

# TI\_GERICHTE 80.2017.227 vom 20. Juli 2020

TI Tribunale d'appello, 2020-07-20, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2017.227](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2017.227)

FR: TI\_GERICHTE 80.2017.227 du 20 juillet 2020

IT: TI\_GERICHTE 80.2017.227 del 20 luglio 2020

## Regeste

! Tariffa per le operazioni a registro fondiario: revisione della decisione passata in giudicato, solo per nullità del contratto, non per riduzione del prezzo a causa di difetti

## Erwägungen

### E. 5

cpv. 1 e 2 LTORF prevede che:

1La tassa proporzionale è calcolata in base al valore della contrattazione di cui è chiesta l'iscrizione.

2Nel 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.

2.2.

Circa la determinazione del valore, l'art. 7 cpv. 1 LTORF 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 LTORF 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 LTORF).

L'art.

### E. 7

cpv. 4 LTORF 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.

per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello

Il presidente: Lasegretaria:

### E. 10

settembre 2015, \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ hanno concesso a \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_ un diritto di compera cedibile sui fogli PPP n. \_\_\_\_\_ sul fondo base n. \_\_\_\_\_ RFD di \_\_\_\_\_ e alla \_\_\_\_\_ un diritto di compera cedibile sul foglio PPP n. \_\_\_\_\_ dello stesso fondo base. Il prezzo era stabilito a corpo in fr. 3'210'000.–, suddiviso in ragione di fr. 3'110'000.– per le PPP \_\_\_\_\_ e da

\_\_\_\_\_ a \_\_\_\_\_ e di fr. 100'000.– per la PPP \_\_\_\_\_. Il contratto prevedeva una clausola relativa alla legislazione sulla protezione dell'ambiente, con la quale, da un lato, i concedenti escludevano che l'immobile contenesse amianto, PCB o altra sostanza pericolosa per la salute, e, dall'altro, le parti si davano atto che il fondo era inserito nel catasto dei siti inquinati quale "sito di incidente" per una "fuoriuscita di gasolio" risalente al 1974. A tale riguardo, i venditori si dichiaravano solidalmente responsabili della metà dei costi eventualmente necessari per il risanamento del fondo o dei maggiori costi determinati dalla cancellazione di tale iscrizione dal catasto dei siti inquinati, fino a concorrenza di un importo massimo di fr. 50'000.–. Il 20 gennaio 2016 \_\_\_\_\_ ha ceduto, al prezzo di fr. 190'000.–, il diritto di compera alla RI 1 di \_\_\_\_\_. Da parte sua, la \_\_\_\_\_ SA ha ceduto il suo diritto di compera alla RI 2, con sede a \_\_\_\_\_, senza alcun corrispettivo. Entrambe le società cessionarie hanno esercitato il diritto di compera il 25 gennaio 2016. B. Con due bollette del 7 marzo 2016, l'PI 1 di \_\_\_\_\_ ha assoggettato i trapassi immobiliari in questione alla tariffa per le operazioni nel registro fondiario, commisurando il tributo, rispettivamente, in fr. 34'270.– per il primo e fr. 1'160.– per il secondo. Le decisioni, non impugnate, sono passate in giudicato e i tributi sono stati pagati dai debitori. C. Con atto pubblico del 26 ottobre 2016, \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_, quali venditori, e la RI 1 e la RI 2, quali acquirenti, hanno pattuito una rettifica del prezzo di vendita degli immobili. Premesso che, dopo l'esercizio del diritto di compera, era stato appurato che nei diversi appartamenti vi era una concentrazione di amianto che necessitava di importanti lavori di bonifica in caso di ristrutturazione e che gli acquirenti avevano notificato formalmente i difetti il 18 marzo 2016, le parti hanno fatto riferimento ad un accordo da loro sottoscritto il 17 ottobre 2016 al fine di dirimere la vertenza in modo definitivo e in via extragiudiziaria, nel senso che i venditori riconoscevano un minor valore dell'immobile pari a fr. 250'000.–. Il prezzo complessivo di vendita è così stato ridotto da fr. 3'210'000.– a fr. 2'960'000.–. Lo stesso giorno, il notaio rogante ha inoltrato all'PI 1 di \_\_\_\_\_ l'istanza di iscrizione dell'atto, chiedendo "la riduzione delle tasse d'iscrizione e del bollo dell'archivio notarile relativo all'iscrizione dell'esercizio del diritto di compera relativo agli oggetti sopra menzionati". D. Il 28 ottobre 2019 l'Ufficio di registri ha comunicato al notaio che "in applicazione analogica dell'art. 9 [Legge sulle tariffe per le operazioni nel Registro fondiario (LTORF; RL 216.200)] non è possibile dar seguito alla richiesta di riduzione delle tasse di iscrizione nel RF e dell'archivio notarile". Con bolletta del 24 novembre 2016, l'Ufficio dei registri ha posto a carico delle parti contraenti una tassa di fr. 60.– per l'iscrizione della rettifica. Le società acquirenti hanno interposto reclamo contro la suddetta decisione il 9 dicembre 2016, chiedendo la restituzione dell'importo di fr. 2'750.–, "equivalente all'aliquota dell'11% della diminuzione del prezzo d'acquisto di totali CHF 250'000.–". L'Ufficio dei registri ha respinto il reclamo con decisione del 21 febbraio 2017. Premesso che le reclamanti avrebbero tutt'al più dovuto presentare una domanda di revisione delle bollette emesse in occasione dell'esercizio del diritto di compera, anziché interporre reclamo contro la bolletta emessa con l'iscrizione dell'atto di complemento, l'autorità di tassazione ha richiamato l'art. 9 LTORF, secondo cui non vi è restituzione di tassa in caso di risoluzione o di rescissione del contratto per effetto di una condizione risolutiva alla quale il contratto è vincolato. Nella fattispecie, le acquirenti avevano fatto valere i diritti loro derivanti dall'azione di garanzia di cui all'art. 205 CO. Secondo l'Ufficio dei registri, se il minor valore fosse stato uguale o superiore al prezzo di vendita, le acquirenti non avrebbero avuto altra possibilità che chiedere la risoluzione del contratto, con la conseguenza che secondo l'art. 9 LTORF sarebbe stata esclusa la

restituzione della tassa. A maggior ragione, a suo avviso, doveva essere negato il rimborso parziale, a seguito della “semplice” riduzione del prezzo. Le reclamanti avrebbero semmai dovuto chiedere il rimborso della quota della tassa ai venditori, trattandosi di un danno consecutivo al difetto dell’immobile. E. Le società acquirenti hanno impugnato la suddetta decisione, con ricorso del 7 marzo 2017 al Dipartimento delle istituzioni. Dopo aver precisato che nel reclamo era implicita una domanda di revisione della tassa emessa in occasione dell’esercizio dei diritti di compera, le ricorrenti hanno sottolineato che “gli uffici del Registro fondiario, se mutano le circostanze in caso di lavori supplementari con conseguente aumento del prezzo d’acquisto o in caso di costi di ristrutturazione inferiore con relativa diminuzione del prezzo d’acquisto, tassano il maggior valore o rimborsano la quota di tassa per il minor valore pattuito, stabiliti in un atto pubblico aggiuntivo”. Le insorgenti hanno contestato il riferimento all’art. 9 LTORF, poiché non era prevista alcuna condizione risolutiva né sarebbe stata in questione una risoluzione del contratto, bensì una modifica del prezzo d’acquisto dovuta alle mutate circostanze. La Divisione della giustizia del Dipartimento delle istituzioni ha respinto il ricorso con decisione dell’8 settembre 2017. In merito all’interpretazione dell’art. 9 LTORF, l’autorità di ricorso ha osservato che si tratta di una disposizione già esistente del regolamento del 1911 e che non è possibile pertanto determinarsi sulla sua genesi. Sottolinea comunque che in origine la tassa di iscrizione era concepita come puro tributo causale. Tenuto conto della normativa e della prassi vigenti negli altri cantoni, il Dipartimento ha poi argomentato che la prassi in materia risulta essere tendenzialmente restrittiva. Annullamenti o modifiche ex post con effetti ex nunc non giustificerebbero in ogni caso una restituzione del tributo. L’autorità dipartimentale ha infine rilevato che la revisione di una decisione passata in giudicato presuppone “eventi costituenti realmente fatti nuovi”, cioè “preesistenti anche se non noti alle parti al momento della stipula della transazione o al più tardi della tassazione”, mentre “modifiche ex post di natura convenzionale sono irrilevanti”. La modifica del contratto connessa ad una garanzia legale non rientrerebbe pertanto nel campo d’applicazione della revisione. F. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, la RI 1 e la RI 2 contestano la decisione della Divisione della giustizia di negare la restituzione della tassa. A loro avviso, l’art. 9 LTORF non si opporrebbe alla restituzione, in quanto nella fattispecie non sarebbe intervenuta una risoluzione o rescissione del contratto e non vi sarebbe stata alcuna condizione risolutiva. Secondo una prassi, peraltro “non unanime in tutti gli uffici dei registri”, in caso di vendita di proprietà per piani prima della costruzione, verrebbe ammessa una correzione della tassa di iscrizione se, terminata l’edificazione, mediante un atto aggiuntivo “le parti correggono il prezzo della compravendita dell’immobile a dipendenza dei lavori non previsti che sono stati effettuati, rispettivamente a dipendenza di eventuali risparmi sulla costruzione”. Nella fattispecie, le parti avrebbero solo modificato il prezzo per motivi che non potevano conoscere, in base al valore commerciale degli immobili venduti. G. Nel suo scritto del 25 settembre 2017, la Divisione della giustizia ha rinunciato a formulare osservazioni al ricorso, rinviando alle argomentazioni sviluppate nella decisione impugnata. Diritto 1. 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). 1.2. Le tasse previste dalla LTORF 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*, 7 a ediz., Zurigo 2016, p. 9).

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).

1.4. Per la parte che eccede la tassa amministrativa, il tributo disciplinato dalla LTORF 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; 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).

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).

2. 2.1. L'art. 5 cpv. 1 e 2 LTORF 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.

2.2. Circa la determinazione del valore, l'art. 7 cpv. 1 LTORF 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 LTORF 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 LTORF). L'art. 7 cpv. 4 LTORF 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.

2.3. Secondo l'art. 9 LTORF non vi è restituzione di tassa in caso di risoluzione o di rescissione del contratto per effetto di una condizione risolutiva alla quale il contratto è vincolato.

3. 3.1. Nel caso in esame, il trapasso di proprietà avvenuto con l'esercizio, da parte delle società ricorrenti, del diritto di compera costituito da \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_, è stato iscritto nel Registro fondiario il 26 gennaio 2016 ed è stato assoggettato alla tassa di iscrizione con le bollette notificate alle parti il 7 marzo 2016. L'Ufficio dei registri competente ha applicato l'aliquota dell'11% al valore dell'atto, corrispondente a fr. 3'210'000.-. La tassa in questione, non contestata, è passata in giudicato ed è stata pagata dalle acquirenti. Con l'istanza di iscrizione della rettifica del prezzo di vendita, inoltrata dalle parti contraenti il 26 ottobre 2016, è stata praticamente formulata una domanda di revisione delle suddette decisioni del 7 marzo 2016. Le parti hanno infatti chiesto all'Ufficio dei registri anche "la riduzione delle tasse d'iscrizione". Nel ricorso, interposto alla Divisione della giustizia contro la decisione con cui l'Ufficio dei registri aveva respinto il loro reclamo contro la bolletta del 24 novembre 2016, le ricorrenti hanno confermato la volontà di presentare "una domanda di revisione della tassa emessa in occasione dell'esercizio dei diritti di compera".

3.2. La domanda di revisione si fonda sulla riduzione del prezzo di vendita degli immobili, convenuta dalle parti contraenti per dirimere una vertenza nata con la notifica, da parte delle acquirenti, di difetti dei beni venduti. Per l'art. 197 cpv. 1 CO, il venditore risponde verso il compratore tanto delle qualità promesse quanto dei difetti che, materialmente o giuridicamente, tolgono o diminuiscono notevolmente il valore della cosa o l'attitudine all'uso cui è destinata. L'art. 205 cpv. 1 CO prevede che, quando sia dovuta la garanzia per i difetti della cosa, il compratore ha la scelta di chiedere coll'azione redibitoria la risoluzione della vendita o coll'azione estimatoria il risarcimento per il minor valore della cosa. Con l'azione estimatoria, il compratore chiede una riduzione del prezzo di vendita, a condizione che il difetto comporti un minor valore della cosa venduta al momento del trasferimento dei rischi, cioè una differenza fra il valore (oggettivo) che la cosa avrebbe senza difetti e il valore (oggettivo) della cosa difettosa. Il minor valore è un valore oggettivo, che non dipende pertanto dal valore che potrebbe attribuire alla cosa il compratore e neppure dal prezzo di

vendita. Se esiste un minor valore, l'acquirente può pertanto esercitare l'azione estimatoria anche se il prezzo convenuto è inferiore rispetto al valore della cosa difettosa ( Venturi/Zen-Ruffinen , in: Commentaire romand Code des obligations I, 2 a ediz., Basilea 2012, n. 17 ad art. 205 CO, p. 1435).

3.3. 3.3.1. Nella LTORF non è previsto l'istituto della revisione. Ci si domanda pertanto dapprima se ciononostante un contribuente, nei cui confronti è stata riscossa una tassa di iscrizione, in base a una decisione nel frattempo passata in giudicato, abbia diritto alla revisione della stessa. Se una decisione è passata in giudicato, una modifica è ancora possibile solo mediante revisione o riconsiderazione.

3.3.2. Il diritto amministrativo prevede due condizioni per poter procedere ad una riconsiderazione. La prima concerne la successiva imperfezione della decisione, causata dalle circostanze di fatto o di diritto nel frattempo modificatesi. Per questa ragione, può entrare in considerazione solo con riferimento a decisioni che esplicano i loro effetti sul lungo periodo, ossia riferite a una fattispecie mutevole nel tempo e le cui conseguenze giuridiche hanno effetti anche nel futuro. Ciò che non è il caso per le decisioni in ambito fiscale (cfr. Wiederkehr/Richli , Praxis des allgemeinen Verwaltungsrechts – Band I, Eine systematische Analyse der Rechtssprechung, Berna 2012, p. 904 s., n. 2650 s.).

3.3.3. La seconda condizione, applicabile sia alle decisioni con effetti istantanei sia a quelle con effetti durevoli, concerne invece un vizio che inficia la decisione fin dalla sua adozione e che può dipendere da un errato accertamento dei fatti o da un'errata applicazione del diritto (cfr. Wiederkehr/Richli , op. cit., p. 904 ss., n. 2649 ss.). Se viene censurato un accertamento dei fatti errato fin dall'inizio, allora una riconsiderazione potrebbe essere domandata invocando fatti rilevanti o mezzi di prova, che nella procedura precedente non erano noti, oppure che l'istante non aveva potuto far valere neppure usando la diligenza che si poteva ragionevolmente pretendere. Se il diritto processuale applicabile non prevede questi motivi di riconsiderazione o non li considera in misura adeguata, allora il diritto alla riconsiderazione scaturisce direttamente dalla Costituzione federale (art. 29 cpv. 1 Cost.). A questo riguardo, non vi sono differenze apprezzabili fra un'istanza di revisione e una di riconsiderazione ( Wiederkehr/Richli , op. cit., p. 918, n. 2676).

3.4. Nella fattispecie, è dunque esclusa una riconsiderazione della decisione passata in giudicato, per la sopravvenuta modifica delle circostanze di fatto o di diritto, trattandosi di una decisione che concerne la riscossione di un tributo. L'art. 29 Cost. conferisce per contro ai contribuenti il diritto ad una riconsiderazione (o revisione), se la decisione era inficiata fin dalla sua adozione da un vizio dipendente da un errato accertamento dei fatti o da un'errata applicazione del diritto. Si tratta pertanto di verificare se all'Ufficio dei registri possa essere rimproverato un errore nell'accertamento dei fatti o nell'applicazione del diritto.

3.5. In linea di principio, si considerano fatti rilevanti che giustificano una revisione solo quelli che vengono scoperti dopo ma non anche quelli che si verificano dopo. In dottrina si parla, a tale riguardo, di fatti "nuovi vecchi" ( Looser , in: Zweifel/Beusch [a cura di], Kommentar DBG, 3 a ediz., Basilea 2016, n. 10 ad art. 147 LIFD, p. 2458). Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, se fatti nuovi importanti sono posteriori alla decisione di cui si chiede la revisione, essa è ammessa unicamente nella misura in cui retroagiscono al giorno della decisione e fanno apparire errata la valutazione dei fatti allora intrapresa (sentenza del Tribunale federale n. 2A.530/2004 del 9 novembre 2004 consid. 4.2 e giurisprudenza citata; v. anche Locher , Kommentar zum DBG, vol. III, Basilea 2017, n. 14 ad art. 147 LIFD, p. 767). La retrocessione di un immobile con effetti ex tunc è considerata un motivo di revisione di una decisione passata in giudicato e comporta la restituzione dell'imposta sugli utili immobiliari e di quella sui trasferimenti di proprietà ( Blumenstein/Locher , System des

schweizerischen Steuerrechts, 7 a ediz., Zurigo 2016, p. 507 e giurisprudenza citata). Ciò si verifica, in particolar modo, se l'iscrizione nel registro fondiario è avvenuta senza titolo giuridico o per un atto giuridico non vincolante (art. 974 cpv. 2 CC). Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, errori delle parti in merito alle conseguenze fiscali di un contratto sono per contro irrilevanti e non sono causa di nullità. Una retrocessione può essere riconosciuta anche fiscalmente solo se il contratto di compravendita iniziale è inficiato da un vizio della volontà, in particolare se è viziato da un errore essenziale (sentenza n. 2C\_557/2017 del 7 agosto 2018 consid. 2.4.1 e giurisprudenza citata). A quest'ultimo riguardo, l'onere della prova dell'esistenza di un motivo di invalidità del contratto è a carico del contribuente. Solo in presenza di una sentenza di merito del giudice civile, l'autorità fiscale è vincolata al contenuto della decisione. Una sentenza di merito non vi è per contro se le parti raggiungono un accordo transattivo davanti al giudice civile, in merito all'invalidità del contratto, ottenendo in tal modo lo stralcio della causa per acquiescenza (sentenza del Tribunale amministrativo del Canton Zurigo del 18 giugno 1996 consid. 2, in RF 51/1996 p. 548; v. anche la sentenza CDT n. 80.2009.14 del 21 luglio 2010 consid. 4).

3.6. Ci si domanda come vada letto, in questo contesto, l'art. 9 LTORF, che esclude la restituzione della tassa di iscrizione in caso di risoluzione o di rescissione del contratto per effetto di una condizione risolutiva alla quale il contratto è vincolato. L'Ufficio dei registri, nella decisione su reclamo del 21 febbraio 2017, argomenta che, se le acquirenti avessero chiesto la risoluzione del contratto anziché la riduzione del prezzo, "in applicazione dell'art. 9 LTORF... non avrebbero avuto diritto alla restituzione da parte dell'Ufficio dei registri della tassa versata in occasione del trapasso di proprietà". Infatti, a suo avviso, "l'art. 9 LTORF esclude espressamente la restituzione dell'intera tassa di registro in caso di risoluzione del contratto (per es. in applicazione dell'art. 205 CO)", con la conseguenza che "a maggior ragione occorre negare il rimborso parziale a seguito della «semplice» riduzione del prezzo". Per quanto la questione non necessiti di essere risolta in questa sede, la tesi dell'autorità di tassazione sembra fondarsi su un'interpretazione troppo estensiva del campo di applicazione dell'art. 9 LTORF. Quest'ultima disposizione non esclude infatti la restituzione della tassa ogniqualvolta interviene la risoluzione del contratto, ma solo quando quest'ultima è l'effetto "di una condizione risolutiva alla quale il contratto è vincolato". Ora, secondo l'art. 154 cpv. 1 CO, il contratto, la cui risoluzione si faccia dipendere dal verificarsi di una condizione, diventa inefficace dal momento in cui la condizione si verifica. Al verificarsi della condizione, cioè, l'atto, che era dapprima pienamente valido, cessa di produrre i suoi effetti. La risoluzione del contratto non ha cioè effetto retroattivo (art. 154 cpv. 2 CO), ma solo a partire dal momento in cui si verifica la condizione risolutiva («ex nunc»; v. anche Tercier/Pichonnaz, *Le droit des obligations*, 6 a ediz., Zurigo 2019, cfr. N. 981, p. 228). Secondo la dottrina maggioritaria, per contro, l'esercizio dell'azione redibitoria, prevista dall'art. 205 cpv. 1 CO, annienta il contratto con effetto retroattivo, cioè come se non fosse mai esistito (Venturi/Zen-Ruffinen, in: *Commentaire romand Code des obligations I*, 2 a ediz., Basilea 2012, n. 1 ad art. 205 CO, p. 1433 s.). Ne consegue che l'art. 9 LTORF si limita ad escludere la restituzione della tassa di iscrizione nei casi in cui un contratto venga sciolto con effetto "ex nunc", perché si verifica una condizione risolutiva inserita nel contratto stesso. La disposizione in questione non dovrebbe invece ostacolare la restituzione della tassa di iscrizione, nei casi in cui gli effetti del contratto di compravendita vengono meno retroattivamente ("ex tunc"). La nullità del contratto, che produce effetti retroattivi, costituisce pertanto un motivo di revisione della tassazione già passata in giudicato, poiché viene meno il presupposto del tributo, cioè il

trasferimento della proprietà (cfr. la sentenza della Corte fiscale del Tribunale amministrativo del Canton Friburgo del 2 dicembre 1994 consid. 3, in RF 51/1996 p. 251). Nel Canton Ticino, il debitore della tassa di iscrizione deve poterne chiedere la restituzione, senza che vi si opponga l'art. 9 LTORF. 4. 4.1. Dall'atto pubblico del 26 ottobre 2016, con cui le parti contraenti hanno rettificato il prezzo di vendita degli immobili, si evince che "ad avvenuto esercizio del diritto di compera venne appurato che nei diversi appartamenti vi era una concentrazione di amianto che necessita di importanti lavori di bonifica in caso di ristrutturazione" e che gli acquirenti avevano notificato formalmente i difetti il 18 marzo 2016. Ne era scaturito un accordo fra le parti, sottoscritto il 17 ottobre 2016, "al fine di dirimere la vertenza in modo definitivo e in via extragiudiziaria". I venditori avevano cioè riconosciuto un minor valore dell'immobile pari a fr. 250'000.–, con la conseguenza che il prezzo complessivo di vendita era stato ridotto da fr. 3'210'000.– a fr. 2'960'000.–. 4.2. Con l'atto pubblico del 26 ottobre 2016, non sono stati retrocessi ai venditori gli immobili venduti il 26 gennaio 2016. In particolare, non è stata constatata la nullità del contratto né lo stesso è stato sciolto con effetto ex tunc. Semplicemente le parti hanno raggiunto un accordo transattivo, con il quale hanno messo fine a una vertenza, nata in seguito alla notificazione, da parte delle acquirenti, di difetti riscontrati dopo l'esercizio del diritto di compera. Il minor valore dei beni ceduti è stato determinato di comune accordo in fr. 250'000.–. Il trasferimento di proprietà immobiliare, presupposto per la riscossione della tassa di iscrizione, non è venuto meno. La controprestazione per il trasferimento della proprietà è tuttavia stata ridotta e i venditori hanno restituito alle acquirenti l'importo convenuto. In queste circostanze, non si può ritenere che le decisioni di tassazione (bollette), notificate ai contraenti il 7 marzo 2016 e passate in giudicato, siano viziate per effetto di un errato accertamento dei fatti o di un'errata applicazione del diritto. La riduzione del prezzo, decisa dalle parti in seguito alla constatazione dei difetti, non costituisce cioè un motivo di revisione delle decisioni stesse. 4.3. Va d'altronde tenuto presente che, nel calcolo della tassa di iscrizione, il prezzo stabilito con l'atto pubblico non è considerato in ogni caso determinante per stabilire la base imponibile. L'art. 7 cpv. 2 LTORF prevede infatti che il valore dell'operazione sia di regola quello risultante dall'atto notarile o dal documento giustificativo per il trasferimento della proprietà. Per l'art. 7 cpv. 3 LTORF, l'Ufficio dei registri può chiedere documenti comprovanti il valore e fare allestire perizie di stima. L'art. 7 cpv. 4 LTORF consente persino all'Ufficio dei registri di stabilire d'ufficio il valore dell'operazione quando il valore indicato dalle parti sia inferiore al valore reale, ritenuto che il valore reale corrisponde al valore commerciale del fondo sul mercato immobiliare. Se la base imponibile per il calcolo del tributo in discussione non corrisponde necessariamente al prezzo stabilito con l'atto notarile, non si può sostenere che la sua successiva modifica faccia apparire errato il calcolo della tassa, che si fondava sul valore stabilito con l'atto pubblico originario. Anche per questa ragione, la rettifica del prezzo, pattuita dai contraenti dopo che le decisioni di tassazione erano passate in giudicato, non costituisce motivo di revisione delle stesse. 5. Il ricorso è conseguentemente respinto. Tassa di giustizia e spese processuali sono a carico delle ricorrenti, soccombenti. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 40 cpv. 3 LTORF 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 delle ricorrenti. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il

presidente: La segretari a :

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