

GR_GERICHTE A 2016 51 vom 9. Mai 2017

GR Gerichte, 2017-05-09, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2016_51

FR: GR_GERICHTE A 2016 51 du 9 mai 2017

IT: GR_GERICHTE A 2016 51 del 9 maggio 2017

Regeste

Imposta per utili da sostanza immobiliare | Grundstückgewinnsteuer

Erwägungen

E. 1

La controversia verte sulla deducibilità dall'imposta sugli utili da sostanza immobiliare degli onorari versati agli avvocati e della penale dovuta alla banca per l'estinzione dell'ipoteca. Non è per contro più contestato il rifiuto opposto agli istanti da parte dell'amministrazione imposte di detrarre l'intero importo versato a F._____.

E. 2

a) Giusta l'art. 2 cpv. 1 lett. d e l'art. 12 cpv. 1 della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14), i cantoni devono riscuotere un'imposta sugli utili immobiliari cui soggiacciono in particolare gli utili da sostanza immobiliare conseguiti in seguito all'alienazione di un fondo facente parte della sostanza privata, sempreché il prodotto dell'alienazione superi le spese di investimento (prezzo d'acquisto o valore di sostituzione, più le spese). In base all'art. 12 cpv. 1 LAID, l'utile immobiliare consiste nella differenza tra il prodotto dell'alienazione e le spese d'investimento (prezzo d'acquisto - o valore di

- 4 - sostituzione - cui vanno ad aggiungersi i costi d'investimento) (sentenza 2C_674/2014 dell'11 febbraio 2015 cons. 3.1). I concetti di "prodotto dell'alienazione", "spese d'investimento" e "valore di sostituzione" non sono oggetto di alcuna definizione dettagliata da parte del legislatore federale. Nello stabilire l'utile immobiliare, i cantoni dispongono pertanto ancora di una certa - anche se limitata - autonomia (DTF 141 II 207 cons. 2.2.1). Ciò vale di principio pure per quanto riguarda i costi d'investimento (in tedesco, indicati con il termine di "Aufwendungen"; in francese, indicati con il termine di "impenses"; in italiano, indicati semplicemente con il termine di "spese"). b) Sul piano cantonale, l'art. 41 della legge sulle imposte per il Cantone dei Grigioni (LIG; CSC 720.000), riprende la definizione di utile immobiliare di cui si è appena detto, indicando a sua volta che per utile da alienazione s'intende l'importo del ricavo che supera le spese d'investimento (prezzo d'acquisto e spese). I concetti di ricavo da alienazione e spese d'investimento sono contenuti agli artt. 47 ss. LIG. Giusta l'art. 49 cpv. 1 lett. c LIG sono considerate spese i costi connessi con l'acquisto e l'alienazione del fondo comprese le usuali provvigioni e tasse di mediazione. Giusta la prassi dell'amministrazione imposte relativa all'art. 49 cpv. 1 lett. c LIG, in caso di scioglimento anticipato di ipoteche, i premi versati come la pena di recesso, la commissione di riscatto o le sanzioni penali non sono deducibili dall'imposta sugli utili immobiliari, ma vanno dedotti dal reddito in applicazione dell'art. 36a LIG. c) Le spese sono un fattore che concorre a ridurre l'onere fiscale. In via di principio, la prova per fatti

che permettono di stabilire questo parametro incombe quindi ai contribuenti (sentenze del Tribunale federale 2C_811/2014 del 30 luglio 2015 cons. 4.3, 2C_131/2009 del 7 settembre 2009 cons. 3.3 e 2C_288/2007 del 19 dicembre 2007 cons. 5.2; FELIX RICHTNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 3a ed., 2013, nota 16 ad § 221

- 5 - StG/ZH). Secondo giurisprudenza, la prova delle spese sostenute a tale titolo avviene di regola mediante presentazione di fatture quietanzate o di altri documenti giustificativi (RICHTNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, op. cit., nota 20 ad § 221 StG/ZH).

E. 3

a) Per quanto riguarda la deducibilità della penale convenzionale dovuta per la chiusura della relazione ipotecaria con la banca, l'amministrazione imposte, giusta la propria prassi, non considera la stessa come un interesse passivo, per cui non ritiene di dover accordare ai contribuenti la deduzione fatta valere nell'ambito della tassazione sugli utili da sostanza immobiliare. Nelle due recenti sentenze 2C_1166/2014 e 2C_1148/2015 del 3 aprile 2017, il Tribunale federale affrontava propriamente questa questione sia in relazione all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare che in relazione all'imposta comunale, cantonale e federale diretta e reputava doveroso scostarsi dalla pratica applicata fino ad allora. Nell'ottica dell'imposizione sugli utili da sostanza immobiliare, la resiliazione anticipata del contratto ipotecario con la banca va per il Tribunale federale analizzata alla luce dell'art. 12 LAID, che mira all'imposizione di utili da sostanza immobiliare conseguiti in seguito all'alienazione di un fondo facente parte della sostanza privata o di un fondo agricolo o silvicolo, nonché di parti dello stesso, sempreché il prodotto dell'alienazione superi le spese di investimento (prezzo d'acquisto o valore di sostituzione, più le spese). Pur ricordando la libertà che spetta ai cantoni in questo ambito, nel senso che gli stessi sono liberi di determinare le spese che possono essere prese in considerazione a questo titolo (DTF 131 II 722 cons. 2.1 e sentenze del Tribunale federale 2C_817/2014 del 25 agosto 2015 cons. 2.2.1, 2C_589/2014 del 27 marzo 2015 cons. 2.3e e 2C_674/2014 dell'11 febbraio 2015 cons. 3.2), il Tribunale federale riteneva però che il legislatore cantonale disponesse comunque di una latitudine di apprezzamento limitato per quanto riguarda la descrizione delle spese deducibili già in considerazione della stretta connessione tra il guadagno

- 6 - immobiliare e l'imposta sul reddito (DTF 131 II 722 cons. 2.1 e StE 2013 B 44.12.3 no. 7). In presenza di termini come "prodotto dell'alienazione", "spese d'investimento" e "valore di sostituzione" il principio dell'armonizzazione fiscale verticale vorrebbe che venisse adottata la stessa interpretazione per l'imposta cantonale, comunale e federale (sentenza del Tribunale federale 2C_1148/2015 del 3 aprile 2017 cons. 4.1). b) Secondo la giurisprudenza, la nozione di "spese" o di "spese d'investimento" giusta l'art. 12 LAID si riferisce a quelle uscite che apportano un plus valore all'immobile, in contrapposizione alle spese di manutenzione, che consentono la mera conservazione della sostanza immobiliare e che come tali sono deducibili dal reddito in applicazione all'art. 9 cpv. 3 LAID. Non sono spese d'investimento nel senso della citata disposizione della LAID invece quelle sopportate dall'alienante ma che non sono in relazione con l'incremento di valore dell'immobile come ad esempio gli interessi corrisposti per il solo acquisto dell'immobile, se la futura venditrice non ha intrapreso tra l'acquisto e la vendita della proprietà alcun lavoro proprio ad incrementarne il valore e non ha creato alcun plus valore realizzabile (sentenze del Tribunale federale 2C_1148/2015 del 3 aprile 2017 cons. 4.2.1 e 2C_924/2011 del 14 novembre 2011 cons. 2.2). c) Affinché le spese d'investimento possano essere dedotte

dall'imposta sugli utili da sostanza immobiliare occorre poi che siano anche state effettivamente sopportate dal venditore. Non è quindi determinante l'incremento oggettivo del valore dell'immobile quanto l'effettivo importo versato (principio dell'imputazione dei costi effettivi, vedi sentenza del Tribunale federale 2C_817/2014 del 25 agosto 2015 cons. 2.2.3). Per lo stesso motivo nell'ambito dell'imposta sugli utili immobiliari è stata rifiutata la deducibilità degli interessi sul capitale proprio, perché tali interessi non venivano considerati come delle spese effettivamente sopportate,

- 7 - diversamente dal trattamento per esempio riservato agli interessi per i crediti da costruzione per un finanziamento della costruzione dell'immobile da parte di terzi. Parimenti non è dato considerare come spese d'investimento gli incrementi di valore di un immobile indipendente dall'agire dell'alienante e riconducibili per esempio ad una modifica della pianificazione locale (sentenza del Tribunale federale 2C_1148/2015 del 3 aprile 2017 cons. 4.2.2). Invece vanno considerate spese d'investimento anche i costi sopportati dal proprietario per miglioramenti non solo materiali ma anche legali dell'immobile, come la creazione di un diritto reale a favore del fondo o la cancellazione di una servitù. La caduta di determinati diritti può infatti aumentare il valore dell'immobile, per esempio dopo il versamento della dovuta indennità per la rinuncia al diritto di prelazione (sentenza del Tribunale federale 2C_1148/2015 del 3 aprile 2017 cons. 4.2.3.). d) Infine, le spese sopportate devono essere in stretta relazione all'alienazione dell'immobile. La relazione è sufficientemente stretta se senza le spese d'investimento in parola la vendita non avrebbe avuto luogo. Una simile connessione non è stata ad esempio ammessa in relazione al versamento di un'indennità per il ritiro dell'opposizione edilizia (sentenza del Tribunale federale 2C_1148/2015 del 3 aprile 2017 cons. 4.3.2). In quest'ottica le spese d'investimento vanno prese in considerazione per quanto l'acquirente stesso abbia sopportato costi incrementanti il valore e che tali esborsi risultino inscindibili dalla vendita dell'immobile in questione (sentenza del Tribunale federale 2C_1148/2015 del 3 aprile 2017 cons. 4.4). e) L'indennità convenzionale dovuta per la chiusura della relazione ipotecaria con una banca (pena di recesso) è allora per il Tribunale federale reputata deducibile nell'ambito dell'imposizione sugli utili da sostanza immobiliare per quanto con il versamento effettuato venga cancellata la relazione con

- 8 - la banca e tale cancellazione costituisca un presupposto per la conclusione del contratto di compra-vendita. In questo caso, la penale era considerata rivestire il carattere di spese d'investimento essendo stata propria a incrementare il valore legale dell'immobile tramite l'accantonamento di un onere di carattere legale. Parimenti era ammessa la stretta connessione tra tale cancellazione dell'ipoteca e l'acquisto del fondo da parte della persona che propriamente non voleva essere in alcun modo legata dalla cartella ipotecaria che gravava sull'immobile (sentenza del Tribunale federale 2C_1148/2015 del 3 aprile 2017 cons. 4.4.2).

E. 4

a) Evidentemente, giusta la prassi del Tribunale federale, una spesa riconosciuta come deducibile nell'ambito dell'imposta sul reddito non può essere considerata come una spesa deducibile anche per l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare, in quanto in questo caso verrebbe ammessa una doppia deducibilità contraria al principio dell'imposizione secondo la capacità economica (sentenze del Tribunale federale 2C_1165/2014 del 3 aprile 2017 cons. 2.4 e 2C_674/2014 dell'11 febbraio 2015 cons. 3.3). Quelle spese che sono già state considerate nell'ambito di una tassazione non possono essere dedotte una seconda volta

nell'ambito dell'altra tassazione (sentenza del Tribunale federale 2C_1148/2015 del 3 aprile 2017 cons. 4.1.2), come del resto espressamente previsto anche dalla normativa cantonale applicabile (vedi art. 49 cpv. 4 LIG). b) Per il Tribunale federale poi, ai cantoni non sarebbe dato richiamarsi al fatto che la legislazione cantonale non elencherebbe espressamente la deducibilità di tale pena di recesso quale fattore proprio a ridurre l'onere fiscale nell'ambito dell'imposizione sugli utili da sostanza immobiliare, per negare la possibilità di operare la detrazione. Infatti, tale motivazione cadrebbe a lato dopo che la riduzione dell'onere fiscale si fonderebbe sull'imperativa presa in considerazione dell'art. 127 cpv. 2 della Costituzione federale (Cost.; RS 101) e della normativa in materia di

- 9 - armonizzazione fiscale che mirerebbero propriamente a promuovere un'interpretazione uniforme dell'art. 12 cpv. 1 LAID e della relativa normativa cantonale. I cantoni non potrebbero neppure opporsi a questa interpretazione richiamandosi alla loro autonomia in materia, giacché l'imposizione sugli utili da sostanza immobiliare cadrebbe propriamente in un ambito nel quale la libertà dei cantoni sarebbe limitata in modo cogente dal diritto costituzionale e dalla normativa sull'armonizzazione delle imposte (sentenza del Tribunale federale 2C_1148/2015 del 3 aprile 2017 cons. 5.6.1 e 5.6.2).

E. 5

a) Nell'evenienza concreta, poiché l'imposizione impugnata riguarda l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare e considerata la necessità sancita dalla nuova prassi federale di promuovere un'armonizzazione dei concetti di cui all'art. 12 cpv. 1 LAID e all'art. 49 cpv. 1 lett c LIG, il Tribunale amministrativo ritiene di dover accogliere il ricorso su tale punto e di riconoscere la deducibilità della penale di recesso. b) Non è contestato che l'acquirente dell'immobile non volesse il mantenimento della cartella ipotecaria e che quindi gli alienanti avessero dovuto resiliare prematuramente il debito con la banca. Come risulta dalla conferma da parte dell'istituto di credito del 16 novembre 2016, la penale conteggiata per la definitiva chiusura della relazione ipotecaria nel 2014 era di fr. 77'156.80 e tale importo era stato corrisposto dall'allora notaio degli alienanti. Indiscussa è parimenti la connessione con la rescissione della relazione bancaria e la vendita dell'immobile, dopo che il nuovo acquirente non intendeva ritirare l'ipoteca che gravava sull'immobile. Per questo Giudice non vi sono allora motivi per ritenere che tale penale non debba essere considerata una spesa d'investimento deducibile ai sensi dell'art. 12 cpv. 1 LAID e dell'art. 49 cpv. 1 lett. c LIG.

- 10 - c) Dei quattro ricorrenti alcuni sono residenti nei Grigioni ed altri all'estero. Non è quindi dato sapere se la pena di recesso sia per alcuni di loro eventualmente stata presa in considerazione nell'imposta sul reddito. Qualora ciò fosse avvenuto, una seconda deducibilità dell'indennità versata per la rispettiva o il rispettivo contribuente è esclusa.

E. 6

a) I ricorrenti chiedono poi di poter dedurre dal ricavo anche gli onorari di due legali, i cui servizi avrebbero permesso la vendita dell'immobile. La PPP in oggetto era gravata da una limitazione di disporre del bene richiesta da F._____ in seguito al pignoramento di una quota di comproprietà della metà. Il pignoramento e la limitazione di disporre erano da ricondurre ad un debito contratto in passato dal padre degli istanti. L'intervento dei due legali era stato necessario propriamente per permettere alle parti di definire la situazione giuridica tra gli istanti e F._____. Il contratto di compra vendita come tale non era stato redatto da questi due legali. Certo il concorso dei due avvocati permetteva poi di conseguire

l'accordo sottoscritto il 23 maggio 2014 a seguito del quale veniva estinto il debito e cancellata la limitazione di disporre. Quest'ultima era però solo una conseguenza del debito contratto dal precedente proprietario con una terza persona. Nella decisione 704/94 del 21 marzo 1995, concernente pure gli utili da sostanza immobiliare, il Tribunale amministrativo escludeva la deducibilità dei costi corrisposti al legale per una vertenza tra alienante e terzi per l'estinzione di un debito sull'immobile, adducendo la mancata connessione diretta tra tali spese e il contratto di compra-vendita. b) La situazione del caso in esame è la stessa. L'estinzione del debito e le condizioni a questo connesso non hanno contribuito in alcun modo ad incrementare il valore dell'immobile e tantomeno le spese correlate all'estinzione del debito - e quindi alla facoltà di disporre - sono direttamente relazionate alla vendita. Indirettamente è vero che senza l'estinzione del debito, la PPP non avrebbe potuto essere venduta. Resta però il fatto che

- 11 - gli esborsi per onorare gli avvocati che hanno contribuito alla cancellazione della limitazione di disporre sono in relazione all'estinzione del debito contratto verso terzi e non al contratto di compra-vendita come tale, per cui la diretta correlazione tra i costi di patrocinio sostenuti e l'alienazione non è data.

E. 7

a) In conclusione, il ricordo deve essere in parte accolto e gli atti vengono ritornati all'amministrazione imposte per un nuovo calcolo del debito fiscale. In ossequio alla nuova giurisprudenza del Tribunale federale la penale di fr. 77'156.80 per il recedere dalla relazione bancaria è deducibile. Per contro i costi di rappresentanza sostenuti per estinguere il debito avverso F._____ con tutte le sue conseguenze non possono essere detratti dal calcolo per la determinazione dell'imposta sugli utili da sostanza immobiliare. b) L'esito del ricorso giustifica un proporzionale l'accollamento dei costi occasionati dal presente procedimento tra le due parti al procedimento in ossequio a quanto stabilito all'art. 73 cpv. 1 della legge sulla giustizia amministrativa (LGA; CS 370.100). Per questo agli istanti vengono accollati un terzo dei costi, mentre due terzi vanno a carico dell'amministrazione imposte. Nell'attribuzione dei costi viene inoltre tenuto in giusta considerazione il fatto che la giurisprudenza a fondamento del presente giudizio reca una data posteriore ai provvedimenti qui impugnati. Per il resto, nella procedura di ricorso la parte soccombente viene di regola obbligata a rimborsare alla parte vincente le spese necessarie causate dalla procedura (art. 78 cpv. 1 LGA), mentre agli enti a cui sono affidati compiti di diritto pubblico non vengono di regola assegnate ripetibili (art. 78 cpv. 2 LGA). Nell'evenienza, anche se gli istanti sono stati rappresentati da una fiduciaria, non si giustifica l'attribuzione di un'indennità parziale a titolo di ripetibili, considerata la del tutto trascurabile motivazione fornita sia nel ricorso che nella replica.

- 12 - Il Tribunale decide: 1. Il ricorso è parzialmente accolto e le quattro decisioni di tassazione vengono annullate per quanto riguardano la mancata deducibilità della pena di recesso. Per il resto il ricorso è respinto. Gli atti vengono rinviati all'amministrazione imposte affinché provveda ad emanare le rispettive decisioni di tassazione giusta quanto esposto nei considerandi. 2. Vengono prelevate - una tassa di Stato di fr. 1'000.-- - e le spese di cancelleria di fr. 295.-- totale fr. 1'295.-- il cui importo sarà versato per un terzo da A._____, B._____, C._____ e D._____, responsabili in solido, e per due terzi dall'Amministrazione imposte del Cantone dei Grigioni entro trenta giorni dalla notifica della presente decisione all'Amministrazione delle finanze del Cantone dei Grigioni, Coira. 3. Non vengono assegnate ripetibili. 4. [Vie di diritto] 5. [Comunicazioni]

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