataria avrebbe avuto 30 giorni per procedere allo sgombero completo e per riconsegnare alla comodante, vuoti, tutti i locali. B. L'RS 1 di \_\_\_\_\_ si rivolgeva alle parti contraenti ed al notaio rogante, con scritto del 24 gennaio 2011, informandole che, avvalendosi delle competenze previste dall'art. 7 cpv. 3 delle Legge sulle tariffe per le operazioni nel Registro fondiario (LTRF; RL 4.1.3.1.2) aveva proceduto a rivalutare il valore dell'operazione a fr. 51'816'359.-. Il 2 marzo 2011, l'RS 1 di \_\_\_\_\_ notificava alle parti la bolletta dell'imposta di bollo dell'archivio notarile, nella quale il valore dell'atto era commisurato in fr. 51'816'359.- e l'imposta in fr. 155'450.-. C. La RI 1 impugnava la suddetta decisione, con reclamo del 10 marzo 2011, nel quale contestava la rivalutazione, che definiva assolutamente ingiustificata, alla luce del fatto che il prezzo

della compravendita era “assolutamente determinato e congruo” e non lasciava spazio ad alcuna interpretazione. Con lettera del 1° marzo 2013, la reclamante sollecitava una decisione e sottolineava che il reclamo, interposto parallelamente all’RS 1 di \_\_\_\_\_ contro la tassa di iscrizione a Registro fondiario, era nel frattempo stato definito con la riduzione del valore dell’atto a fr. 46'607'863.–. D. L’RS 1 di \_\_\_\_\_ accoglieva parzialmente il reclamo, con decisione dell’8 aprile 2013, con la quale riduceva il valore imponibile a fr. 49'367'946.– e l’imposta a fr. 148'104.–. Secondo l’autorità di tassazione, per determinare il valore attribuito dalle parti al trasferimento, secondo l’art. 9 cpv. 1 LBol, fa stato il valore economico della prestazione contrattuale vera e propria. Nel caso in esame, al valore rogato doveva essere “aggiunto quello della ulteriore prestazione pattuita mediante il precitato comodato per il tempo stabilito ossia la messa a disposizione gratuita dell’infrastruttura alberghiera dal 15.11.2010 al 31.12.2013”. Quanto al calcolo, la decisione spiegava che “il valore locativo attribuito è stato dedotto in base ad una media della cifra d’affari dell’infrastruttura alberghiera desumibile dai bilanci 2008 e 2009 della venditrice applicando l’aliquota del 12%, parametro pure utilizzato per altre imposte, segnatamente la TUI per un importo annuo di fr. 1'298'836.–“. Questo importo era stato poi “rapportato alla durata complessiva del comodato segnatamente 37 mesi e mezzo pari a fr. 4'058'946.–“. E. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, la RI 1 chiede, in via principale, che il valore dell’atto sia ridotto a fr. 46'607'863.–, conformemente a quanto deciso per la tassa d’iscrizione. Ritiene infatti che decidere diversamente comporterebbe una lesione del principio della certezza del diritto. In via subordinata, l’insorgente contesta il calcolo del valore del comodato, basato sulla media della cifra d’affari dell’esercizio alberghiero risultante dai bilanci 2008 e 2009; tutt’al più, avrebbero dovuto essere considerati i conti degli anni dal 2010 al 2012, anni cui si riferisce il comodato. Sottolinea poi che il contratto è stato nel frattempo prorogato fino alla fine del 2014 ed è stato pattuito un indennizzo di soli 700'000 franchi; in via ulteriormente subordinata, chiede pertanto che venga considerato tale importo. F. Nelle sue osservazioni del 3 maggio 2013, l’RS 1 propone di respingere il ricorso. Ritiene che non possa essere ripresa la decisione in materia di tassa di iscrizione, che è viziata da un errore, consistente nel considerare “il presumibile valore locativo applicabile al comodato... su di un arco di dodici mesi anziché sulla durata effettiva del medesimo”. Contesta poi che il calcolo possa basarsi su elementi intervenuti successivamente alla conclusione del contratto, in quanto non potrebbero essere stati presi in considerazione dalle parti. Diritto 1. 1. 1. Secondo l’art. 19 della legge sull’imposta di bollo e sugli spettacoli cinematografici (LBol, RL 10.2.8.1), è soggetta all’imposta di bollo la copia insinuata all’Archivio notarile degli istromenti di carattere determinato o determinabile. L’imposta è di fr. 3.– per mille o frazione di mille del valore determinato o determinabile (art. 21 cpv. 1 LBol). Per le costituzioni di ipoteche e le fideiussioni l’ammontare dell’imposta è invece solo di fr. 1.– per mille o frazione di mille (art. 21 cpv. 2 LBol). Soggiacciono inoltre all’imposta di bollo le cartelle ipotecarie (art. 18 LBol). L’aliquota è, come per le ipoteche, di fr. 1.– per mille o frazione di mille del loro valore (art. 31 cpv. 1 LBol). 1.2. L’imposta sul bollo va considerata una vera e propria imposta sul documento che colpisce la confezione dell’atto. L’applicazione del bollo non dipende dal rapporto giuridico sostanziale su cui si fonda l’atto, ma dalla forma che il rapporto giuridico assume. Si tratta pertanto di un tributo prettamente formale, svincolato dalle cause e dai motivi che hanno indotto le parti a redigere il documento, dallo scopo che intendono conseguire o dagli effetti che ne scaturiscono (cfr. DTF 117 Ia 517 ss., 109 Ia 308 s.; Messaggio del 15 gennaio 1986 concernente la revisione totale della legge sul bollo del 16

giugno 1966, n. 3009M, cifra 111 segg., in particolare 111.6). 1.3. Circa la determinazione del valore degli istromenti, la legge stabilisce che viene fatta dall'archivista notarile (art. 22 cpv. 1 LBol). Per i singoli contratti che vengono stipulati nella forma dell'atto pubblico, la stessa legge prevede poi delle regole (art. 22 cpv. 2 LBol), le quali sono a loro volta completate dal rinvio alle disposizioni valide per la determinazione del valore dei contratti stipulati nella forma della scrittura privata (art. 22 cpv. 3 LBol, che rinvia agli art. 9 e 10 LBol).

2. 2.1. Nel caso in esame, l'Ufficio dei registri ha considerato quale valore dell'istromento non solo il prezzo pattuito per la compravendita degli immobili ma anche il valore del comodato, concluso fra gli stessi contraenti, mediante contratto separato ma allegato all'atto pubblico. Nella decisione impugnata, l'autorità di tassazione si richiama agli articoli 22 cpv. 2 lett. b, 42 cpv. 2 e 44 cpv. 3 LBol, che permetterebbero di determinare il valore dell'atto in deroga al prezzo pattuito, ma rinviando alla legge tributaria (LT) e alla Legge sulle tariffe per le operazioni nel Registro fondiario (LTRF). Andrebbe pertanto determinato "il valore economico della prestazione contrattuale vera e propria", applicando "i principi enucleati dalla giurisprudenza in materia di TUI, di TORF e se del caso per l'imposta ordinaria".

2.2. L'art. 22 LBol, dopo aver affermato che la determinazione del valore degli istromenti viene fatta dall'Archivista notarile (cpv. 1), stabilisce le seguenti norme per la determinazione del valore (cpv. 2): a) per i contratti a titolo oneroso relativi a proprietà immobiliare fa stato il valore contrattuale, al minimo tuttavia quello di stima ufficiale. In caso di permuta fa stato il prezzo attribuito al fondo di maggior valore e comunque al minimo il valore ufficiale di stima dello stesso; b) il valore di cui alla lettera a) è aumentato in funzione di eventuali rivalutazioni decretate in applicazione della Legge tributaria; c) in caso di trasferimento di fondi contro prestazione di una rendita è determinante il valore ufficiale di stima della proprietà immobiliare; d) per i contratti di costituzione di ipoteca e di fideiussione il valore corrisponde all'ammontare dell'importo garantito. In deroga all'art. 9 lettera b) al valore dell'importo garantito non viene cumulato quello del rapporto di mutuo o di debito; e) per i contratti di superficie fa stato la somma delle indennità convenute; f) per i contratti di costituzione di uso ed usufrutto immobiliari e di abitazione fa stato la metà del valore di stima ufficiale del fondo; g) per i contratti di costituzione di altre servitù fa stato il valore della controprestazione, ma solo nei limiti che sia chiaramente espresso o desumibile dalla negoziazione. Infine, l'art. 22 cpv. 3 rinvia alle disposizioni degli art. 9 e 10.

2.3. Si deve escludere anzitutto che sia il contratto di comodato come tale a sottostare all'imposta di bollo. In primo luogo, lo stesso è stato stipulato mediante scrittura privata, separatamente dalla compravendita immobiliare; inoltre, il contratto di comodato non figura fra quelli che sottostanno al bollo su contratti per scrittura privata (art. 2 LBol); in ogni caso, poi, l'accertamento del valore dei contratti per scrittura privata e la relativa tassazione avvengono a cura della Divisione delle contribuzioni (art. 42 cpv. 1 LBol), diversamente dall'accertamento del valore degli istromenti e dalla relativa tassazione, che sono per contro eseguiti dall'Archivista notarile (art. 42 cpv. 2 LBol). È pertanto escluso che l'archivista notarile possa assoggettare ad imposta un contratto per scrittura privata; meno che mai un contratto che non rientra fra quelli imponibili.

3. 3.1. In effetti, la decisione contestata accenna alla rivalutazione del valore contrattuale, prevista dall'art. 22 cpv. 2 lett. b LBol. Secondo l'Ufficio dei registri, in sostanza, la prestazione fatta dalla società acquirente sarebbe costituita non solo dal prezzo pattuito ma anche dal valore del comodato, che costituirebbe una prestazione ulteriore rispetto al prezzo. In altre parole, mettendo gratuitamente a disposizione della venditrice gli immobili acquistati, l'acquirente avrebbe fatto un'ulteriore prestazione, che va ad

incrementare il valore complessivo della controprestazione. 3.2. Nell'ambito delle disposizioni che concernono il calcolo dell'imposta sugli utili immobiliari, 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, L'imposizione degli utili immobiliari – Commentario degli articoli da 123 e 140 LT con un'appendice sulle norme di procedura e transitorie, Lugano 1996, p. 209 e dottrina citata). Il Tribunale federale ha, per esempio, ripetutamente riconosciuto che la concessione di un diritto d'abitazione da parte dell'acquirente rientra fra le "ulteriori prestazioni" da considerare nel calcolo dell'utile immobiliare (cfr. p. es. le sentenze del 23 gennaio 2002, n. 2P.253/2001, e del 6 settembre 2010, n. 2C\_256/2010, in RF 65/2010 p. 951). Ma anche una locazione a condizioni di favore al venditore può configurare una prestazione da aggiungere al prezzo di vendita. Lo ha stabilito, per esempio, il Tribunale amministrativo del Canton Berna in una sentenza del 30 agosto 1996, citata nella decisione impugnata (StE 1997 B 44.12.2 n. 4). Una società anonima che gestiva un negozio di alimentari aveva venduto l'immobile in cui si svolgeva il commercio ad un'azionista, la quale aveva contestualmente stipulato un contratto di locazione, della durata di dieci anni, con la venditrice. Considerato il fatto che la pigione convenuta era nettamente inferiore al reddito oggettivamente conseguibile con la locazione dell'immobile, la Corte cantonale ha deciso che la riduzione del canone di locazione rappresentava una prestazione che integrava il prezzo di vendita dell'immobile. La sentenza in questione sottolinea anche in modo molto convincente come, nonostante la prestazione sia intervenuta fra azionista e società, non si tratti di una distribuzione mascherata di utile, che avrebbe comunque comportato la rivalutazione del prezzo di vendita. Infatti, l'azionista non ha avuto alcun vantaggio e l'immobile non è stato venduto ad un prezzo inferiore rispetto al suo valore venale; proprio perché, oltre a pagare il prezzo, l'acquirente ha concesso alla venditrice una locazione a condizioni di favore, la vendita è avvenuta al valore di mercato (StE 1997 B 44.12.2 n. 4, consid. 3).

3.3. La decisione dell'Ufficio dei registri, che ha ritenuto che il valore della cessione degli immobili alla ricorrente dovesse essere stabilito considerando anche la prestazione consistente nel comodato stipulato contestualmente, appare condivisibile, alla luce delle disposizioni legali e della giurisprudenza citate. Appare piuttosto evidente che, mettendo a disposizione della venditrice, gratuitamente, per 37 mesi e mezzo, tutti gli immobili nei quali era esercitata l'attività alberghiera, la ricorrente abbia offerto un'importante prestazione, che appare strettamente legata al pagamento del prezzo di vendita. Altrimenti detto, se l'acquirente avesse preteso l'immediata disponibilità dei beni immobiliari, la venditrice avrebbe beneficiato di una controprestazione inferiore, che sarebbe consistita con ogni probabilità nel solo pagamento del prezzo convenuto.

4. 4.1. Resta da determinare il valore della prestazione in discussione. Esso corrisponde al valore che potrebbe essere oggettivamente conseguito con la locazione degli immobili compravenduti. L'Ufficio dei registri, basandosi sul conto economico degli esercizi 2008 e 2009, ha stabilito che la cifra d'affari dell'albergo era, rispettivamente, di fr. 11'167'246.11

nel primo anno e di fr. 10'480'473.90 nel secondo. In base ai coefficienti applicati dall'Ufficio di tassazione delle persone giuridiche (UTPG), che oscillano fra il 10% e il 15%, ha quindi stabilito il valore locativo nella misura del 12% della cifra d'affari media, che corrisponde appunto ad un importo di 1'298'863.-. Considerata la durata del comodato (37 mesi e mezzo), l'importo è stato stabilito in fr. 4'058'946.-. Il valore della contrattazione è così stato determinato in fr. 49'367'946.-. 4.2. Come rilevato dall'Ufficio dei registri nelle osservazioni al ricorso, non si può trascurare la circostanza che lo stesso giorno siano stati sottoscritti due contratti di compravendita per gli stessi oggetti. Gli immobili in questione appartenevano infatti alla \_\_\_\_\_ SpA e pertanto la \_\_\_\_\_ SA, per poter vendere alla ricorrente, aveva dovuto riscattare il leasing. Ora, il prezzo rogato nel primo strumento ammontava a fr. 31'517'254.28. Per il calcolo del valore della contrattazione, sono stati tuttavia correttamente aggiunti tutti i canoni leasing pagati in precedenza, per un ammontare di fr. 20'299'104.56. Il valore dell'atto è stato pertanto commisurato in fr. 51'816'359.-, con decisione confermata su ricorso dalla Divisione della giustizia. È poco verosimile che chi ha pagato oltre 51 milioni di franchi per acquistare un immobile lo rivenda subito per soli 45 milioni. 4.3. Il calcolo intrapreso dall'Ufficio dei registri appare pertanto sostenibile. Non può essere seguita la tesi della ricorrente, che vorrebbe che il calcolo fosse basato sulla cifra d'affari non degli esercizi 2008 e 2009 bensì di quelli dal 2010 al 2012. È infatti chiaro che il canone di locazione deve essere stabilito in base alla situazione nota alle parti contraenti al momento della conclusione del contratto, non tenendo conto invece dell'evoluzione successiva. 5. 5.1. L'insorgente pretende tuttavia che il valore dell'atto sia ridotto a fr. 46'607'863.-, conformemente a quanto deciso per la tassa d'iscrizione. A suo avviso, decidere diversamente comporterebbe una lesione del principio della certezza del diritto. 5.2. Come ha spiegato l'autorità resistente, nelle sue osservazioni al ricorso, la decisione in materia di tassa di iscrizione è viziata da un errore, consistente nel considerare "il presumibile valore locativo applicabile al comodato... su di un arco di dodici mesi anziché sulla durata effettiva del medesimo". In effetti, come si evince dalla motivazione della decisione su reclamo del 23 agosto 2011 dell'Ufficio dei registri di Lugano, il valore del comodato è stato dapprima correttamente stabilito nella misura del 12% della media della cifra d'affari degli esercizi 2008 e 2009. L'importo così stabilito (fr. 1'298'863.-) non è poi però stato riportato all'intera durata del comodato (37 mesi e mezzo), sicché il valore della contrattazione è stato commisurato solo in fr. 46'607'863.- (fr. 45'309'000.- + fr. 1'298'863.-). 5.2. Trattandosi di due tributi diversi, non si vede come sia possibile ravvisare una violazione del principio della certezza del diritto. Va sottolineato, del resto, che l'autorità competente per l'accertamento e la riscossione delle due imposte non è la stessa: l'imposta di bollo è percepita dall'Archivista notarile (23 cpv. 1 LBol), mentre l'incasso delle tasse per le operazioni nel registro fondiario è curato dagli Uffici del registro fondiario (art. 37 cpv. 2 LTRF). Secondo l'art. 97 cpv. 1 della Legge sul notariato del 23 febbraio 1983 (LN; RL 3.2.2.1), il notaio è tenuto ad insinuare all'archivio notarile del Distretto della sua residenza principale una copia autentica degli atti ricevuti sotto forma di pubblico istromento, entro il 15 del mese successivo a quello della ricevuta. Nel caso concreto, la tassa di iscrizione è stata incassata dall'Ufficio dei registri del distretto di \_\_\_\_\_, mentre l'imposta di bollo è stata percepita dall'Ufficio dei registri di \_\_\_\_\_ (a dipendenza della residenza principale del notaio). In ogni caso, se anche si volesse interpretare la censura della ricorrente come un richiamo al principio della buona fede, va ricordato che in ambito fiscale tale principio viene riconosciuto solo con riserbo, segnatamente a causa del preminente interesse pubblico ad una tassazione conforme alla

legge (cfr. p. es. le sentenze del Tribunale federale 2C\_506/2013 del 1° novembre 2013 consid. 4.3, 2C\_241/2010 del 3 agosto 2010 consid. 2.2 e 2C\_382/2007 del 23 novembre 2007 consid. 3 con ulteriori rinvii). 6. Il ricorso è conseguentemente respinto. Tassa di giustizia e spese processuali sono a carico della ricorrente, soccombente. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 44 cpv. 4 e 45 LBol e 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è respinto . 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 2'000.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.– per un totale di fr. 2'100 .– sono a carico della ricorrente.

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). \_\_\_\_\_ 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.