

3a Camera

SENTENZA

del 25 agosto 2005

nella vertenza di diritto amministrativo

concernente imposta sul trapasso di proprietà

1. Con contratto di compravendita del 16 febbraio 2005, ... cedeva la particella no. 1484 - sopraedificata con una casa e sita a ..., sul territorio del Comune di ... - al figlio ... per il valore di fr. 350'000.-- Sul bene venduto veniva istituito lo stesso giorno un diritto di usufrutto a favore della venditrice del valore capitalizzato di fr. 210'000.--. Questo importo veniva dedotto dalla somma da corrispondere nell'ambito della compravendita. Il 18 febbraio 2005, l'Ufficio del registro fondiario di ... notificava al compratore l'imposta sul trapasso immobiliare, pari a fr. 7'000.--, corrispondente del 2% di fr. 350'000.--. Contro questo conteggio, l'interessato interponeva immediatamente reclamo, chiedendo il calcolo dell'imposta sul solo valore venale del fondo di fr. 140'000.--, corrispondente alla differenza tra il prezzo di compravendita e il valore capitalizzato del diritto di usufrutto. Con decisione 17 maggio 2005, l'Ufficio fiscale di ... confermava l'importo fatturato, non ritenendo esonerabile da imposta il diritto di abitazione.
2. Nel tempestivo ricorso proposto al Tribunale amministrativo in data 6 giugno 2005, ... chiedeva la riduzione dell'imposta ad un ammontare di fr. 2'800.--. Oltre a criticare la composizione del gremio statuyente su reclamo, il ricorrente considerava che il diritto di abitazione della madre andrebbe dedotto dal valore di compravendita dello stabile. Non si tratterebbe infatti di una richiesta di esenzione fiscale come pretenderebbe il comune convenuto, bensì semplicemente del giusto calcolo del valore venale dell'immobile ceduto.

3. Nella propria presa di posizione, il Comune di ... chiedeva la reiezione del ricorso. L'imposta andrebbe calcolata sull'intero valore del fondo come nei casi di trapassi di quote societarie, dove l'acquirente del pacchetto maggioritario avrebbe l'obbligo di pagare le imposte sul trapasso immobiliare per l'intero valore dei fondi e non solo proporzionalmente alla quota acquistata. Contrariamente poi ad altri diritti reali limitati, l'usufrutto non sarebbe un diritto a se stante e permanente suscettibile di essere tassato separatamente. Sul territorio comunale l'istituzione di un diritto di abitazione non avrebbe mai dato motivo all'autorità fiscale di prelevare imposte sul trapasso di proprietà.

Considerando in diritto:

1. a) Formalmente, viene in primo luogo criticata la doppia ingerenza dell'ufficiale del registro fondiario che, in un primo tempo, avrebbe proceduto ad emanare la tassazione per poi in seguito far parte dell'autorità incaricata di decidere sul reclamo. Per costante prassi di questa sede, delle semplici fatturazioni - come quelle emanate normalmente dall'ufficio del registro fondiario o dalla cancelleria comunale - non sono considerate delle decisioni in senso giuridico. Esse non sono conseguentemente neppure direttamente deferibili al Tribunale amministrativo (PTA 1991 no. 59, 1984 no. 87, 1972 no. 105 e 1970 no. 94). Simili fatture sono infatti generalmente impugnabili mediante reclamo a livello comunale. Propriamente la decisione su reclamo riveste il carattere di decisione ed è suscettibile di ricorso al Tribunale amministrativo. E' vero che se queste fatturazioni non vengono impugnate, esse crescono in giudicato e vengono parificate nei loro effetti alle formali decisioni. Tale soluzione rende in sostanza possibile procedere ad una gestione degli affari comunali in modo spedito ed efficiente. Colui che rinuncia ad impugnare una fatturazione è reputato vincolato dalla stessa, mentre se è auspicata una formale decisione al riguardo si impone la via del reclamo (DTA 229/1998). Come giustamente ricordato dal comune convenuto, il reclamo non è in questo caso un rimedio giuridico ordinario. Solitamente è infatti la stessa

autorità che è reputata aver delegato l'intimazione della fatturazione a doversi pronunciare sull'opposizione.

- b) La soluzione scelta dal comune convenuto non fa eccezione a quanto esposto in precedenza. Giusta l'art. 37 della legge fiscale comunale (Llc), l'ufficio fiscale comunale è competente sia per la decisione e l'intimazione delle imposte che per l'evasione dei reclami. Quanto alla sua composizione, il primo capoverso del citato disposto stabilisce che ne facciano parte il contabile e il segretario comunali nonché l'ufficiale del registro fondiario. Scegliendo una simile composizione dell'ufficio fiscale, il legislatore comunale ha pertanto evidentemente deliberatamente voluto il concorso dei due principali incaricati dell'emissione delle fatture per le tasse comunali, cioè il segretario comunale e l'ufficiale del registro fondiario, nell'autorità chiamata a prendere una formale decisione in materia fiscale. Tale soluzione, tenendo presente la specifica funzione che riveste in queste situazioni il reclamo, giusta quanto è stato esposto nel considerando che precede, non dà adito ad alcuna critica.
2. a) Giusta la normativa fiscale comunale, l'imposta sul trapasso di proprietà viene prelevata ogni volta che all'interno del territorio comunale avviene un trapasso di proprietà di fondi o quote di fondi (art. 14 cpv. 1 Llc). Viene considerato trapasso di proprietà, indipendentemente dall'iscrizione a registro fondiario, ogni cambiamento di proprietà o negozio giuridico che comporta effettivamente ed economicamente un trapasso della facoltà di disporre di un fondo (art. 15 cpv. 1 Llc).
- Indubbiamente, come peraltro condiviso dalle parti in causa, l'imposta sul trapasso di proprietà, così come contemplata dalla normativa fiscale comunale, è retta dalla cosiddetta interpretazione economica della transazione. Ciò significa che un'operazione immobiliare diventa fiscalmente imponibile, indipendentemente dall'iscrizione a registro fondiario, qualora subentra la mutazione del soggetto che gode del potere di disporre sul fondo. Di conseguenza, al fine del prelievo dell'imposta sul trapasso di proprietà, non sono determinanti i negozi giuridici in virtù dei quali viene formalmente sancito il cambiamento di proprietà tramite l'iscrizione nel registro fondiario, bensì le disposizioni grazie alle quali il potere di disporre su un fondo passa da un

soggetto legale all'altro, indipendentemente dall'iscrizione stessa. In tal senso, il legislatore ha inteso sottomettere alla relativa imposta tutte le transazioni fondiarie che, nel risultato, implicano le conseguenze economiche di un trapasso della proprietà (U. Hartmann, Betrachtungen zum Handänderungssteuerrecht in Graubünden, in: ZGRG 3/1993, pag. 54; R. M. Schwarz, Die Handänderungssteuer im Kanton Graubünden, pag. 132 ss.; PTA 1998 no. 43, 1992 no. 31, 1988 no. 60, 1979 ni. 108 e 109; DTA 355/95, STA A 03 2, 03 105, 01 98, 01 100 e 99 1). Se previsto dalla normativa fiscale comunale, il concetto d'interpretazione economica della transazione, in ottemperanza ai principi della legalità e dell'uguaglianza di trattamento, deve essere applicato anche se conduce ad un risultato favorevole all'amministrato (per una casistica: a favore dell'amministrato PTA 1995 no. 71, 1980 no. 71, 1979 no. 108, 1969 no. 83; a favore del fisco PTA 1993 no. 64, 1991 no. 61, 1984 no. 71, 1983 no. 68, 1982 ni. 70, 71 e 72). Alla luce della citata prassi, perciò, potrebbe accadere che una transazione fondiaria, che formalmente riveste la forma di trapasso ai sensi del diritto civile, non sia tassabile per quanto non implichi altresì la mutazione del potere di disporre sul fondo (PTA 1995 no. 71 e STA A 00 87).

- b) L'imposta sul trapasso di proprietà ammonta al 2% del valore venale del fondo alienato. Il valore venale corrisponde in principio al prezzo di acquisto con l'aggiunta di ogni ulteriore prestazione (art. 19 cpv. 1 e 2 Llc). Per il ricorrente, poiché la madre avrebbe tenuto per sé l'usufrutto, la cessione riguarderebbe solo il valore della nuda proprietà, pari a fr. 140'000.--. In effetti, applicando alla concreta fattispecie il principio dell'interpretazione economica della transazione, forza è di constatare come l'istante si trovi sensibilmente limitato nei propri diritti in qualità di proprietario e come tale limitazione si traduca effettivamente in una riduzione del valore di mercato dell'immobile. Con il diritto di usufrutto gratuito vita natural durante a favore della madre non è sostenibile che l'istante possa, nel caso di una alienazione almeno nell'immediato futuro, conseguire sul mercato un prezzo corrispondente al valore venale della casa di fr. 350'000.--, questo malgrado il nuovo proprietario, stando alla volontà del comune convenuto, abbia a corrispondere l'imposta sul trapasso di proprietà sull'intero valore dell'immobile. Come

giustamente addotto dall'istante, la deduzione del diritto di abitazione era dal Tribunale amministrativo del resto già stata computata sul valore d'acquisto anche nelle DTA 160 e 166/82.

- c) Per questo Giudice anche nell'evenienza concreta si giustifica la deduzione del valore capitalizzato del diritto d'usufrutto dal prezzo d'alienazione della casa d'abitazione. Generalmente, la problematica in merito alle possibili limitazioni del diritto di disporre si pongono in altri termini. La giurisprudenza si è già infatti ripetutamente occupata di stabilire quando la costituzione di servitù private o limitazioni della proprietà di diritto pubblico su di un immobile comportavano il trapasso di una facoltà di disporre tale da giustificare l'imposizione fiscale. In questo contesto, l'esistenza o meno di un trapasso immobiliare non può essere definita a priori, bensì occorre stabilire di volta in volta, alla luce delle concrete circostanze, se vi sia stato trapasso di una importante facoltà di disporre e se questo cambiamento rivesta un carattere duraturo (PTA 1993 no. 64). Per dei fondi edificabili, il trapasso di un'importante facoltà è quello che riguarda le loro capacità edificatorie, per i fondi di natura agricola quello che concerne la coltivazione e per un immobile, quello di poterne usufruire personalmente o di volerne godere gli interessi (St. Galler Steuerbuch, art. 241 marginale 4). In questi termini è indubbio che all'istante non è stata ceduta con la proprietà del fondo una importante facoltà legata all'abitazione. Il ricorrente non può ad esempio demolire, abitare o affittare la casa a terzi fino a quando la madre potrà o vorrà esercitare il proprio diritto di abitazione. Che tale limitazione sia importante è pertanto fuori discussione. Evidentemente non è dato stabilire al momento della costituzione di un diritto di abitazione la durata dello stesso, se questo è previsto vita natural durante. Resta però pacifico che nell'evenienza concreta, contando la venditrice solo sessant'anni, anche l'aspetto temporale della limitazione vada considerato rilevante (ispirandosi al calcolo operato per determinare l'usufrutto una ventina d'anni circa). Ne consegue che, dal profilo dell'interpretazione economica, per una determinata e importante serie di facoltà legata al diritto di proprietà non è nell'evenienza intervenuto alcun trapasso (vedi anche sul tema *Freiburger Zeitschrift für Rechtsprechung*, FZR 1996 pag. 82). Più precisamente, una mutazione del soggetto che gode del

potere di disporre sul fondo è intervenuta solo per quanto attiene al diritto derivante dalla nuda proprietà.

3. a) Il comune convenuto chiede l'applicazione al caso concreto dello stesso principio valido per l'acquisto di un pacchetto di maggioranza di azioni di una società anonima. In questo caso, venendo la società ad essere nelle mani di un diverso azionista, l'imposta dovuta è su tutto il valore degli immobili e non solo in base alla quota parte azionaria. La teoria non regge. Con l'acquisto del pacchetto di maggioranza delle azioni o con la detenzione della maggioranza dei voti, l'azionista ha propriamente acquisito anche il diritto di decidere sulla sorte dell'intero immobile e non solo su parti di esso, ciò che permette di concludere ad un trapasso totale delle facoltà di disporre del fondo e quindi a una completa transazione rilevante dal profilo fiscale. Nell'evenienza concreta, invece, si presenta la situazione inversa. Pur essendo divenuto esclusivo proprietario da un punto di vista civile, il ricorrente non può disporre dell'immobile in ragione del normale diritto di proprietà, ma è sensibilmente limitato nelle proprie facoltà dal diritto di usufrutto a favore della venditrice, ciò che non permette di considerarlo da un punto di vista economico come colui che ha la facoltà di disporre del fondo senza limitazioni.
- b) Per l'autorità comunale, il diritto di abitazione non potrebbe essere considerato un diritto a se stante e permanente imponibile separatamente e pertanto anche deducibile dal prezzo di vendita. La questione è nel caso concreto irrilevante. La madre dell'istante era proprietaria della particella sopraedificata e continua ad esercitare il diritto di abitazione sull'immobile per un tempo indeterminato. Per quanto riguarda l'usufrutto del fondo non vi è pertanto stato alcun trapasso immobiliare e non si pone pertanto neppure la questione di sapere come questo potrebbe essere imposto. Del resto, la costituzione di un diritto di abitazione come quello in oggetto interviene solitamente tra coniugi o tra genitori e figli nell'ambito di disposizioni sulla liquidazione del regime matrimoniale o successoriali che vanno esenti dall'imposta sul trapasso immobiliare (art. 16 lett. a e b Llc). Anche la questione di sapere se l'istante potrà essere tassato sul trapasso immobiliare dal momento in cui acquisirà il potere completo sull'immobile (cfr. il dovere di

notifica di cui all'art. 20 Llc) non deve essere decisa in questa sede, mancandone la necessaria attualità.

- c) Vada comunque ricordato in merito che, in ambito fiscale, la liceità del prelievo di un'imposta è inscindibile dalla necessità di avere al proposito una base legale sufficiente. Considerazioni legate alla completezza dell'imposizione o interpretazioni che vanno oltre il testo di legge non hanno in questo ambito alcuno spazio. In altri termini, se la legislazione comunale non dovesse permettere l'imposizione separata di determinati fattispecie e quindi condurre ad un risultato insoddisfacente, all'autorità fiscale non resterebbe altra scelta che l'adattamento della propria normativa comunale. Tanto meno spetta al Giudice, soprattutto in campo fiscale, fare opera di legislatore e colmare eventuali lacune della legge.
4. a) In conclusione, l'imposta sul trapasso immobiliare nella sua accezione economica richiede l'imposizione solo nei casi in cui si verifica una mutazione del soggetto che gode del potere di disporre sul fondo e questa non può che riguardare l'entità di tale trapasso di facoltà. Nell'evenienza, il trapasso è avvenuto solo per quanto riguarda la nuda proprietà del fondo ed è sul valore di questo diritto pari a fr. 140'000.-- che deve essere calcolata l'imposta. La pretesa che al valore della nuda proprietà vada ad aggiungersi il valore dell'usufrutto, giusta quanto sancito nella PTA 1996 no. 68, non può essere difesa. Nella citata sentenza, si trattava di stabilire presso quale soggetto andasse imposto il diritto di abitazione e dove andasse tassata la sostanza in usufrutto. Questo Giudice giungeva al riguardo alla conclusione che il diritto di abitazione (come un usufrutto) andasse imposto presso l'usufruttuario e che nella determinazione dell'imposta sulla sostanza, la sostanza in usufrutto andasse aggiunta all'usufruttuario (cfr. anche art. 54 cpv. 2 LIC e art. 24 OELIG). In questo senso, le citate soluzioni non sono certo proprie a sostenere la tesi del comune resistente, ma confermano semmai la tesi contraria, ossia che l'usufrutto non è un bene imponibile presso il proprietario, bensì presso colui che ne trae vantaggio. Ne discende che le pretese ricorsuali meritano piena conferma e che l'imposta dovuta dal ricorrente va

stabilita sul valore di fr. 140'000.-- e ammonta conseguentemente a fr. 2'800.--

- b) L'esito della controversia giustifica l'accollamento delle spese occasionate dal presente procedimento alla parte soccombente, la quale è pure tenuta a rifondere all'istante, ricorso alla collaborazione di un patrocinatore legale, un'equa indennità a titolo di ripetibili (art. 75 LTA).

Il Tribunale decide:

1. Il ricorso è accolto e l'imposta sul trapasso immobiliare viene ridotta a fr. 2'800.--.

2. Vengono prelevate

- una tassa di Stato di	fr.	1'200.--
- e le spese di cancelleria di	fr.	170.--
totale	fr.	<u>1'370.--</u>

il cui importo sarà versato dal Comune di ... entro trenta giorni dalla notifica della presente decisione all'Amministrazione delle finanze del Cantone dei Grigioni, Coira.

3. Il Comune di ... versa a ... fr. 1'000.-- a titolo di ripetibili (IVA inclusa).

L'interposto ricorso di diritto pubblico al Tribunale federale è stato respinto (2P.298/2005/biz).