

# TI\_GERICHTE 80.2021.275 vom 22. September 2022

TI Tribunale d'appello, 2022-09-22, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2021.275](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2021.275)

FR: TI\_GERICHTE 80.2021.275 du 22 septembre 2022

IT: TI\_GERICHTE 80.2021.275 del 22 settembre 2022

## 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.

3.2.

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. 5.1

Il trasferimento soggetto alla tassa di iscrizione litigiosa, che costituisce un tributo misto, avendo anche una componente fiscale, è dunque rappresentato dalla cessione della proprietà dei fogli di PPP n. \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ da parte di \_\_\_\_\_.

Parallelamente, l'acquirente ha sottoscritto un contratto di appalto generale con la \_\_\_\_\_ SA.

### E. 5.2

La prassi che prevede il cumulo del prezzo di vendita dell'immobile e dell'onorario previsto dal contratto di appalto, sviluppata in relazione nell'ambito dell'imposta sui trasferimenti di proprietà (Handänderungssteuer), può essere applicata anche per stabilire la base di calcolo delle tasse di registro. Possono pertanto essere ripresi anche gli indizi elaborati nell'ambito della prassi relativa all'imposta, per stabilire se si giustifichi il cumulo dei due valori (Laganà/Bär, op. cit., § 20, n. 17, p. 591). L'art. 8 LTORF costituisce la base legale per intraprendere il cumulo dei valori risultanti dai due contratti, nel Canton Ticino (Laganà/Bär, op. cit., § 20, n. 18, p. 592).

### E. 5.3

Ne consegue che la decisione dell'Ufficio dei registri, confermata su ricorso dalla Divisione della giustizia, di applicare l'art. 8 LTORF alla cessione civilistica intervenuta fra \_\_\_\_\_ e la società insorgente, è legittima. Resta solo da verificare se non vi si opponga, come sostenuto dalla ricorrente, la circostanza che non vi sia identità fra appaltatore e venditore dell'immobile.

6. 6.1. La giurisprudenza sia della CDT che del Tribunale federale si è già espressa a più riprese in ambito di computo complessivo per quanto riguarda l'imposta di mutazione nei casi in cui non vi sia identità tra appaltatore e venditore dell'immobile.

6.2. In una sentenza del 2005, relativa ad un'alienazione precedente l'entrata in vigore dell'art. 5a DLTRF, questa Camera aveva già avuto modo di decidere che la cosiddetta prassi del computo complessivo si applica anche ai casi in cui non vi è identità fra alienante ed appaltatore ed aveva dunque ritenuto giustificato il computo dell'onorario per l'appalto versato ad una società vicina ai venditori, tanto più che i contratti di appalto erano stati sottoscritti prima di quelli di compravendita dei terreni. A tale riguardo, aveva ricordato che il Tribunale federale ha già avuto modo di pronunciarsi ripetutamente nel senso che il punto di vista economico, su cui si fonda la prassi del computo complessivo, sfugge alla censura di arbitrio anche nel caso in cui non vi sia identità fra venditore del fondo e appaltatore oppure fra acquirente del fondo e committente. Ciò che è determinante è piuttosto che i contratti di compravendita e di appalto costituiscano a tal punto un'unità che non si sarebbe giunti alla conclusione dell'uno senza l'altro; cosa che si verifica in particolar modo quando le parti abbiano cooperato allo scopo di vendere il terreno e di edificarlo (sentenza CDT n. 80.2005.87 del 17 agosto 2005, in RtiD I-2006 n. 1t, con riferimenti a dottrina e giurisprudenza).

6.3. 6.3.1. Come già accennato, i materiali legislativi relativi all'adozione dell'art. 5a DLTRF non permettono di ottenere molte risposte ai quesiti legati alla sua applicazione. Il Consiglio di Stato si è infatti limitato a riprendere testualmente uno stralcio del commentario dell'imposta sugli utili immobiliari ( Soldini/Pedroli , L'imposizione degli utili immobiliari, Complemento al Commentario agli articoli da 123 a 140 LT, Lugano, 2003, p. 134 e seguenti), che contiene fra le altre le seguenti considerazioni: I presupposti (cumulativi) per l'applicazione del computo complessivo sono i seguenti: · l'interdipendenza tra alienazione del fondo e contratto d'appalto; · l'alienazione di un'abitazione chiavi in mano mediante un contratto di appalto generale; · l'identità tra alienante del fondo e appaltatore generale. Per quanto concerne in particolar modo il terzo presupposto, il messaggio propone le seguenti considerazioni, sempre tratte dal commentario citato: Per la condizione dell'identità non occorre che vi sia necessariamente identità effettiva tra alienante e imprenditore; basta l'identità economica, di regola sotto forma di società semplice tra alienante e appaltatore o la detenzione da parte dell'alienante di una partecipazione maggioritaria nell'impresa. (cfr. Messaggio del Consiglio di Stato n. 5589 del 15 ottobre 2004, p. 71). Proprio a proposito della questione dell'intervento di terze persone nella stipulazione del contratto d'appalto, in dottrina sono già state sollevate comprensibili perplessità in merito alla scelta del governo di "riprendere in modo pedissequo il relativo passaggio del Complemento al Commentario Soldini/Pedroli in materia di utili immobiliari" ( Varini , op. cit., p. 570). L'autore citato ritiene che ciò non basti a concludere che il legislatore abbia voluto "limitare sotto questo aspetto la portata del testo legislativo", escludendo l'applicazione del computo complessivo anche qualora intervengano terzi (ibidem).

6.3.2. Con il Messaggio 5675 del Consiglio di Stato del 5.7.2005, inerente il Progetto di Alleggerimento della legislazione cantonale – approvazione del pacchetto C, sono state indicate le motivazioni alla base dell'abolizione del Decreto legislativo in materia di tariffe del registro fondiario con la sostituzione

dell'attuale legge (LTORF), consistenti fundamentalmente nel riordino delle disposizioni già esistenti. In merito alla portata dell'art. 8 LTORF si indica che, la norma riprendeva la modifica legislativa proposta nell'ambito del Preventivo 2005, di tassazione dei negozi giuridici "chiavi in mano". Motivo per il quale veniva proposto un semplice rinvio al messaggio del preventivo, pto. 9.4., p. 70, senza apportare ulteriori indicazioni. 6.4. In una sentenza (DTF 131 II 722 = StE 2007 B 44.1 n. 11 = RF 2006 p. 145 = RDAF 2006 II p. 28 = ZBGR 88/2007 p. 295; v. anche RtiD II-2006 p. 543; cfr. anche la sentenza 2C\_450/2015 del 14.6.2016 consid. 3.4.), il Tribunale federale ha avuto l'occasione di introdurre alcune importanti distinzioni fra il campo di applicazione della prassi del computo complessivo nell'ambito dell'imposta sui trasferimenti (Handänderungssteuer), da un lato, e dell'imposta sugli utili immobiliari, dall'altro. La sentenza è nata da un ricorso interposto da una società del Canton Svitto, che aveva venduto nel marzo 2002 tre immobili a tre diversi acquirenti; un'altra società aveva realizzato in qualità di committente e di appaltatore generale le costruzioni sui fondi in questione ed una terza, da parte sua, aveva funto da mediatrice nei confronti degli acquirenti. L'autorità di tassazione del Canton Svitto aveva notificato alla società venditrice tre tassazioni d'ufficio, con le quali aveva commisurato l'utile immobiliare in relazione ai tre immobili venduti, sommando il prezzo dei terreni e il valore degli appalti. Le decisioni, confermate dal Tribunale amministrativo cantonale, sono state annullate dal Tribunale federale. L'Alta Corte ha negato che la prassi del computo complessivo, sviluppata per l'imposta sui trasferimenti, possa essere applicata semplicemente all'imposta sugli utili immobiliari. L'imposta sui trasferimenti ha per oggetto il trasferimento immobiliare in quanto tale; contribuente è di solito il compratore. Nel caso di un contratto di appalto e di un contratto di compravendita da esso dipendente, ci si domanda se oggetto della transazione nel suo complesso sia un immobile e se l'operazione corrispondente possa essere sottoposta all'imposta di mutazione come una cosa sola. In questa prospettiva, è irrilevante che i due contratti siano stati stipulati con la stessa persona cioè che vi sia identità fra appaltatore e venditore del terreno oppure che si tratti di due contribuenti diversi. Per il compratore è determinante solo il fatto che il contratto di appalto sia incluso nel trasferimento dell'immobile e sia così soggetto all'imposta sui trasferimenti (DTF 131 II 722 consid. 3.2.1). L'imposta sugli utili immobiliari è invece un'imposta diretta, che colpisce il contribuente in considerazione della sua capacità contributiva. Il venditore paga l'imposta sull'utile realizzato. Se il venditore e l'appaltatore sono due persone diverse, è evidente che ognuno di essi deve essere imposto sulla base del proprio utile; l'utile di un contribuente non può essere attribuito all'altro. La prassi del computo complessivo sviluppata per l'imposta sui trasferimenti (che non tiene conto dell'identità fra venditore ed appaltatore) non funziona nel caso dell'imposta sugli utili immobiliari, se venditore e appaltatore non si identificano. In questo caso, vi sono due soggetti fiscali ed il venditore può essere imposto solo per l'utile immobiliare da lui realizzato (senza essere influenzato dall'utile conseguito dall'appaltatore). 6.5. L'elemento decisivo per il cumulo del valore dell'appalto al prezzo di vendita del terreno non è dunque rappresentato dall'identità giuridica, o anche solo economica, fra venditore ed appaltatore, ma piuttosto dal fatto che questi ultimi abbiano agito in concerto in vista di un interesse comune (cfr. Varini, op. cit., p. 566; Thomas, Les droits de mutation et la cession de terrains à bâtir ou en construction, in RF 1992 p. 72 e giurisprudenza citata). Per verificare l'esistenza di un legame fra contratto di vendita e contratto di appalto, si deve basarsi sull'esistenza di indizi, fra i quali si distinguono i seguenti: · l'annuncio di vendita di case nelle modalità chiavi in mano; · l'esistenza di un contratto di appalto sulla base di un

progetto predefinito all'atto di compravendita; · alienazione inserita nel contesto di un'operazione di promozione immobiliare; · la subordinazione della compravendita alla stipula di un contratto di appalto; · la fissazione di un prezzo forfettario per l'insieme delle prestazioni fornite; · l'integrazione del contratto di appalto nella compravendita; · la stipula di penalità in caso di mancata esecuzione del contratto di appalto; · la compravendita di un oggetto in fase di realizzazione al momento dell'atto; · la consegna dell'oggetto fissata ad una data posticipata rispetto alla transazione, segnatamente ad edificazione terminata, con contestuale passaggio di diritti ed oneri; · la predisposizione di opere di urbanizzazione e di sistemazione fondiaria, in funzione di un'edificazione ( Varini , op. cit., pp. 566-567). La valutazione in merito all'applicabilità del computo dei due valori deve dunque fondarsi sull'insieme delle caratteristiche del singolo caso. Gli indizi elencati costituiscono pertanto solo delle tracce che conducono a ritenere che si giustifichi tale soluzione e non prove in senso tecnico (cfr. Thomas , op. cit., p. 73; Müller , Steuerentlastungen für General-/Bauunternehmer – Der jüngste Bundesgerichtsentscheid i.S. Zusammenrechnung von Verkaufserlös und Werkpreis bei der Grundstückgewinnsteuer bringt Rechtssicherheit, in RF 2006, p. 924).

6.6. La particolarità del caso in esame è data dal fatto che il contratto di appalto generale è stato stipulato dopo che il beneficiario del diritto di compera lo ha ceduto. Alla luce della giurisprudenza del Tribunale federale, si deve ritenere che la prassi del computo complessivo trovi applicazione anche quando il contratto di appalto interviene solo dopo la prima alienazione economica. Ai fini del cumulo del prezzo di vendita e dell'onorario per l'appalto, non è pertanto necessario che un contratto di appalto sia stato sottoscritto in occasione di ognuno dei trasferimenti economici, che intervengono in una cessione successiva di diritti, e che questo appalto sia infine stato trasferito ad un terzo, insieme alla vendita del terreno o in seguito alla cessione di un diritto di compera ( Dolder/Frey , in: Zweifel/Beusch/Oesterhelt [a cura di], Immobiliensteuern, Basilea 2021, § 6, n. 129, p. 238, con riferimento alla sentenza del TF del 22.3.1985, in ASA 54 p 690). Il fatto che l'acquisto del terreno sia avvenuto in seguito ad una cessione successiva di diritti non si oppone pertanto al cumulo dei valori risultanti dai due contratti. Fra l'altro, il fatto che nel Canton Ticino sia assoggettata alla tassa di iscrizione solo l'alienazione civilistica, e non anche l'alienazione economica precedente, implica che il tributo sia riscosso una sola volta e non due (o più) volte, come avviene nei Cantoni che prelevano un tributo puramente fiscale e che assoggettano anche le alienazioni economiche.

6.7. Tornando alla fattispecie in esame e ponendosi dal punto di vista dell'acquirente, come imposto dalla natura del tributo litigioso, si deve rilevare che la \_\_\_\_\_ (ora RI 1) ha esercitato il diritto di compera sui fogli di PPP \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ del fondo base \_\_\_\_\_ RFD \_\_\_\_\_, che era stato ceduto da \_\_\_\_\_ con rogito notarile del 3.4.2020 e sottoscritto dalla venditrice del fondo, \_\_\_\_\_. Parallelamente all'esercizio del diritto di compera, l'acquirente ha sottoscritto con la società promotrice (la \_\_\_\_\_, ora la \_\_\_\_\_, della quale come già detto \_\_\_\_\_ è presidente del consiglio di amministrazione, un contratto generale di appalto relativo all'edificazione delle tre PPP al prezzo "chiavi in mano" di fr. 1'251'190.- IVA inclusa (contratto punti 2.6. e 7). Motivo per il quale, dal punto dell'acquirente, è evidente che l'acquisto delle tre unità di PPP era strettamente connesso all'edificazione – con la modalità "chiavi in mano" – delle stesse.

6.8. Come ricordato, in caso di cessioni successive di diritti, per procedere al cumulo dei valori previsto dall'art. 8 LTORF, non è neppure richiesto che il contratto di appalto fosse già stato concluso al momento della concessione del diritto di compera da parte del venditore. In ogni caso, non si può ignorare il fatto che, quando è stato stipulato l'iniziale

rogito notarile, con cui \_\_\_\_\_ aveva concesso il diritto di compera a \_\_\_\_\_ sul mapp. \_\_\_\_\_ RFD \_\_\_\_\_, la \_\_\_\_\_ (ora la \_\_\_\_\_) aveva un progetto immobiliare già ben definito, che prevedeva l'edificazione di due palazzine, per un totale di 20 appartamenti, subito oggetto di una domanda di costruzione, firmata anche dalla proprietaria del fondo (v. a proposito i punti 5 e 20 del rogito notarile dell'11.6.2019 tra la signora \_\_\_\_\_, secondo cui la concedente s'impegnava a sottoscrivere la domanda di costruzione del fondo presentata dal beneficiario del diritto di compera, e le parti convenivano che il promotore avrebbe messo a disposizione della venditrice un appartamento, per la durata dei lavori, dovendo lasciare quello da lei abitato nel marzo del 2020, ed era persino stato garantito alla venditrice l'acquisto ad un prezzo di favore di "uno o due appartamenti nelle palazzine che il beneficiario del diritto di compera e acquirente intende edificare sul sedime oggetto del presente contratto"). Il fondo è poi stato oggetto di costituzione della PPP ancor prima della sua edificazione. Con ogni evidenza, tutti questi passi procedurali servivano al promotore immobiliare per siglare i contratti di appalto ed alla venditrice per riuscire a vendere il terreno, entro la scadenza del termine per l'esercizio del diritto di compera. Sebbene il contratto di appalto generale sia stato concluso solo dopo la cessione del diritto di compera, non si può negare che le basi per sua stipulazione fossero già state poste nel momento in cui la venditrice ha concesso il diritto di compera. 6.9. La \_\_\_\_\_ (ora RI 1) ha pertanto acquistato il terreno con contestuale conclusione del contratto di appalto. Mal si vede d'altronde come la ricorrente potesse altrimenti acquistare tre proprietà per piani senza che vi fosse un progetto edilizio in atto. Non si può giungere ad altra conclusione se non quella che i contratti di compravendita e di appalto – seppur stipulati con soggetti giuridici differenti – costituiscano a tal punto un'unità che non si sarebbe giunti alla conclusione dell'uno senza l'altro. Per tutti i motivi sopra esposti, l'autorità resistente ha pertanto applicato correttamente l'art. 8 LTORF alla fattispecie, sommando il valore del contratto di compravendita al quello del contratto di appalto. 7. Il ricorso è respinto. La tassa di giustizia e le spese sono poste a carico della ricorrente soccombente. 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. 1'500.– b. nelle spese di cancelleria di \_\_\_\_\_ complessivi fr. 200.– per un totale di \_\_\_\_\_ fr. 1'700.– 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). 4. Intimazione a: per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente:

La segretaria:

## **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.

### **3.3.3.**

L'art. 5a DLTRF era stato adottato nel quadro dell'approvazione del pacchetto di misure di riequilibrio delle finanze cantonali adottato nel dicembre 2004 (cfr. anche Varini, op cit., p. 568; sentenza CDT 80.2007.120 del 22.10.2008, consid. 2.1.).

I materiali legislativi erano alquanto laconici in merito alla portata ed al campo di applicazione della disposizione in discussione, limitandosi a riprendere ampi stralci del

commentario dell'imposta sugli utili immobiliari (cfr. Messaggio del Consiglio di Stato n. 5589 del 15 ottobre 2004 sul Preventivo 2005, pp. 70-71).

Del resto, l'art. 5a era stato accolto senza discussione dal Gran Consiglio (cfr. Verbali del Gran Consiglio, anno 2004/2005, p. 2937).

In una sentenza del 2005, relativa ad un'alienazione precedente l'entrata in vigore dell'art. 5a DLTRF, questa Camera aveva già avuto modo di decidere che la cosiddetta prassi del computo complessivo si applica anche ai casi in cui non vi è identità fra alienante ed appaltatore ed aveva dunque ritenuto giustificato il computo dell'onorario per l'appalto versato ad una società vicina ai venditori, tanto più che i contratti di appalto erano stati sottoscritti prima di quelli di compravendita dei terreni.

A tale riguardo, aveva ricordato che il Tribunale federale ha già avuto modo di pronunciarsi ripetutamente nel senso che il punto di vista economico, su cui si fonda la prassi del computo complessivo, sfugge alla censura di arbitrio anche nel caso in cui non vi sia identità fra venditore del fondo e appaltatore oppure fra acquirente del fondo e committente. Ciò che è determinante è piuttosto che i contratti di compravendita e di appalto costituiscano a tal punto un'unità che non si sarebbe giunti alla conclusione dell'uno senza l'altro; cosa che si verifica in particolar modo quando le parti abbiano cooperato allo scopo di vendere il terreno e di edificarlo (sentenza CDT n. 80.2005.87 del 17 agosto 2005, in RtiD I-2006 n. 1t, con riferimenti a dottrina e giurisprudenza).

6.3.

6.3.1.

Come già accennato, i materiali legislativi relativi all'adozione dell'art. 5a DLTRF non permettono di ottenere molte risposte ai quesiti legati alla sua applicazione. Il Consiglio di Stato si è infatti limitato a riprendere testualmente uno stralcio del commentario dell'imposta sugli utili immobiliari (Soldini/Pedroli, L'imposizione degli utili immobiliari, Complemento al Commentario agli articoli da 123 a 140 LT, Lugano, 2003, p. 134 e seguenti), che contiene fra le altre le seguenti considerazioni:

I presupposti (cumulativi) per l'applicazione del computo complessivo sono i seguenti:

- l'interdipendenza tra alienazione del fondo e contratto d'appalto;
- l'alienazione di un'abitazione chiavi in mano mediante un contratto di appalto generale;
- l'identità tra alienante del fondo e appaltatore generale.

Per quanto concerne in particolar modo il terzo presupposto, il messaggio propone le seguenti considerazioni, sempre tratte dal commentario citato:

Per la condizione dell'identità non occorre che vi sia necessariamente identità effettiva tra alienante e imprenditore; basta l'identità economica, di regola sotto forma di società semplice tra alienante e appaltatore o la detenzione da parte dell'alienante di una partecipazione maggioritaria nell'impresa.

(cfr. Messaggio del Consiglio di Stato n. 5589 del 15 ottobre 2004, p. 71).

Proprio a proposito della questione dell'intervento di terze persone nella stipulazione del contratto d'appalto, in dottrina sono già state sollevate comprensibili perplessità in merito alla scelta del governo di riprendere in modo pedissequo il relativo passaggio del

Complemento al Commentario Soldini/Pedroli in materia di utili immobiliari (Varini, op. cit., p. 570). L'autore citato ritiene che ciò non basti a concludere che il legislatore abbia voluto limitare sotto questo aspetto la portata del testo legislativo, escludendo l'applicazione del computo complessivo anche qualora intervengano terzi (ibidem).

### 6.3.2.

Con il Messaggio 5675 del Consiglio di Stato del 5.7.2005, inerente il Progetto di Alleggerimento della legislazione cantonale approvazione del pacchetto C, sono state indicate le motivazioni alla base dell'abolizione del Decreto legislativo in materia di tariffe del registro fondiario con la sostituzione dell'attuale legge (LTORF), consistenti fondamentalmente nel riordino delle disposizioni già esistenti. In merito alla portata dell'art. 8 LTORF si indica che, la norma riprendeva la modifica legislativa proposta nell'ambito del Preventivo 2005, di tassazione dei negozi giuridici chiavi in mano. Motivo per il quale veniva proposto un semplice rinvio al messaggio del preventivo, pto. 9.4., p. 70, senza apportare ulteriori indicazioni.

### 6.4.

In una sentenza (DTF 131 II 722 = StE 2007 B 44.1 n. 11 = RF 2006 p. 145 = RDAF 2006 II p. 28 = ZBGR 88/2007 p. 295; v. anche RtiD II-2006 p. 543; cfr. anche la sentenza 2C\_450/2015 del 14.6.2016 consid. 3.4.), il Tribunale federale ha avuto l'occasione di introdurre alcune importanti distinzioni fra il campo di applicazione della prassi del computo complessivo nell'ambito dell'imposta sui trasferimenti (Handänderungssteuer), da un lato, e dell'imposta sugli utili immobiliari, dall'altro.

La sentenza è nata da un ricorso interposto da una società del Canton Svitto, che aveva venduto nel marzo 2002 tre immobili a tre diversi acquirenti; un'altra società aveva realizzato in qualità di committente e di appaltatore generale le costruzioni sui fondi in questione ed una terza, da parte sua, aveva funto da mediatrice nei confronti degli acquirenti. L'autorità di tassazione del Canton Svitto aveva notificato alla società venditrice tre tassazioni d'ufficio, con le quali aveva commisurato l'utile immobiliare in relazione ai tre immobili venduti, sommando il prezzo dei terreni e il valore degli appalti. Le decisioni, confermate dal Tribunale amministrativo cantonale, sono state annullate dal Tribunale federale.

L'Alta Corte ha negato che la prassi del computo complessivo, sviluppata per l'imposta sui trasferimenti, possa essere applicata semplicemente all'imposta sugli utili immobiliari.

L'imposta sui trasferimenti ha per oggetto il trasferimento immobiliare in quanto tale; contribuente è di solito il compratore. Nel caso di un contratto di appalto e di un contratto di compravendita da esso dipendente, ci si domanda se oggetto della transazione nel suo complesso sia un immobile e se l'operazione corrispondente possa essere sottoposta all'imposta di mutazione come una cosa sola. In questa prospettiva, è irrilevante che i due contratti siano stati stipulati con la stessa persona cioè che vi sia identità fra appaltatore e venditore del terreno oppure che si tratti di due contribuenti diversi. Per il compratore è determinante solo il fatto che il contratto di appalto sia incluso nel trasferimento dell'immobile e sia così soggetto all'imposta sui trasferimenti (DTF 131 II 722 consid. 3.2.1).

L'imposta sugli utili immobiliari è invece un'imposta diretta, che colpisce il contribuente in considerazione della sua capacità contributiva. Il venditore paga l'imposta sull'utile

realizzato. Se il venditore e l'appaltatore sono due persone diverse, è evidente che ognuno di essi deve essere imposto sulla base del proprio utile; l'utile di un contribuente non può essere attribuito all'altro. La prassi del computo complessivo sviluppata per l'imposta sui trasferimenti (che non tiene conto dell'identità fra venditore ed appaltatore) non funziona nel caso dell'imposta sugli utili immobiliari, se venditore e appaltatore non si identificano. In questo caso, vi sono due soggetti fiscali ed il venditore può essere imposto solo per l'utile immobiliare da lui realizzato (senza essere influenzato dall'utile conseguito dall'appaltatore).

6.5.

L'elemento decisivo per il cumulo del valore dell'appalto al prezzo di vendita del terreno non è dunque rappresentato dall'identità giuridica, o anche solo economica, fra venditore ed appaltatore, ma piuttosto dal fatto che questi ultimi abbiano agito in concerto in vista di un interesse comune (cfr. Varini, op. cit., p. 566; Thomas, Les droits de mutation et la cession de terrains à bâtir ou en construction, in RF 1992 p. 72 e giurisprudenza citata).

Per verificare l'esistenza di un legame fra contratto di vendita e contratto di appalto, si deve basarsi sull'esistenza di indizi, fra i quali si distinguono i seguenti:

La valutazione in merito all'applicabilità del computo dei due valori deve dunque fondarsi sull'insieme delle caratteristiche del singolo caso. Gli indizi elencati costituiscono pertanto solo delle tracce che conducono a ritenere che si giustifichi tale soluzione e non prove in senso tecnico (cfr. Thomas, op. cit., p. 73; Müller, Steuerentlastungen für General-/Bauunternehmer ■ Der jüngste Bundesgerichtsentscheid i.S. Zusammenrechnung von Verkaufserlös und Werkpreis bei der Grundstückgewinnsteuer bringt Rechtssicherheit, in RF 2006, p. 924).

6.6.

La particolarità del caso in esame è data dal fatto che il contratto di appalto generale è stato stipulato dopo che il beneficiario del diritto di compera lo ha ceduto.

6.7.

## **E. 8**

LTORF, ovvero il cumulo dell'importo del contratto di appalto e quello del prezzo di compravendita. In particolare, pur ammettendo che un contratto di costituzione di un diritto di compera equivale ad un contratto di compravendita, lo stesso non equivarrebbe alla cessione di un diritto di compera. Il contratto di diritto di compera stipulato tra \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ (diritto poi ceduto parzialmente alla \_\_\_\_\_, ora RI 1) non aveva per oggetto una vendita con il sistema "chiavi in mano". Secondo la reclamante, non sarebbe stata adempiuta la condizione, contemplata dall'art. 8 LTORF, secondo cui si richiede una "connessità" tra i contratti. Parte venditrice aveva infatti confermato la sua completa estraneità all'edificazione degli stabili. Il contratto di appalto sarebbe stato semmai connesso alla cessione del diritto di compera, che aveva tuttavia coinvolto altre parti e non la venditrice del terreno. In particolare, il contratto di compravendita, che si era perfezionato tra \_\_\_\_\_ e la \_\_\_\_\_ (ora RI 1) a seguito della cessione dell'esercizio di compera, "non aveva e non ha mai avuto per oggetto un fondo da edificare mediante contratto di appalto stipulato tra le stesse parti". Non vi sarebbe pertanto stata alcuna connessione tra il contratto di compravendita ed il contratto di appalto. L'estensione del cumulo di valori di cui all'art. 8 LTORF a casi di cessione del diritto di compera come

quello in esame, non sarebbe stato contemplato dalla legge, che doveva essere interpretata in maniera restrittiva, trattandosi di una tassa. A tal proposito, la RI 1 rilevava che anche la responsabilità solidale della parte venditrice per il pagamento delle tasse di mutazione (art. 2 LTORF) sarebbe stata calcolata in base ad un importo (stabilito sulla base di un contratto di appalto) che non la riguardava e al quale era del tutto estranea. D. Con decisione su reclamo del 31.3.2021 l'Ufficio dei registri di Lugano ha confermato la propria decisione. In particolare ha rilevato che l'art. 8 LTORF si applica anche nei casi in cui non vi è identità tra alienante ed appaltatore, così come già confermato dalla Camera di diritto tributario (sentenza CDT 80.2005.87). Ciò che è determinante è che i contratti di compravendita ed appalto costituiscano a tal punto un'unità che non si sarebbe giunti alla conclusione dell'uno senza l'altro; cosa che si accerta quando le parti hanno cooperato allo scopo di vendere il terreno e di edificarlo. Per determinare l'esistenza di un legame fra contratto di vendita e contratto di appalto ci si deve basare sull'esistenza di indizi, tra i quali si annoverano, ad esempio, l'annuncio di vendita di case nelle modalità chiavi in mano; l'esistenza di un contratto di appalto sulla base di un progetto definito all'atto di compravendita, l'alienazione inserita nel contesto di un'operazione di promozione immobiliare ecc. La valutazione in merito all'applicabilità del computo dei due valori deve dunque fondarsi sull'insieme delle caratteristiche del singolo caso. Nel caso di specie, secondo l'Ufficio dei registri, la stretta correlazione tra il contratto di compravendita (nella forma del diritto di compera cedibile) e di appalto sarebbe stata evidente. L'atto di costituzione del diritto di compera era infatti stato stipulato a favore di \_\_\_\_\_, il quale veniva autorizzato ad inoltrare una domanda di costruzione in vista dell'edificazione del fondo, progetto che poteva prevedere anche il frazionamento del fondo o la costituzione di una PPP. L'atto conteneva anche la facoltà di prorogare il diritto di compera in caso di opposizioni edilizie. La facoltà per il beneficiario del diritto di compera di costituire una PPP era stata addirittura ampliata con l'atto di modifica del diritto di compera, nel senso che il "beneficiario" avrebbe potuto procedere con la costituzione della PPP "prima della costruzione" per il tramite della proprietaria, ancor prima dell'esercizio del diritto di compera. Gli atti di costituzione della PPP erano stati allestiti dalla società \_\_\_\_\_ (ora \_\_\_\_\_), società di cui il beneficiario del diritto di compera era presidente del consiglio di amministrazione con diritto di firma individuale. Inoltre, nell'atto di cessione parziale del diritto di compera sottoscritto dalla proprietaria del fondo, dal signor \_\_\_\_\_ e dalla reclamante, veniva specificato che l'edificazione della PPP sarebbe avvenuta a cura della \_\_\_\_\_ sulla base di un contratto di appalto generale sottoscritto con tutti i cessionari delle 22 quote di PPP. Il signor \_\_\_\_\_ aveva ceduto il diritto di compera a favore della reclamante limitatamente ai fogli di PPP \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_. Al momento dell'esercizio del diritto di compera, il notaio rogante aveva prodotto i contratti generali di appalto a favore di \_\_\_\_\_. Il contratto prevedeva un prezzo "chiavi in mano" pari a fr. 1'251'190.-: se a tale importo si sommava il prezzo indicato per l'esercizio del diritto di compera, ossia fr. 348'810.- si giungeva ad un valore totale di fr. 1'600'000.-. Secondo l'autorità resistente, la reclamante non aveva intenzione di acquistare un terreno per edificarvi una casa bensì di comprare un appartamento in un condominio. La venditrice ed il cedente del diritto di compera non avevano dal canto loro l'intenzione di cedere semplicemente un terreno ineditato bensì di offrire all'acquirente finale un'unità abitativa con una superficie definita ed un prezzo già stabilito chiavi in mano, come dimostrato anche dal prospetto di vendita della \_\_\_\_\_ pubblicato sul sito internet della società la \_\_\_\_\_. Infine, secondo l'Ufficio dei registri, la signora

\_\_\_\_\_ non appariva estranea all'edificazione del fondo: la stessa aveva infatti beneficiato dell'intermediazione offerta dall'impresa generale e promotrice immobiliare, partecipando agli utili derivanti dalla vendita a terzi degli appartamenti chiavi in mano. E. Con ricorso del 5.5.2021, la RI 1 contestava la decisione su reclamo dell'Ufficio registri al Dipartimento delle istituzioni, censurando l'applicabilità alla fattispecie del cosiddetto computo complessivo previsto all'art. 8 LTORF. Riacciandosi al Messaggio cantonale riferito al preventivo 2005, s'indicava, a proposito dell'introduzione dell'art. 8 LTORF, che la norma era stata voluta per tener conto di un eventuale contratto di appalto nel caso in cui l'alienante, rispettivamente l'appaltatore si identificano anche solo dal profilo economico. Secondo la ricorrente, il caso di specie era diverso per il fatto che si trattava di una cessione di un diritto di compera che coinvolgeva non due parti bensì tre. In tal senso l'autorità resistente si sarebbe appellata – a torto – alla precedente giurisprudenza della Camera di diritto tributario risalente ad oltre vent'anni fa, nonché all'opinione espressa dal funzionario cantonale \_\_\_\_\_ attivo presso l'Ispettorato del Registro fondiario. Quest'ultimo, a proposito dell'introduzione della LTORF non si era peraltro mostrato categorico e preciso sul tema in questione indicando, in un articolo pubblicato in RtiD I-2006, pag. 567 “ Allo stadio attuale si può affermare che anche i casi di intermediazione attiva sotto varie forme (diritti di compera cedibili, promozioni immobiliari, quale perno di collegamento tra proprietario appaltatore e acquirente finale) possono rientrare in questo contesto”. I lavori legislativi non avrebbero confermato, a dire dell'insorgente, una possibile estensione del computo globale a casi come quello in discussione. Trattandosi di applicare una tassa, il ricorso avrebbe dovuto essere accolto in assenza di base legale formale sufficientemente chiara. Inoltre, ammessa ma non concessa l'esistenza di una base legale sufficiente, non sarebbe stato dato il presupposto della “connessità” tra il contratto di compravendita ed il contratto di appalto, sia pure stipulati tra diverse parti contraenti. Parte venditrice, diversamente da quanto sostenuto dall'Ufficio registri, non avrebbe partecipato agli utili derivanti dalla vendita a terzi degli appartamenti chiavi in mano. Inoltre, il fatto che con l'atto costitutivo del diritto di compera dell'11.6.2019 la parte concedente avesse conferito al beneficiario la facoltà di inoltrare una domanda di costruzione sarebbe stato ininfluente sotto il profilo della connessione del contratto di compravendita con il contratto di appalto successivamente stipulato tra parti differenti. Determinante sarebbe stato solo il fatto che il diritto di compera non era subordinato all'ottenimento di una licenza edilizia da parte del beneficiario o alla stipula di un contratto di appalto. Tale impostazione di base non sarebbe inoltre stata modificata dall'atto di modifica del diritto di compera sottoscritto il 23.10.2019. Parte venditrice aveva controfirmato per accordo l'atto di cessione del diritto di compera del 3.2.2020 a favore della RI 1. La sua firma si era resa necessaria unicamente in relazione al frazionamento del prezzo di compravendita. Al punto A8 del rogito notarile, la parte venditrice aveva riconfermato dinanzi al notaio la sua completa estraneità all'edificazione degli stabili. Secondo la ricorrente, nessuno dei contratti aveva “(...) minimamente modificato il primitivo atto di costituzione di diritto di compera, nel senso di un coinvolgimento della parte venditrice nel contratto di appalto”. Parte venditrice, contrariamente alla tesi sostenuta dall'Ufficio registri, aveva con ogni evidenza, voluto cedere, e ceduto, unicamente il terreno di sua proprietà. La tesi dell'Ufficio registri avrebbe inoltre condotto a conclusioni assurde, come quella della responsabilità della parte venditrice per il pagamento delle tasse di mutazione (art. 2 LTORF). F. Con decisione dell'11.11.2021 la Divisione della giustizia ha respinto il gravame presentato dalla RI 1. In merito alla tempestività del gravame, l'autorità spiegava come nella LTORF faccia difetto

un riferimento a norme procedurali e quindi alle ferie giudiziarie. In analogia con quanto stabilito dalla CDT nell'inc. \_\_\_\_\_ consid. 3.2. del 22 aprile 2015 in tema di esenzione dalla tassa militare, ammetteva la tempestività dell'impugnativa. Nel merito del ricorso, rilevava come la giurisprudenza della Camera di diritto tributario avesse già ammesso l'applicabilità del computo complessivo non unicamente in caso di identità di fatto o economica tra alienante ed appaltatore, ma anche nei casi in cui uno dei due contratti non sarebbe stato stipulato senza l'altro, anche in presenza di persone diverse (inc. CDT 80.2005.87). In tal modo la CDT aveva inteso allinearsi alla giurisprudenza ormai consolidata in numerosi Cantoni d'oltralpe, ripetutamente confermata dal TF. Nella fattispecie, la costituzione del diritto di compera era sin dall'inizio mirata alla completa edificazione dell'oggetto, sottoposto al regime della PPP in vista di una vendita in blocco tramite esercizio congiunto, con diretta partecipazione della parte concedente. L'atto di costituzione del diritto di compera era stato stipulato a favore di \_\_\_\_\_, il quale era stato autorizzato ad inoltrare una domanda di costruzione in vista dell'edificazione del fondo, progetto che poteva prevedere anche il frazionamento del fondo o la costituzione di una PPP. L'atto conteneva anche la possibilità di prorogare il diritto di compera in caso di opposizioni edilizie. La facoltà per il beneficiario del diritto di compera di costituire una PPP era stata poi ampliata con l'atto di modifica del diritto di compera, nel senso che il beneficiario avrebbe potuto procedere con la costituzione della PPP "prima della costruzione", per il tramite della proprietaria, ancor prima dell'esercizio del diritto di compera. Gli atti di costituzione della PPP erano stati allestiti dalla società \_\_\_\_\_ (ora \_\_\_\_\_), società di cui il beneficiario del diritto di compera era presidente del consiglio di amministrazione con diritto di firma individuale. Nell'atto di cessione parziale del diritto di compera alla \_\_\_\_\_ (ora RI 1) sottoscritto dalla proprietaria del fondo e da \_\_\_\_\_, veniva specificato che l'edificazione della PPP sarebbe avvenuta a cura della \_\_\_\_\_ sulla base di un contratto di appalto generale sottoscritto con tutti i cessionari delle 22 quote di PPP. Per l'applicazione del computo complessivo era inoltre decisivo il momento dell'esercizio del diritto di compera, non quello della sua costituzione. Determinante sarebbe stata l'ottica dell'acquirente, generalmente considerato il debitore d'imposta, mentre non era richiesta necessariamente l'identità tra le parti. Sarebbe stato poi irrilevante che l'appalto fosse stato concluso tra l'acquirente e il beneficiario di un diritto di compera in previsione della sua ulteriore cessione ed esercizio. Nella fattispecie, vi sarebbero stati inoltre seri indizi a favore dell'applicazione del computo complessivo: la subordinazione evidente del perfezionamento dell'operazione alla stipula di un appalto chiavi in mano, il momento e circostanze di rilascio della licenza di costruzione, le modalità di annuncio di vendita delle PPP chiavi in mano, le condizioni di trasferimento del complesso di PPP in blocco, la riservazione di alcune PPP edificate a favore della venditrice stessa, la sequenza cronologica delle operazioni. Pur ammettendo che la fattispecie presentava tratti diversi ed insoliti rispetto a casi precedenti, ciò sarebbe stato del tutto influente sull'esito della controversia, in quanto sin dall'inizio il trasferimento di proprietà si riferiva ad un oggetto la cui edificazione costituiva una *conditio sine qua non*. Era inoltre innegabile come la concedente, signora \_\_\_\_\_, avesse fattivamente contribuito alla messa in atto e alla riuscita dell'operazione, senza per questo necessariamente partecipare agli utili relativi all'edificazione, ma traendone comunque tangibili vantaggi. A tal proposito la Divisione della giustizia rilevava che “ L'interposizione di un terzo attore va a questo punto ritenuta insufficiente a costituire uno schermo suscettibile di interrompere il nesso vendita/appalto ponendo al riparo le parti dalla

querelata tassazione”. Motivo per il quale doveva essere ammesso che operazioni perfezionate con l’apporto di intermediazione attiva (diritti di compera cedibili, promozioni immobiliari, quali perno di collegamento tra proprietario, appaltatore e acquirente) devono rientrare nello schema impositivo in questione. G. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, la RI 1 insorge contro la decisione della Divisione della giustizia, contestando l’applicabilità dell’art. 8 LTORF alla fattispecie in questione. In particolare sarebbe abusiva l’estensione del campo di applicazione della norma, introducendo anche il concetto non meglio definito di “intermediazione attiva”. Per giustificare la decisione di estensione dell’applicabilità dell’art. 8 LTORF la Divisione della giustizia avrebbe ritenuto decisivo il momento dell’esercizio di compera e non quello della sua costituzione. Secondo la ricorrente determinante, nel caso di un diritto di compera, sarebbe invece il momento della sua stipulazione, quando le parti assumono, reciprocamente, i loro rispettivi impegni. Circostanze che intervengono successivamente e non riguardano la persona del venditore non potrebbero avere pertinenza nell’ambito dei rapporti venditore – appaltatore previsti dall’art. 8 LTORF. In merito al fatto che la fattispecie debba essere valutata nell’ottica dell’acquirente, secondo la ricorrente la giurisprudenza citata sarebbe riferita ai casi ove sussiste un’identità economica tra venditore e appaltatore. Tale circostanza neppure potrebbe essere desunta dall’art. 8 LTORF, secondo cui al contrario l’ottica determinante sarebbe quella del venditore. Le motivazioni adottate nella decisione impugnata sarebbero infondate e, ad ogni modo, non tali da giustificare un’estensione dell’imposizione sulla base del computo globale. Motivo per il quale la decisione impugnata sarebbe illegale e dovrebbe pertanto essere annullata. A titolo abbondanziale, la ricorrente confutava comunque, uno ad uno i seri i indizi ritenuti dalla Divisione della giustizia per stabilire la “connessità” tra il contratto di appalto e quello di compravendita. Diritto 1. La ricorrente censura l’applicabilità al caso di specie dell’art. 8 LTORF, argomentando che il contratto di appalto è stato stipulato con il cessionario del diritto di compera e non con la parte venditrice. Tale fattispecie esulerebbe dal quadro normativo contemplato all’art. 8 LTORF. Di diversa opinione l’Ufficio dei registri dapprima e la Divisione della Giustizia poi, secondo cui l’art. 8 LTORF sarebbe perfettamente applicabile anche al caso in narrativa. Le operazioni perfezionate con l’apporto di intermediazione attiva (diritti di compera cedibili, promozioni immobiliari quali perno di collegamento tra proprietario, appaltatore e acquirente) dovrebbero infatti rientrare nello schema impositivo previsto dall’art. 8 LTORF.

2. 2.1. Secondo l’art. 954 cpv. 1 CC i Cantoni hanno il diritto di prelevare tasse per le iscrizioni a registro fondiario e per le relative operazioni geometriche. In questo ambito, essi godono di un’ampia libertà e possono prevedere il prelievo di semplici tasse di cancelleria, volte a permettere il recupero dei costi che derivano all’ente pubblico dall’esecuzione dell’operazione catastale richiesta, oppure di tasse amministrative, così da coprire i costi complessivi cagionati dalla gestione del registro fondiario. Tale norma non limita nel contempo la sovranità fiscale dei Cantoni, i quali sono liberi di prevedere in questo ambito anche il prelievo di tributi misti, risultanti dalla combinazione di una tassa in senso proprio con un’imposta (sentenza del TF 2C\_1060/2012 del 30 gennaio 2013 consid. 3.1 con rinvii). 2.2. Le tasse previste dalla Legge cantonale del 16 ottobre 2006 sulle tariffe per le operazioni nel Registro fondiario (LTORF; RL 216.200 ) 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).

2.3. 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. In base alla giurisprudenza, per la parte che eccede la tassa, un tributo quale quello in discussione dev'essere dunque considerato un'imposta sui trasferimenti immobiliari (*Handänderungssteuer*), il cui oggetto va di principio individuato nel trasferimento civilistico di diritti su di un fondo o su di una parte di esso, non per contro dalle conseguenze economiche che derivano da tale operazione, come ad esempio è il caso per l'imposta sugli utili immobiliari, la quale colpisce l'aumento del valore del fondo realizzato al momento della sua alienazione (sentenza del TF 2C\_1060/2012 del 30 gennaio 2013 consid. 3.4, con riferimento a Thomas, *Les droits de mutation*, 1991, p. 29, 32 e 33). Il tributo in questione non costituisce in altre parole 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 riguardo alle cause giuridiche che lo hanno determinato (sentenza citata consid. 3.4 con rinvii).

2.4 . 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).

3. 3.1. 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.

3.2. 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.

3.3. 3.3.1. Secondo l'art. 8 LTORF, nel caso di un contratto di vendita, o di altro negozio giuridico economicamente equivalente, riferita a edifici e a quote di PPP il cui prezzo è pagato con il sistema "chiavi in mano", oppure di fondi da edificare mediante un contratto di appalto, la tassa – in caso di connessità tra contratti – è calcolata sulla somma corrispondente al valore del terreno sommato al valore del prezzo pattuito nel contratto di appalto.

3.3.2. L'attuale art. 8 LTORF ricalca il tenore dell'art. 5a del Decreto legislativo per la tariffa delle operazioni del Registro fondiario del 21 luglio 1966 (DLTRF sostituito con l'attuale LTORF) entrato in vigore il 1.3.2005. In precedenza gli Uffici dei registri procedevano comunque al computo complessivo – avallato dalla giurisprudenza – che consisteva nel sommare, ai fini della

determinazione dell'imponibile al valore rogato la mercede d'appalto, qualora contestualmente veniva sottoscritto un contratto volto all'edificazione del fondo alienato ( Varini , Il computo complessivo in relazione alla tassa di iscrizione a Registro fondiario, in RtiD I-2006, p. 550). 3.3.3. L'art. 5a DLTRF era stato adottato nel quadro dell'approvazione del pacchetto di misure di riequilibrio delle finanze cantonali adottato nel dicembre 2004 (cfr. anche Varini , op cit., p. 568; sentenza CDT 80.2007.120 del 22.10.2008, consid. 2.1.). I materiali legislativi erano alquanto laconici in merito alla portata ed al campo di applicazione della disposizione in discussione, limitandosi a riprendere ampi stralci del commentario dell'imposta sugli utili immobiliari (cfr. Messaggio del Consiglio di Stato n. 5589 del 15 ottobre 2004 sul Preventivo 2005, pp. 70-71). Del resto, l'art. 5a era stato accolto senza discussione dal Gran Consiglio (cfr. Verbali del Gran Consiglio, anno 2004/2005, p. 2937).

4. 4.1. La ricorrente fonda la sua contestazione in particolar modo sul fatto che il tributo litigioso scaturisce dalla cessione di un diritto di compera, che sarebbe caratterizzata dal fatto che le parti non sono solo due (alienante e acquirente) bensì tre (alienante, cessionario del diritto di compera e acquirente). Mentre la compravendita sarebbe intervenuta fra alienante e acquirente, l'appalto coinvolgerebbe una società, di cui il cessionario del diritto di compera è presidente del consiglio di amministrazione, e l'acquirente. Va approfondito, a questo proposito, il trattamento dei cosiddetti negozi a catena, nell'ambito della tassa di iscrizione.

4.2. Nei cantoni che prelevano una tassa di iscrizione che si qualifica come tributo causale, l'assoggettamento al tributo presuppone l'iscrizione di un'operazione nel registro fondiario (art. 954 cpv. 1 CC; cfr. Laganà/Bär , in: Zweifel/Beusch/Oesterhelt [a cura di], Immobiliensteuern, Basilea 2021, § 18, n. 4, p. 568). Ne consegue che i diritti e i rapporti giuridici che possono essere iscritti nel registro fondiario sono tassativamente enumerati agli articoli 958 ss. CC. La riscossione di tributi per l'iscrizione nel registro di fondiario concerne pertanto un *numerus clausus* di diritti e rapporti giuridici suscettibili di iscrizione ( Laganà/Bär , op. cit., § 18, n. 31, p. 576). C'è un'importante differenza nel campo di applicazione dei tributi causali e delle imposte. Diversamente da queste ultime, che si fondano spesso su fattispecie economiche, i tributi causali presuppongono in generale atti formali. Non vi è pertanto spazio per un'interpretazione economica ( Laganà/Bär , op. cit., § 18, n. 37, p. 578). Un'interpretazione economica può tuttavia essere ammessa, a condizione che il prelievo della tassa si fondi comunque su un'operazione nel registro fondiario. Non può per contro essere ammessa la riscossione di un tributo causale, fondato su una mera alienazione economica, senza che vi sia anche una mutazione della proprietà fondiaria o della sua forma giuridica. Il *numerus clausus* dei diritti e dei rapporti giuridici suscettibili di iscrizione rappresenta anche il limite delle fattispecie soggette alla tassa di iscrizione. Lo stesso vale anche per quei Cantoni che, come il Ticino, riscuotono un tributo misto, che comprende la tassa amministrativa e l'imposta indiretta ( Laganà/Bär , op. cit., § 18, n. 41, p. 579 s.). Un esempio di interpretazione economica ammessa nell'ambito del prelievo di una tassa di iscrizione è rappresentato dalle disposizioni legali che prevedono che il tributo sia calcolato sulla base non solo del prezzo di acquisto ma anche dell'onorario per l'appalto ( Laganà/Bär , op. cit., § 18, n. 38, p. 579). Una disposizione che si fonda sull'interpretazione economica è costituita dall'art. 6 LTORF, che prevede che siano cumulati i valori di più negozi giuridici tra gli stessi contraenti e gravanti gli stessi immobili o immobili costituenti un solo complesso, a determinate condizioni ( Laganà/Bär , op. cit., § 18, n. 40, p. 579).

4.3. Proprio in considerazione della natura di tributo causale della tassa di iscrizione prevista dalla LTORF, non sono assoggettate le cosiddette mutazioni economiche, cioè quei trasferimenti

del diritto di disporre su un fondo, di fatto equivalenti dal profilo economico ad un cambiamento civilistico della proprietà dell'immobile, che tuttavia formalmente non interviene (p. es. trapasso di pacchetti azionari di società immobiliari, cessione di diritti di compera, cessione di contratto con clausola sostitutiva ecc.; cfr. Varini , Le imposte sui trasferimenti, RtiD II-2017, p. 708 e dottrina citata). In particolare, mentre le cessioni successive di diritti, in particolare le cessioni di diritti di compera, sono trasferimenti soggetti all'imposta sugli utili immobiliari (art. 124 cpv. 2 lett. f LT), le stesse non sottostanno per contro alla tassa di iscrizione. 4.4. Tornando alla fattispecie in esame, la ricorrente è divenuta proprietaria delle quote di PPP per effetto della cessione del diritto di compera da parte di \_\_\_\_\_ e non in virtù dell'acquisto diretto da \_\_\_\_\_. Tuttavia, la cessione del diritto di compera non è una mutazione civilistica, soggetta alla tassa di iscrizione nel registro fondiario, bensì un'alienazione economica. Ai fini del prelievo del tributo cantonale disciplinato dalla LTORF, è determinante unicamente l'alienazione civilistica, intervenuta fra \_\_\_\_\_ e la società ricorrente. 5.

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