

TI_GERICHTE 80.2018.149 vom 27. Juni 2018

TI Tribunale d'appello, 2018-06-27, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2018.149

FR: TI_GERICHTE 80.2018.149 du 27 juin 2018

IT: TI_GERICHTE 80.2018.149 del 27 giugno 2018

Regeste

Imposta sugli utili immobiliari: calcolo dell'imponibile, precedente acquisto, negozio denominato compravendita, donazione o negozio misto, differimento dell'imposizione

Erwägungen

E. 1

con atto di compravendita del 15 luglio 2015, nel quale il prezzo era fissato in fr. 65'000.-, venendo quest'ultimo "compensato con il sostegno economico durante gli anni fornito dalla figlia (...) a favore della madre (...)". Il trasferimento di proprietà era iscritto a Registro fondiario il 31 luglio 2015. B. Con decisione del 24 settembre 2015, l'Ufficio di tassazione di _____ (UT) esentava l'alienante _____ dal pagamento dell'imposta sugli utili immobiliari per assenza di imponibile, essendo il valore di alienazione (fr. 65'000.-) nettamente inferiore rispetto al valore di acquisto (fr. 215'000.-). C. RI 1 vendeva la suddetta PPP alla società _____ di _____ (GR), con atto pubblico di compravendita del 17 luglio 2017, iscritto a Registro fondiario l'11 agosto 2017, al prezzo di fr. 200'000.-. In relazione a questa vendita, la contribuente inoltrava la dichiarazione per l'imposta sugli utili immobiliari in data 3 aprile 2018, indicando quale valore di acquisto il prezzo pagato dalla madre nel 2008, ossia fr. 215'000.-, ritenuto che l'imposizione della vendita precedente dovesse essere differita. A suo avviso si era trattato infatti di un "contratto misto con una manifesta sproporzione tra la prestazione della cedente e la controprestazione della cessionaria", che secondo la giurisprudenza avrebbe dovuto dare luogo a differimento d'imposta. D. L'UT accertava tuttavia nella decisione di tassazione del 26 aprile 2018 un valore di acquisto pari a fr. 65'000.- equivalente al prezzo effettivamente pagato nel 2015 dalla contribuente, richiamando l'istromento notarile di compravendita immobiliare secondo cui, da un lato, il prezzo era stato stabilito in funzione del sostegno economico fornito dalla figlia negli anni e, dall'altro, il notaio aveva reso attente le parti sull'obbligo di indicare un prezzo veritiero e sulle conseguenze di indicazioni inveritiere. Di conseguenza risultava un utile imponibile di fr. 133'700.-, tenuto conto dei costi d'acquisto e di vendita (fr. 1'300.- a fronte di fr. 4300.- dichiarati dalla contribuente) e un'imposta dovuta pari a fr. 38'773.-. E. Contro tale decisione la contribuente presentava reclamo il 28 maggio 2018, ribadendo che la vendita in oggetto costituiva un "contratto misto con prevalenza di donazione tra madre e figlia". Inoltre, la reclamante riteneva che fosse corretto domandare il differimento dell'imposizione della precedente vendita a questo stadio, cioè in occasione della presente procedura di vendita con conseguente imposizione dell'utile immobiliare, poiché solo a questo momento il contribuente ha un interesse concreto a invocare il differimento dell'imposizione. F. Con decisione del 27 giugno 2018, l'UT respingeva il reclamo e riconfermava integralmente la decisione di tassazione del 26 aprile 2018. L'UT considerava che l'atto notarile, su cui si basava la vendita oggetto

dell'imposizione, non lasciasse spazio a interpretazioni trattandosi chiaramente di una compravendita immobiliare. G. Con ricorso del 23 luglio 2018 alla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello, RI 1 impugna la suddetta decisione, ribadendo quanto già esposto nel corso della procedura di tassazione e di reclamo. In sintesi la ricorrente chiede il differimento dell'imposta per quanto concerne la vendita precedente, siccome si sarebbe trattato di un negozio misto con donazione, data la sproporzione tra il prezzo di vendita e il valore effettivo dell'immobile. Allega inoltre la giurisprudenza di questa Camera secondo la quale i requisiti per il differimento sono adempiuti in caso di donazioni miste che presentano una sproporzione fra la prestazione del donante e la controprestazione del donatario, pari almeno al 20% o al 25%. Di conseguenza considera che non ci sia alcun utile imponibile essendo il valore di acquisto, corrispondente al prezzo pagato dalla madre della ricorrente, superiore al valore di alienazione. H. Nelle proprie osservazioni, presentate il 26 luglio 2018, l'UT riconferma la propria posizione e rileva che, se l'intenzione era quella di effettuare una donazione (o parziale donazione), il notaio non avrebbe dovuto redigere un atto di compravendita, bensì un "rogito di donazione o quantomeno un contratto misto di donazione". Sottolinea inoltre che la Legge tributaria prevede che il valore di acquisto debba essere determinato in base al valore accertato nella precedente tassazione, o in assenza di quest'ultima, in base all'atto notarile. Infine osserva che il prezzo di vendita ritenuto nella decisione impugnata (fr. 65'000.-) è superiore al valore di stima, che ammontava a fr. 64'196.-. Diritto

E. 1.1

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 una 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).

E. 1.2

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).

E. 2.1

Nella fattispecie, è fuori discussione che vi sia un'alienazione imponibile ed è pure pacifico che il valore di alienazione ammonti a fr. 200'000.-. È per contro litigiosa la determinazione del valore di acquisto deducibile. Mentre, infatti, l'Ufficio di tassazione, nella decisione impugnata, ha ritenuto vincolante il valore risultante dalla tassazione dell'imposta sugli utili immobiliari relativa al precedente trasferimento (fr. 65'000.-), l'insorgente è invece dell'avviso che, nonostante la decisione precedente, si debba risalire all'acquisto da parte della madre dell'alienante, considerando la compravendita intervenuta nel 2008 come un

negozio misto con donazione, che come tale avrebbe dovuto beneficiare del differimento dell'imposizione.

E. 2.2

Per l'art. 130 LT il valore di acquisto è quello accertato dalla precedente tassazione o, in assenza di questa, il prezzo risultante dai pubblici registri (art. 130 LT). Diversamente dalle leggi di altri cantoni, la LT non fa riferimento al prezzo di acquisto iscritto a Registro fondiario, ma considera tale criterio semplicemente sussidiario, per il caso in cui, cioè, non vi sia un prezzo accertato mediante la precedente tassazione (CDT n. 80.97.00020 del 25 marzo 1997, in RDAT II-1997 n. 11t; inoltre Soldini/Pedroli, op. cit., p. 199). Come già affermato da questa Corte (sentenza CDT n. 80.2009.144 del 7 aprile 2010, in RtiD II-2010 n. 14t), quanto disposto dall'art. 130 LT non tiene tuttavia adeguatamente in considerazione la circostanza che, perché si possa opporre al venditore la forza di cosa giudicata della tassazione relativa al precedente trasferimento si richiederebbe che la stessa gli fosse stata notificata e che egli avesse potuto prender parte alla relativa procedura di accertamento. Ciò non si verifica tuttavia, per il fatto che è solo l'alienante a partecipare alla procedura di tassazione dell'imposta sugli utili immobiliari (cfr. art. 214 LT) ed in particolar modo è solo a lui che la tassazione viene notificata e che ha pertanto diritto di reclamo e di ricorso (art. 215 LT). L'art. 130 LT è stato verosimilmente ispirato dalla prassi in vigore quando ancora veniva riscossa l'imposta sul maggior valore immobiliare (IMVI). In quel contesto tuttavia la tassazione era notificata anche all'acquirente, il quale aveva diritto di impugnare la decisione di accertamento (art. 19 dell'abrogata legge concernente l'imposta sul maggior valore immobiliare [LIMVI] del 17 dicembre 1964). Infatti, la LIMVI permetteva all'autorità di tassazione di stabilire d'ufficio il valore dell'alienazione «quando il prezzo indicato dalle parti sia manifestamente inferiore al valore reale» (art. 7 cpv. 2 LIMVI) e l'imposta su questa componente dell'utile era dovuta dall'acquirente (art. 4 cpv. 2 LIMVI). Inoltre, l'art. 4 cpv. 5 LIMVI stabiliva la responsabilità solidale dell'acquirente, precisando altresì che allo Stato non potevano essere opposti i rapporti di ripartizione interna, né di carattere legale, né di carattere convenzionale (cfr. RTT 1968 p. 123 s.; CDT n. 81 del 14 aprile 1986 in re C.C). La portata di quanto stabilito dall'art. 130 LT deve pertanto essere esaminata anche alla luce dell'evoluzione descritta ed in particolare delle differenze fra IMVI e imposta sugli utili immobiliari. D'altra parte, nella legislazione di altri cantoni la determinazione del valore di acquisto non è fatta dipendere dalla precedente tassazione, ma esso viene stabilito ex novo, in base al prezzo di acquisto ed alle altre prestazioni del precedente venditore (cfr. p. es. il § 220 cpv. 1 della legge tributaria del Canton Zurigo). La giurisprudenza e la dottrina hanno già avuto modo di sottolineare che, sebbene vi sia una corrispondenza concettuale, il valore di alienazione risultante dalla tassazione del venditore, già passata in giudicato, non è vincolante quale valore di acquisto ai fini della tassazione dell'utile immobiliare conseguito dall'acquirente al momento della successiva vendita dell'immobile (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3 a ediz., Zurigo 2013, n. 13 ad § 220, p. 1907 e giurisprudenza cantonale citata).

E. 2.3

Diversamente da quanto sostiene l'autorità fiscale, nella decisione impugnata, il fatto che la decisione di tassazione dell'imposta sugli utili immobiliari, relativa alla compravendita immobiliare conclusa dalla ricorrente con la madre nel 2015, sia passata in giudicato, non implica ancora che il valore di alienazione che risulta da quest'ultima sia vincolante, quale valore di acquisto, per il calcolo dell'imposta dovuta dall'insorgente.

E. 3.1

Con l'atto pubblico del 15 luglio 2015, iscritto a Registro fondiario il 31 luglio 2015, _____ ha venduto alla figlia RI 1 il foglio PPP _____ al prezzo di fr. 65'000.–, che “viene compensato con il sostegno economico durante gli anni fornito dalla figlia (parte acquirente) a favore della madre (parte venditrice)”.

E. 3.2

Secondo l'art. 18 cpv. 1 CO, per giudicare di un contratto, sia per la forma che per il contenuto, si deve indagare quale sia stata la vera e concorde volontà dei contraenti, anziché stare alla denominazione od alle parole inesatte adoperate per errore, o allo scopo di nascondere la vera natura del contratto. Se risulta che il contratto apparentemente stipulato non corrisponde alla vera e concorde volontà dei contraenti, questo contratto, simulato, è nullo; è allora necessario determinare qual è il contratto che, eventualmente, le parti hanno realmente concluso; quest'ultimo, contratto dissimulato, è valido purché non contravvenga ad alcuna delle disposizioni che gli sono per il resto applicabili (cfr. sentenza del TF 4A_504/2016 del 14.3.2017 consid. 2, con riferimenti a dottrina e giurisprudenza). Indipendentemente da quanto previsto nell'ambito del diritto civile, la nozione di donazione del diritto tributario ha in comune con quella del diritto civile gli elementi dell'attribuzione patrimoniale, della gratuità e della volontà di fare una liberalità (animus donandi) ; l'aspetto soggettivo della volontà di fare una liberalità implica che il donante deve avere la consapevolezza e la volontà di fare un'attribuzione gratuita (cfr. sentenza del TF 2C_597/2017 del 27.3.2018 consid. 3.1.2 con riferimenti). Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, peraltro, quando le ulteriori condizioni sono date (attribuzione di un bene, arricchimento dal patrimonio di un terzo e [per lo meno parziale] gratuità), la presunzione dell' animus donandi in presenza di un negozio tra persone vicine regge anch'essa a una critica d'arbitrio (cfr. sentenza del TF 2C_294/2018 del 26.6.2018 consid. 4.3 e giurisprudenza citata).

E. 3.3

Ora, tornando al contratto del 15 luglio 2015, la natura prevalentemente, se non esclusivamente, gratuita è evidente. La madre della ricorrente, che aveva acquistato l'appartamento in discussione nel 2008 al prezzo di fr. 215'000.–, non poteva non essere consapevole di fare un'attribuzione prevalentemente gratuita alla figlia, nel momento in cui le cedeva l'immobile al prezzo di fr. 65'000.–. Anche a quest'ultimo proposito, ci si domanda peraltro se si tratti di un'effettiva controprestazione, se si considera il fatto che non vi è stato alcun pagamento della figlia alla madre, ma che il prezzo sarebbe stato “compensato con il sostegno economico durante gli anni”, prestato dalla figlia alla madre. Sarebbe in altre parole stato estinto un debito, della cui esistenza non esiste alcuna prova. In queste circostanze, non ci si spiega il fatto che il contratto del 15 luglio 2015 sia stato denominato “compravendita immobiliare”, quando il suo contenuto è chiaramente quello di un contratto di donazione o tutt'al più di un contratto misto con donazione. La questione non merita tuttavia di essere approfondita in questa sede.

E. 4.1

Stabilito che il contratto del 15 luglio 2015 costituiva una donazione o tutt'al più un contratto misto con donazione, si tratta di definire le conseguenze fiscali di tale qualifica. La ricorrente pretende che l'imposizione dell'utile immobiliare, riguardante la vendita della PPP avvenuta nel 2015, dovesse essere differita, poiché l'atto notarile costituiva un negozio

misto con donazione, che, secondo la giurisprudenza, rientrerebbe nel campo d'applicazione dell'art. 125 lett. a LT. L'utile imponibile e l'aliquota d'imposta andrebbero quindi determinati in funzione della vendita avvenuta nel 2008 e non del passaggio di proprietà dalla madre della ricorrente alla ricorrente stessa.

E. 4.2

L'art. 125 LT introduce una serie di eccezioni all'imposizione dell'utile immobiliare, prevedendo che in determinati casi essa è differita. L'art. 125 lett. a LT stabilisce che l'imposizione è differita in caso di "trasferimento per successione, legato, donazione o altro contratto soggetto all'imposta di successione o donazione". Tale disposizione si fonda sull'art. 12 cpv. 3 lett. a LAID, che prevede che "l'imposizione è differita in caso di trapasso di proprietà in seguito a successione (devoluzione, divisione, legato) a anticipo ereditario o donazione.

E. 4.3

In ambito di utili immobiliari provenienti da cessioni concluse solo parzialmente a titolo gratuito, questa Camera si è definitivamente distanziata dalla vecchia prassi – che tendeva a distinguere, in presenza di un negozio misto con donazione (*negotium mixtum cum donatione*), la parte acquistata da quella ricevuta in dono – adottando una soluzione sicuramente più pragmatica (CDT n. 80.2008.83 e n. 80.2008.105, in: RtiD I-2010 n. 16t e RtiD II-2010 n. 11t). Ad oggi si ritiene che l'imposizione degli utili immobiliari debba essere differita non soltanto in caso di trasferimenti a titolo gratuito, ma anche in presenza di donazioni immobiliari a titolo oneroso e, più in generale, di contratti misti con donazione. Tale concetto è stato ribadito anche dal Tribunale federale in una sentenza del 21 febbraio 2005 (TF n. 2A.9/2004 consid. 4.2) Interpretando l'art. 125 lett. a LT alla luce dell'art. 12 cpv. 3 lett. a LAID e dei lavori parlamentari che hanno preceduto la sua adozione (cfr. il messaggio del 25 maggio 1983 a sostegno delle leggi federali sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni e sull'imposta federale diretta, in: FF 1983 III 66), questa Camera è giunta alle seguenti conclusioni: · nel campo di applicazione dell'art. 125 lett. a LT rientrano in primo luogo tutte le donazioni a titolo di anticipo ereditario, cioè il cui beneficiario è un erede legittimo o istituito, senza la necessità di dover distinguere tra la quota acquistata e quella ricevuta in dono; · nel suo campo di applicazione rientrano poi le altre donazioni miste (che non avvengono a titolo di anticipo ereditario), purché vi sia una certa sproporzione fra la prestazione del donante e la controprestazione del donatario (pari almeno al 20% o al 25%). In questi ultimi casi è richiesta una certa sproporzione fra prestazioni e controprestazioni, poiché altrimenti si rischierebbe di assistere ad una proliferazione delle donazioni, caratterizzate da controprestazioni del donatario che equivalgono praticamente al pagamento del prezzo. Una maggiore attenzione è inoltre dovuta ogniqualvolta il donatario si assume un onere ipotecario acceso o aumentato in prossimità della donazione. Si deve infine tener conto dell'eventuale esistenza di prestazioni che compensano la pretesa gratuità parziale dell'atto, come ha sottolineato la giurisprudenza friburghese, proponendo l'esempio del caso in cui la parte definita "gratuita" della donazione mista corrisponda in realtà alla retribuzione per prestazioni di servizio o trovi la sua causa in un altro rapporto contrattuale (lavoro, mandato ecc.).

E. 4.4

Come già rilevato, il prezzo pattuito con il contratto di compravendita del 15 luglio 2015 (fr. 65'000.-) è chiaramente inferiore al valore venale dei beni ceduti, considerato che la

quota di PPP era stata acquistata sette anni prima a fr. 215'000.- ed è poi stata venduta dalla ricorrente, nel 2017, a fr. 200'000.-. Vista la sproporzione manifesta tra le prestazioni delle parti, può essere presunta, secondo la giurisprudenza già evocata, l'esistenza dell' animus donandi della madre della ricorrente. Il fatto che il valore di stima ufficiale (fr. 64'196.-) fosse inferiore al valore di alienazione (fr. 65'000.-) non può in nessun caso escludere il carattere, perlomeno parzialmente, gratuito della cessione di proprietà, come invece preteso dall'UT, essendo evidente che il valore venale dell'appartamento era ed è nettamente superiore. L'imposta sugli utili immobiliari non viene infatti calcolata fondandosi sul valore di stima ufficiale, diversamente dall'imposta di donazione, che tuttavia in questo contesto non entra in considerazione.

E. 4.5

Di conseguenza bisogna ammettere che il trasferimento di proprietà tra la madre e la ricorrente avrebbe dovuto dar luogo a differimento dell'imposizione, secondo la giurisprudenza sopra esposta. Ne deriva che l'imposta relativa alla vendita intervenuta l'11 agosto 2017 deve essere calcolata applicando non l'art. 128 cpv. 2 LT, secondo cui per il calcolo dell'utile e la durata della proprietà è determinante il precedente trasferimento, bensì l'art. 128 cpv. 3 LT, che prevede che, nel caso di alienazione di immobili il cui precedente trasferimento è stato oggetto di tassazione differita secondo l'articolo 125 lettere a), b), c), e) per il valore di acquisto e la durata della proprietà faccia stato la situazione dell'ultimo trasferimento imponibile. Ne consegue che la decisione impugnata debba essere riformata, ritenendo un valore d'acquisto di fr. 215'000.-, che comporta un utile imponibile pari a zero.

E. 5

Dalle considerazioni che precedono discende l'accoglimento del ricorso. Secondo l'art. 231 cpv. 3 LT, la tassa di giustizia e le spese di procedura davanti alla Camera di diritto tributario sono poste totalmente o parzialmente a carico del ricorrente vincente se questi, conformandosi agli obblighi che gli incombevano, avrebbe potuto ottenere soddisfazione già nella procedura di tassazione o di reclamo oppure ha ostacolato con raggiri l'inchiesta della Camera di diritto tributario. Nel caso in esame, la denominazione del contratto del 2015 – nel quale la ricorrente era acquirente e il suo rappresentante attuale fungeva da notaio – ha indubbiamente condizionato la decisione dell'Ufficio di tassazione. In queste circostanze, si giustifica che sia posta a carico della ricorrente parte delle spese di giudizio e che non le sia riconosciuta un'indennità per ripetibili. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è accolto. § Di conseguenza, la decisione su reclamo del 27 giugno 2018 è riformata nel senso che l'utile imponibile è stabilito in zero franchi. 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 della ricorrente nella misura di un mezzo (fr. 550.-). Non si assegnano ripetibili. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 73 LAI). Copia per conoscenza: - municipio di . per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretari a :