

TI_GERICHTE 80.2017.159 vom 26. Mai 2017

TI Tribunale d'appello, 2017-05-26, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2017.159

FR: TI_GERICHTE 80.2017.159 du 26 mai 2017

IT: TI_GERICHTE 80.2017.159 del 26 maggio 2017

Regeste

Imposta sugli utili immobiliari: trasferimenti imponibili, scioglimento di comproprietà su diverse unità di PPP, differimento escluso Imposta sugli utili immobiliari: valore di investimento, provvigione, onere della prova, pagamento a società controllate dai contraenti

Erwägungen

E. 19

dicembre 2016 RI 1 e _____ presentavano copia dei rogiti e delle fatture delle provvigioni relativi alla divisione della comproprietà e alle successive compravendite delle PPP _____9, _____0, _____1, _____2, _____3, _____4, _____5, _____6 e _____7. G. Per quanto qui di rilevanza, l'Ufficio di tassazione di Lugano Campagna, con decisione su reclamo datata 26 maggio 2017, accoglieva parzialmente il reclamo di RI 1 con la seguente motivazione: "La durata della proprietà viene suddivisa in 2 epoche distinte a seguito dell'acquisto del terreno utilizzato per l'edificazione avvenuto in due momenti separati. Il valore di alienazione e tutti i costi vengono suddivisi in rapporto ai prezzi di acquisto del terreno, nella percentuale del 35% per la prima durata e del restante 65% per la seconda durata. Per quanto riguarda le provvigioni notiamo come il venditore o il compratore non può far valere provvigioni versate a se stesso per sforzi intrapresi personalmente per la vendita dell'immobile. Vi è versamento di provvigioni a se stessi anche se, pur essendovi indipendenza formale tra committente e mediatore, vi è tuttavia identità di interessi; è il caso dell'alienante che compensa la società di cui è azionista, amministratore, gerente o socio (vedi consolidata giurisprudenza della Camera di diritto tributario). In aggiunta l'acquirente è comunque persona vicina all'alienante e non si giustifica quindi l'impiego di un mediatore". L'utile imponibile computabile a RI 1 e concernente lo scioglimento della comproprietà veniva ricalcolato in fr. 266'787.-; quello relativo alla vendita delle PPP da RI 1 alla _____ in fr. 109'808.- mentre per quanto attiene al trasferimento della singola PPP _____9 alla _____, in fr. 27'269.-. H. Con tempestivo "reclamo" (recte : ricorso) 26 giugno 2017, sottoscritto anche da _____, RI 1 impugnava la decisione su reclamo asserendo di non accettarne l'esito. Rispettando il termine impartito ed in seguito prorogato da questa Camera, con scritto del 14 luglio 2017 RI 1 presenta un "reclamo" (recte : ricorso) motivato, anch'esso sottoscritto pure da _____. Per quanto qui di rilevanza, con ricorso vengono sollevate le seguenti censure: · Per quanto attiene alle decisioni di tassazione concernenti la suddivisione della PPP tra RI 1 e _____, i firmatari del ricorso ritengono che la suddivisione sia avvenuta "senza nessun conguaglio in denaro poiché i beni sono valutati equivalenti e di conseguenza nessuna imposta è dovuta" e chiedono quindi che le tassazioni di fr. 74'434.50 per RI 1 e di fr. 39'272.25 per _____ vengano annullate. · I firmatari chiedono altresì una rettifica del calcolo del

valore d'alienazione e dei costi deducibili in relazione alla vendita delle PPP _____2, _____4, _____6 e _____7 da RI 1 alla società _____. A mente dei ricorrenti l'imposta dovuta è di fr. 7'852.47. · Contestata è anche l'imposta sull'utile immobiliare concernente la vendita della PPP _____9 da RI 1 alla società _____, Lugano. A mente dei ricorrenti, l'imposta dovuta ammonta a fr. 15'270.08. I. Nelle proprie osservazioni del 23 agosto 2017 l'Ufficio di tassazione si riconferma nulla propria posizione osservando, per quanto qui di rilevanza, che la richiesta di differimento dell'imposizione invocata relativamente allo scioglimento della comproprietà non possa essere accolta, non essendo data l'applicabilità dell'art. 125 lett. c LT bensì, trattandosi in sostanza di permuta, dell'art. 124 cpv. 2 lett. b LT. In merito alla cessione delle PPP _____2, _____4, _____6 e _____7 alla _____, l'Ufficio di tassazione osserva che il costo d'investimento (dichiarato in fr. 5'338'722.-) è stato corretto in fr. 4'702'273 in quanto fr. 636'449.- si riferiscono ad un investimento effettuato sul mapp. _____ RFD _____ attiguo e non pertinente alle PPP in oggetto. Gli importi richiesti quali provvigioni dalla società sono invece stati stralciati perché l'autorità fiscale non ritiene giustificato l'intervento di un mediatore immobiliare per la cessione alla propria società anonima di immobili posseduta dall'azionista e perché le due società mediatrici (la _____ e la _____) non possono essere identificate in un terzo indipendente. Per quanto attiene alla vendita della PPP _____9, l'Ufficio di tassazione, preso atto che l'insorgente chiede un'imposizione più gravosa, ritiene che, essendo metà immobile stato acquisito tramite permuta già tassata in precedenza, vada ora tassata unicamente la plusvalenza maturata sull'altra metà già di proprietà del contribuente, ciò che comporta una tassazione più bassa rispetto a quanto calcolato dall'insorgente. Diritto 1. 1.1. La Camera di diritto tributario, autorità di ricorso in materia fiscale contro le decisioni degli uffici di tassazione, è competente a pronunciarsi nel merito dei ricorsi a condizione che il gravame sia ricevibile in ordine. Essa deve pertanto esaminare preliminarmente se il ricorso è ricevibile, ovvero tempestivo, sufficientemente motivato, spedito nei termini di legge e presentato da una persona legittimata. 1.2. Il riconoscimento della legittimazione ricorsuale implica l'esistenza di un interesse degno di protezione, sia esso un interesse di diritto o di fatto, direttamente connesso con l'oggetto della contestazione ed attuale (Dubey/Zufferey , Droit administratif général, Basilea 2014, n. 2082 ss., p. 733 ss.); In altri termini, perché sia data la legittimazione, devono essere adempiuti i seguenti presupposti: · l'interessato deve essere toccato e pregiudicato dalla decisione: è irrilevante che si tratti di interessi giuridici o fattuali, bastando che la decisione gli cagioni uno svantaggio economico, ideale, materiale o di altra natura; · il ricorrente deve dimostrare di avere un interesse alla modifica della decisione: si richiede pertanto che egli sia toccato in modo particolare e diretto, in misura maggiore e con intensità superiore rispetto a chiunque altro (Dubey/Zufferey , loc. cit. e giurisprudenza citata). 1.3. Nella fattispecie i due firmatari del ricorso, RI 1 e _____, sono solo parzialmente toccati dalle decisioni impugnate. Per quanto qui di interesse infatti RI 1 non può certo considerarsi legittimato ad impugnare delle decisioni di tassazione che toccano il solo _____, e meglio l'imposta a quest'ultimo computata in relazione allo scioglimento della comproprietà, nonché la decisione di tassazione concernente la vendita delle PPP da _____ alla società _____. Ne consegue che, nella misura in cui concerne le decisioni su reclamo notificate a _____, il ricorso è inammissibile, difettando l'insorgente RI 1 della necessaria legittimazione. 2 . 2.1. 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 un'imposta 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). 2.2. 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). 3. 3.1. Nella fattispecie il ricorrente ritiene che il negozio giuridico sottoscritto con _____, rogato per atto pubblico l'8 ottobre 2010, costituisca una divisione di comproprietà non soggetta all'imposta sugli utili immobiliari. Occorre quindi accertare se risulta corretta l'impostazione data dall'autorità di tassazione, che ha considerato l'operazione immobiliare in discussione non come una divisione di una proprietà collettiva in natura e senza conguaglio in denaro ai sensi dell'art. 125 lett. c LT, bensì come una permuta imponibile ai sensi dell'art. 124 cpv. 2 lett. b LT. 3.2. Secondo l'art. 124 cpv. 2 lett. b LT sono, in particolare, imponibili le permutate. Infatti, la sola differenza fra la vendita e la permuta è rappresentata dal fatto che, in quest'ultimo caso, il prezzo non viene pagato in denaro ma del tutto o in parte con un altro fondo in natura; in tal modo, entrambe le parti sono nel contempo venditore e compratore (Soldini/Pedroli , op. cit., p. 82). Non è per contro applicabile l'art. 125 lett. c LT, secondo cui l'imposizione degli utili immobiliari è differita, fra l'altro, in caso di scioglimento delle comunioni ereditarie come pure delle altre proprietà collettive, per queste ultime solo quando la divisione avviene in natura e senza conguaglio in denaro. Deve dunque essere sottolineato il fatto che la fattispecie di differimento dell'imposizione rappresenta un'eccezione al principio dell'imponibilità dello scioglimento delle proprietà collettive, affermato all'art. 124 LT. Vi sono cioè due importanti limiti al predetto principio: in primo luogo, vi è differimento ogniqualvolta la proprietà collettiva che viene sciolta si presenti sotto forma di comunione ereditaria, a prescindere dal fatto che vi sia una semplice divisione in natura oppure il versamento di un conguaglio; in secondo luogo, anche l'imposizione dello scioglimento di tutte le altre forme di proprietà collettiva è differito nel caso in cui vi sia una semplice "Realteilung", senza cioè che vi sia il trasferimento di una parte eccedente la quota di un contraente, con conseguente versamento di un conguaglio in denaro o in altra forma (Soldini/Pedroli , op. cit., p. 86). 3.3. Su tale base, questa Camera ha già avuto occasione di stabilire che se, come nella fattispecie, due persone sono comproprietarie di due distinti fondi, e stipulano un contratto mediante il quale permutano le quote di comproprietà in modo tale da diventare proprietarie esclusive ognuna di un immobile, la transazione deve essere imposta come una permuta, cioè come una doppia compravendita avente per oggetto le due quote di comproprietà dei fondi oggetto di permuta. 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 (RDAT II-2000 n. 11t; RtiD I-2009 n. 11t; decisione CDT n. 80.2013.121 del 1° ottobre 2013, consid. 3.2; decisione CDT n. 80.2007.103 dell'8 settembre 2008, consid. 2.2). 3.4.

Discende da quanto precede che l'Ufficio di tassazione ha applicato in modo ineccepibile i succitati criteri sanciti da legge e giurisprudenza ai fatti accertati, assoggettando la permuta e compravendita all'imposta sugli utili immobiliari. Contrariamente alla tesi ricorsuale, nella fattispecie non vi è stato lo scioglimento di una proprietà collettiva mediante divisione in natura. A tale riguardo si rammenta che il differimento dell'imposizione di proprietà collettive, con l'eccezione delle comunioni ereditarie, è possibile solo in caso di divisioni in natura prive di conguagli in denaro od in altra forma (Realteilung , cfr. art. 125 lit. c LT). Nella fattispecie non è avvenuta una divisione in natura, ma sono state invece espressamente pattuite compensazioni per la cessione delle PPP _____9, _____2, _____3, _____4, _____6 e _____7, segnatamente mediante cessione delle quote di comproprietà di quattro ulteriori PPP sul medesimo fondo base (PPP _____0, _____1, _____3 e _____5). Come ha affermato l'autorità fiscale nella decisione impugnata, lo scioglimento di comproprietà, mediante il quale il ricorrente è divenuto proprietario esclusivo delle PPP poi vendute, non è certamente una divisione in natura, con la conseguenza che non è ammesso il differimento dell'imposizione ex art. 125 lit. c LT. 3.5. Per assoggettare all'imposta i trasferimenti in questione, si tratta di stabilire il valore della controprestazione ricevuta dall'alienante. La stessa, secondo il contratto, corrisponde al valore di altre quote di comproprietà. Risulta chiaro, dagli elementi esposti, che l'intenzione dei comproprietari è di dividere tutti gli immobili, senza che nessuno dei due benefici di una liberalità da parte dell'altro. Il valore della controprestazione dovrebbe allora essere commisurato considerando lo scioglimento di diverse comproprietà. Dovendo attribuire un valore di alienazione alla cessione intervenuta nel 2010 fra RI 1 e _____, si deve ritenere in ogni caso che lo stesso non possa discostarsi in modo sensibile dal valore della quota ceduta. In altri termini, il valore di alienazione corrisponderà al valore venale della quota di comproprietà delle PPP in oggetto. La decisione dell'autorità di tassazione di determinare il valore della permuta basandosi sui prezzi di cessione delle singole unità di PPP avvenute l'anno seguente risulta pertanto ineccepibile e del resto neppure contestata dall'insorgente RI 1. 4. È inoltre contestato il calcolo dell'imposta sugli utili immobiliari relativo alla successiva vendita degli appartamenti in PPP, ricevuti con lo scioglimento delle comproprietà, da RI 1 alla _____ SA e alla _____ SA. Quanto ai valori d'investimento deducibili, il ricorso di RI 1 rimanda dapprima alla sua "tabella del calcolo del calcolo del valore d'alienazione" (allegato D) da cui si deduce un valore d'investimento complessivo di fr. 5'491'514.21, salvo poi rinviare alla tabella "calcolo differenze imposta TUI dopo reclamo" (allegato F) in cui il valore d'investimento complessivo viene calcolato in fr. 5'338'722.43, pari cioè a fr. 5'491'514.- dedotte le provvigioni versate a _____ e _____ per complessivi fr. 152'792.-. Non è quindi ben chiaro quale dei due valori l'insorgente ritiene che l'ufficio di tassazione avrebbe dovuto considerare. Ad ogni buon conto, in merito ai correttivi che l'autorità fiscale ha apportato ai valori d'investimento dichiarati, si osserva quanto segue. 5. 5.1. Secondo l'art. 134 cpv. 1 LT, sono considerati costi di investimento, fra gli altri, 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. 5.2. Il Tribunale federale ha reputato conforme la prassi secondo cui il riconoscimento della deducibilità della provvigione pagata ad un mediatore può essere subordinato all'adempimento dei seguenti requisiti: · conclusione di un contratto di mediazione civilisticamente valido secondo l'art. 412 CO; · conclusione del contratto con una terza persona; · attività di indicazione o di interposizione del mediatore, che conduce alla

conclusione d'un contratto di compravendita; · pagamento dell'onorario dovuto; · limitazione della deduzione della provvigione alla misura usuale. Se tali condizioni non sono adempiute, non vi è alcun costo deducibile. Trattandosi di un elemento che riduce l'onere fiscale del contribuente, la prova è a suo carico (sentenza del Tribunale federale del 28 marzo 2008 n. 2C_479/2007 consid. 2.2).

5.3. Di diversi requisiti il ricorrente non ha comprovato l'adempimento: per incominciare, della conclusione di un contratto di mediazione, dell'attività svolta dal preteso mediatore e del pagamento dell'onorario. A tale riguardo, agli atti dell'Ufficio di tassazione figurano solamente le dichiarazioni dei conteggi stilati da RI 1 e _____ dai quali risulterebbe una spesa totale di fr. 76'396.- a titolo di "provvigioni intermediazione" datata 27 ottobre 2009 in favore di _____ e una per il medesimo importo a titolo di "provvigioni intermediazione varie" anch'essa datata 27 ottobre 2009 in favore di _____. Non è però versato agli atti alcunché in grado di provare né la reale esistenza e portata del contratto di mediazione, né tantomeno l'effettiva attività di mediazione svolta dalle due società. Manca, come si vede, ogni prova del conferimento del mandato, del suo contenuto, delle attività svolte dalle pretese mediatrici. La semplice dichiarazione di RI 1 e di _____ non basta certamente a dimostrare il ruolo svolto dalle loro due società in relazione alla vendita degli immobili. Non vi è quindi alcuna prova dello svolgimento delle trattative fra le pretese mediatrici e gli organi della società – le società mediatrici medesime – che avrebbe acquistato gli oggetti. Del resto mal si comprende quale ruolo avrebbe potuto avere un mediatore immobiliare nella cessione a se stesso di un immobile detenuto dal proprio azionista e gestore unico. Le considerazioni che precedono basterebbero per negare la deduzione litigiosa.

5.4. Il mediatore deve inoltre essere una terza persona. Il venditore o il compratore non può infatti far valere provvigioni versate a se stesso per sforzi intrapresi personalmente per la vendita dell'immobile. Vi è versamento di provvigioni a se stessi anche se, pur essendovi indipendenza formale tra committente e mediatore, vi è tuttavia identità di interessi; è il caso dell'alienante che compensa la società di cui è azionista o amministratore oppure della società anonima che versa una provvigione ad un'altra società controllata dallo stesso azionista nonché del socio o del coerede che vengono compensati per aver consentito di alienare l'immobile della comunione ereditaria o della società, come pure della persona giuridica che versa una provvigione ad un proprio organo (Soldini/Pedroli , op. cit., pag. 257, con riferimento a: RF 47/1992 p. 227 e p. 229; Soldini/Pedroli , L'imposizione degli utili immobiliari – Complemento al commentario degli articoli 123 a 140 LT, Lugano 2003, p. 161; StE 1987 B 44.13.5 n. 3; StE 1991 B 44.13.5 n. 5; StE 1992 B 44.13.5 n. 6; NStP 1990 p. 77; inoltre CDT n. 80.95.00133 del 7 dicembre 1995 in re A.G.).

5.5. Questa Camera ha già avuto modo di negare la deducibilità della provvigione fatturata da una società anonima al venditore di un immobile, persona fisica, che era azionista ed amministratore unico della società stessa, la quale aveva quale unica impiegata una segretaria senza mansioni nel campo della mediazione immobiliare (CDT n. 80.95.133 del 7 dicembre 1995). In un ulteriore giudizio questa Camera ha confermato che non è computabile quale provvigione versata ad un mediatore l'onorario che un architetto pretende di avere pagato al proprio studio di architettura, gestito nella forma di ditta individuale, per compensare gli sforzi intrapresi in vista della vendita di un immobile. Vi è infatti evidente identità fra venditore e mediatore (CDT n. 80.97.00176 del 5 dicembre 1997). In un altro caso, la Camera ha negato la deduzione della provvigione ad un contribuente che aveva venduto una quota di proprietà ad un altro comproprietario, avvalendosi della mediazione di una società di cui era amministratore unico (CDT n. 80.2004.89 del 28 settembre 2004, in RtiD I-2005

n.11t). 5.6. Nella fattispecie le due società mediatrici (_____ e _____) sono detenute rispettivamente da RI 1 e da _____ i quali sono, di fatto, gli unici amministratori delle società. In queste condizioni, è fin troppo evidente che le condizioni perché le due società possano essere considerate effettivamente un terzo sono ben lungi dall'essere adempiute. 6. 6.1. Quanto alla decisione dell'Ufficio di tassazione di escludere dai costi d'investimento complessivi la somma di fr. 636'449.-, per il fatto che si riferisce all'investimento effettuato sul mapp. _____ RFD _____ che nulla ha a che vedere con le PPP oggetto del presente procedimento, la medesima è corretta e non presta fianco a critica alcuna. Che detta somma si riferisca ai costi sostenuti per l'investimento sulla part. _____ RFD _____ non viene d'altronde contestato dall'insorgente ma viene anzi confermato dai conteggi che egli stesso ha fornito all'autorità (cfr. allegato D). 6.2. Si rivela quindi corretta la decisione dell'autorità fiscale di fissare in fr. 4'702'273.- il costo d'investimento totale – pari alla cifra dichiarata di 5'491'514.- (cfr. allegato D) sottratti i costi delle presunte mediazioni delle società _____ e _____ ed i costi riferiti all'investimento sul mapp. _____ RFD _____ –, suddividendolo poi tra le varie operazioni immobiliari in proporzione ai millesimi. Le doglianze del ricorrente secondo cui l'Ufficio di tassazione non avrebbe considerato tutti i costi d'investimento deducibili, meritano quindi respingimento. Per le ragioni che precedono si giustifica anche il fatto che l'imposta calcolata dal ricorrente in relazione alla vendita della PPP n. _____ alla _____ t SA corrisponda al doppio di quanto stabilito dall'autorità fiscale con la decisione impugnata. Il calcolo dell'Ufficio di tassazione si fonda infatti sul presupposto che l'appartamento litigioso sia stato acquistato per metà in occasione dello scioglimento della comproprietà, con la conseguenza che, su questa metà, non vi è più alcun utile imponibile. 7. Le ulteriori doglianze sollevate in sede di ricorso da RI 1 e _____, concernendo solo le decisioni di tassazione notificate a quest'ultimo, non debbono essere oggetto della presente decisione ma verranno giudicate in separata sede. 8. Per quanto precede si deve concludere che il ricorso, nella misura in cui è ricevibile, è respinto. Tassa di giustizia e spese sono a carico del ricorrente, soccombente. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia 1. Nella misura in cui è ricevibile, 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. 200.– per un totale di _____ fr. 1'200.– sono a carico del ricorrente. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 73 LAID; 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: _____