

TI_GERICHTE 80.2001.29 vom 22. Mai 2001

TI Tribunale d'appello, 2001-05-22, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2001.29

FR: TI_GERICHTE 80.2001.29 du 22 mai 2001

IT: TI_GERICHTE 80.2001.29 del 22 maggio 2001

Regeste

Sentenza o decisione senza scheda

Erwägungen

E. 22

maggio 2001 In nome della Repubblica e Cantone del Ticino La Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello composta dai giudici: Alessandro Soldini, presidente, Stefano Bernasconi, Ivo Eusebio segretario: Fiorenzo Gianinazzi statuendo sul ricorso del 23 febbraio 2001 in materia di: imposta sugli utili immobiliari presentato da:

_____, _____, rappr. da: _____
_____, _____, ritenuto in fatto ed in diritto 1. 1.1. Il 17 luglio 1996 _____ acquistava da _____ la part. n. _____ RFD di _____ al prezzo di fr. 1'700'000.-. Appena due mesi dopo, il 18 settembre 1996 concedeva a _____ un diritto di compera cedibile con scadenza al 31 luglio 1999 sulla suddetta particella al prezzo di fr. 1'800'000.-, stante l'impegno ad affidare i lavori di ristrutturazione della villa alla _____ di _____ Inferiore. Il

E. 23

luglio 1999 _____ esercitava il diritto di compera sulla part. n. _____ RFD di _____. 1.2. Nella dichiarazione per l'imposta sugli utili immobiliari l'alienante _____ indicava un valore d'acquisto di fr. 1'700'000.-, costi di costruzione e miglioria, in specie interessi pagati dall'acquisto all'abitabilità, per fr. 90'030,80, come pure costi di costruzione e di vendita per fr. 35'966,90. 2. 2.1. Il

E. 27

dicembre 1999 l'Ufficio di tassazione notificava al contribuente la tassazione sugli utili immobiliari, in cui stralciava dai costi deducibili l'importo di fr. 90'030,80 versato a titolo di interessi dall'acquisto all'abitabilità della costruzione, argomentando: Da quanto abbiamo potuto appurare il debito è stato acceso per far fronte all'acquisto dello stabile di _____. A quel momento lo stesso era inabitabile. Nel corso del periodo 26.7.1996-6.6.1997, vedi certificato di abitabilità annesso alla dichiarazione TUI, sono stati effettuati importanti lavori di ristrutturazione i cui costi sono stati assunti però dal futuro acquirente, vedi anche iscrizione in data 21.6.1996 di un diritto di compera. A nostro modo di vedere le migliorie e gli interessi sul conto costruzione maturati sino alla data di abitabilità sono a carico dell'acquirente e perciò deducibili nel caso di una sua futura vendita. Gli interessi ipotecari maturati per l'acquisto dell'immobile sono da registrare nella partita personale dell'attuale venditore. 2.2. _____, assistito dalla

Fiduciaria _____, presentava reclamo in tempo utile, contestando lo stralcio dell'importo di fr. 90'030,80 dai costi d'investimento e chiedendo inoltre di poter dedurre la perdita di gestione del primo anno. 2.3. Il reclamo veniva respinto con decisione del 25 gennaio 2001. Gli interessi passivi chiesti in deduzione non sono considerati costo d'investimento, in quanto maturati su un debito che è servito all'acquisto dell'immobile. Il contribuente non ha sopportato costi di miglioria in quanto si è limitato ad acquistare l'immobile ed a rivenderlo tre anni più tardi. Le migliorie effettuate all'immobile sono state assunte totalmente dall'acquirente. Per quanto riguarda la deduzione della perdita di gestione subita nel primo anno dall'abitabilità, senza entrare nel merito dell'applicabilità di questo tipo di deduzione al caso specifico, la richiesta non può di per se essere accolta per il solo fatto che la vendita è stata effettuata dopo il termine di due anni dall'abitabilità fissata dall'art. 134 cpv. 5 LT (abitabilità rilasciata il 17.6.1997, vendita effettuata il 23.7.1999). 3. 3.1. Con il presente, tempestivo ricorso _____, sempre assistito dalla Fiduciaria _____, chiede nuovamente la deduzione degli interessi pagati dall'acquisto dell'immobile fino al momento dell'abitabilità. Rileva: Il contribuente, che naturalmente ha già presentato le proprie dichiarazioni d'imposta 1997/98 e 1999/2000 allegando bilanci e conti economici riguardanti la propria attività, ha provveduto contabilmente a riattivare tali interessi, addebitandoli a conto economico solo a partire dall'abitabilità. Nel frattempo gli ispettori Signori _____ e _____ hanno già eseguito un'ispezione fiscale, per conto del Vostro Ufficio, senza formulare obiezioni sull'impostazione contabile data, e di conseguenza su quanto ne deriva in campo fiscale. Per il contribuente l'Autorità fiscale è una sola e l'imposizione degli utili derivanti da imposizioni TUI, degli utili ordinari e di quelli derivanti da un commercio professionale d'immobili, è regolato da un unico testo legale. Il contribuente osa sperare che, se da un punto di vista ordinario viene accettata una riattivazione, e questa come già detto non è stata contestata, questa posizione venga poi accettata in futuro quale costo d'investimento. Molto probabilmente si tratta di una situazione un po' particolare ma non vediamo una diversa interpretazione nel determinare l'utile derivante dall'operazione immobiliare. Il fatto inoltre che l'Autorità fiscale abbia confermato che, in caso di vendita, essa avrebbe concesso in deduzione dall'utile immobiliare gli interessi pagati dal Signor _____ per il periodo di costruzione dove non era nemmeno proprietario dell'immobile, conferma che in quel periodo gli interessi devono essere considerati costi d'investimento e quindi deducibili anche per il Signor _____. 3.2. L'Ufficio di tassazione propone invece di respingere il ricorso, rilevando che il ricorrente ha unicamente contratto un debito per l'acquisto dell'immobile e che i relativi interessi passivi non si configurano di conseguenza come oneri che contribuiscono a incrementare il valore dell'immobile. Diverso invece il discorso per i debiti serviti per finanziare le migliorie dell'immobile, che però sono andati a carico dell'acquirente. 3.3. In occasione dell'udienza del 21 marzo 2001 le parti si sono confermate nelle rispettive posizioni ed il ricorrente è stato invitato a produrre copia del contratto d'appalto, se esistente e copia della liquidazione. Il giudice, dal canto suo, si è riservato di richiamare gli incarti fiscali del contribuente dal 1995-1996 al 1999-2000 e il rapporto di revisione dell'ispettorato fiscale. 4. 4.1. Va innanzi tutto ricordato che lo Stato preleva un'imposta sugli utili immobiliari, che ha per oggetto i guadagni realizzati con il trasferimento della proprietà di immobili o di parti di esso (art. 123 LT) e che per ciò stesso 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). 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). I costi d'investimento sono elencati partitamente all'art. 134 LT. Il valore dell'alienazione, che, secondo l'art. 131 cpv. 1 LT, risulta dall'atto notarile o dalla contrattazione, comprende anche le prestazioni effettuate dall'acquirente (Soldini/Pedroli , op. cit., p. 221 ss.). 4.2. Come ha rilevato in una recente sentenza il Tribunale federale, se il venditore ha concluso con l'acquirente un contratto d'appalto per l'edificazione di un immobile sul fondo, il valore dell'alienazione corrisponde alla somma del valore del terreno e della mercede pattuita nel contratto d'appalto, nella misura in cui i contratti sono interdipendenti, in tal modo che non si sarebbe giunti alla conclusione dell'uno senza la conclusione dell'altro e che il l'operazione complessiva equivale all'alienazione di una costruzione finita. Se queste condizioni siano date o meno è questione che va valutata sulla base di tutte le circostanze nel momento del caso nel momento in cui sono state concluse le stipulazioni. Questa prassi, detta del computo complessivo (" Zusammen- rechnungspraxis "), è stata sviluppata in relazione alle tasse di mutazione (ASA 64 423, consid. 4b; inoltre la giurisprudenza ivi citata: ZBl 88/1987 p. 178 ss; Reimann/Zuppinger/Schärner , Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, vol. IV, Berna 1966, cifra 4ss. ad § 181; Reimann/Zuppinger/Fessler , Ergänzungsband, Berna 1983, cifra 4ss ad § 181; Fessler , Das Handänderungssteuerrecht des Kantons Zürich, in ZBGR 62/1981, p. 1 ss.; Steiner , Die neuere Praxis zur wirtschaftliche Betrachtungsweise im zürcherischen Grundsteuerrecht, in ASA 52 305 ss.; Stadlin , Zur Praxis der Zusammenrechnung von Kaufpreis und Werklohn bei der Handänderungssteuer, in BJM 1988, p. 57 ss.; Richner , Die Grundstückgewinnsteuer und die Handänderungssteuer in Kanton Zürich, in ZStP 1993, p. 102 ss.; inoltre recentemente: ZStP 2001, p. 82; BN 2000 p. 269; BN 1998 p. 349; BN 1999 p. 154). A sua volta il Tribunale federale, con riferimento alla prassi e alla giurisprudenza di altri Cantoni (p. es. Svitto, Lucerna, Berna) ha ritenuto non arbitraria la prassi del computo complessivo (ASA 54 695 consid. 4; ASA 50 448 s.), persino in un caso di ricorso in materia di doppia imposizione intercantonale riguardante l'imposta sull'utile immobiliare (ASA 62 720 ss.; DTF 184 I 184, consid. 188 s.). La giurisprudenza, come sottolinea il Tribunale federale (ASA 64 428), ha d'altronde elaborato una serie di indizi che parlano pro o contro la prassi del computo globale (Honauer , Die Besteuerung der Generalunternehmung, tesi, Berna 1993 p. 297; Reimann/Zuppinger/Schärner , op. cit., N. 7 ad § 181). Secondo il Tribunale federale la prassi del computo complessivo può essere applicata anche all'imposta sull'utile immobiliare (ASA 64 428), a maggior ragione se si considera, secondo questa Camera, che l'imposta sull'utile immobiliare non colpisce soltanto i trasferimenti formali della proprietà previsti dal diritto civile ma anche quelli economici (Soldini/Pedroli , op. cit., p. 77). Il Tribunale federale stesso, nella sua più recente sentenza, ha espressamente riconosciuto che per la determinazione dell'utile immobiliare imponibile non è determinante il prezzo rogato dal notaio, ma che entrano in considerazione accanto al prezzo risultante dall'atto pubblico tutte le altre prestazioni causalmente connesse. In altre parole, la forma e le modalità con cui vengono prestate non è di rilievo (ASA 64 48 s., consid. 4c). 4.3. Anche questa Camera, in una recente sentenza, ha avuto modo di stabilire che se il venditore ha concluso con l'acquirente un contratto d'appalto per l'edificazione di un immobile sul fondo, il valore dell'alienazione corrisponde alla somma del valore del terreno e della mercede pattuita nel contratto d'appalto, nella misura in cui i contratti sono interdipendenti, in tal modo che non si sarebbe giunti alla conclusione dell'uno senza la conclusione dell'altro e che l'operazione complessiva equivale all'alienazione di una costruzione finita (CDT n.

_____ del 5 gennaio 2001 in re A. B.; inoltre: ZStP 2001, p. 82). 4.4. La dottrina in un recentissimo saggio ha confermato la prassi del computo complessivo (Richner , Zusammenrechnung und Kettenhandel, in ZStP 2001 p.p. 1 –21), precisando in modo sistematico le condizioni della sua applicazione: · interdipendenza tra alienazione del fondo e contratto d' appalto; · alienazione di un'abitazione chiavi in mano mediante un contratto d'impresa generale; · identità tra alienante del fondo e imprenditore generale (cfr. Richner , op. cit., p. 7). 4.4.1. Quanto alla condizione dell'interdipendenza, determinante non è tanto la forma della conclusione del contratto d'appalto, quanto piuttosto la sostanza e, meglio, che dall'insieme delle circostanze concrete appaia che un contratto non sarebbe stato concluso senza l'altro. Non occorre in particolare che il contratto di appalto venga stipulato nella forma dell'atto pubblico assieme al contratto di compravendita immobiliare, anche se i due contratti costituiscono un tutt'uno (cfr. Richner , loc. cit.). 4.4.2. Quanto alla seconda condizione si richiede che la costruzione contrattuale (compravendita immobiliare e contratto d'appalto) equivalga a una vendita cd. chiavi in mano. Un contratto d'architetto non è sufficiente per giustificare l'applicazione della prassi del computo complessivo, a meno che il contratto non contenga clausole che di fatto esplicano per l'acquirente gli stessi effetti di un contratto generale d'impresa, impedendogli p. es. di incaricare professionisti e artigiani di sua scelta (Richner, op. cit. p. 10). 4.4.3. Quanto poi alla condizione dell'identità, la dottrina e prassi precisano che è di rilievo non soltanto l'identità effettiva tra alienante e imprenditore, ma anche l'identità economica, di regola sotto forma di società semplice tra alienante e imprenditore o quando p. es. l'alienante detiene una partecipazione maggioritaria nell'impresa (Richner , op. cit., p. 11 ss.). 4.5. In molti casi, per non dire di regola l'applicazione del metodo del computo complessivo sarà neutro dal punto di vista dell'imposta sugli utili immobiliari. In effetti, se, da un lato, per stabilire il valore dell'alienazione, la mercede del contratto d'appalto sarà aggiunta al valore d'acquisto, dall'altro, per stabilire l'utile conseguito, sarà dedotta dal valore dell'alienazione, assieme al valore d'acquisto del terreno, quale costo d'investimento (cfr. Richner , op. cit., p. 15). Una differenza può tuttavia manifestarsi nel caso di ristrutturazioni, poiché in tale ipotesi potrà essere dedotta solo la parte di mercede del contratto d'appalto che si riferisce a opere di miglioria, ma non la parte che si riferisce a lavori di manutenzione, con la conseguenza che il metodo del computo complessivo non sarà praticamente mai fiscalmente neutrale (cfr. Richner , loc. cit.). Vero è che la prassi rinuncia di regola, in questi casi, a decurtare la mercede del contratto d'appalto per tener conto della parte attribuibile a eventuali lavori di semplice manutenzione (Richner , op. cit., p. 16). Un'ulteriore differenza può scaturire, come meglio si vedrà in seguito, in relazione alla deduzione degli interessi di costruzione, quando, stante l'esistenza di un nesso temporale stretto tra acquisto e costruzione, risp. ristrutturazione, non vi è identità formale, ma soltanto economica tra alienante e imprenditore edile. 4.6. È infine appena il caso di rilevare che, attribuendo all'alienante i costi di investimento derivanti dalla mercede pattuita nel contratto d'appalto la prassi del computo complessivo non influisce, come rettamente rilevato dal Tribunale federale, sulla durata della proprietà, ma ripristina, nel rispetto del principio di congruenza (Soldini/Pedroli , op. cit. p. 182 s.), situazioni tra di loro comparabili (ASA 64 430, consid. 4d). 5. 5.1. Occorre pertanto esaminare se siano soddisfatte le condizioni per procedere al calcolo dell'utile immobiliare secondo il metodo del computo complessivo (cfr. consid. 4.4.). 5.1.1. La prima condizione, segnatamente quella dell' interdipendenza tra il contratto di compravendita e il contratto d'appalto appare pacificamente soddisfatta nella sostanza. Al punto sei dell'atto pubblico di compravendita

le parti hanno concordato "che eventuali lavori di ristrutturazione che dovessero rendersi necessari per rimodernare la villa sita sulla particella oggetto del presente contratto, saranno affidati alla _____, _____". In altre parole, l'acquirente si impegnava verso l'alienante ad affidare all'impresa di costruzioni di quest'ultimo i lavori che sarebbero stati effettuati nella villa oggetto del contratto di compravendita. Ed è ciò che si è verificato, come è provato dalle fatture 708/97 e 712/97 emesse dall'_____ per la ristrutturazione della Casa _____ di _____ per un ammontare di fr. 140'987.45 la prima e di fr. 1'174'895.65 la seconda. Da queste circostanze, soprattutto dall'entità dei lavori di ristrutturazione per oltre 1,3 milioni di franchi, emerge chiaramente che il mapp. n. _____ di _____ non sarebbe stato venduto se l'acquirente non si fosse impegnato ad affidare la ristrutturazione della villa all'impresa del venditore. 5.1.2. Per questi stessi motivi appare altrettanto pacificamente soddisfatta la seconda condizione. Di fatto la compravendita della villa con impegno coevo ad affidare i lavori di ristrutturazione all'impresa del venditore equivale nella sostanza a un contratto d'appalto generale chiavi in mano, mediante il quale l'alienante si impegnava a fornire la villa rimodernata secondo le esigenze del compratore con conseguente accollamento integrale dei relativi costi edilizi. 5.1.3. Non diversamente ne va per la terza condizione. L'identità tra alienante persona fisica e impresa generale - studio d'architettura è economicamente perfetta, sia per quanto risulta dal rapporto di verifica dell'Ispettorato fiscale del 25 novembre 1996 sia per ammissione stessa del ricorrente (cfr. ricorso, p. 2). 5.2. 5.2.1. Per quanto precede, l'alienazione della Casa _____ di _____ a _____ va quindi considerata un tutt'uno inscindibile. Il valore dell'alienazione va pertanto stabilito aggiungendo al valore stabilito nel rogito per la cessione del mappale prima dei lavori di ammodernamento (fr. 1'800'000.-) i costi della ristrutturazione di complessivi fr. 1'315'883,10. Il valore d'investimento ammonta al valore d'acquisto di fr. 1'700'000.- con l'aggiunta dei costi d'investimento, segnatamente i costi di vendita di fr. 35'966.90, i costi di miglioria di complessivi fr. 1'315'883.10, e, data la stretta connessione temporale tra acquisto e ammodernamento della villa, gli interessi di costruzione di fr. 90'030,80. 5.2.2. Certo, nel presente caso ci si trova di fronte alla ristrutturazione di una villa. Orbene, scorrendo la liquidazione del 30 ottobre 1997, si giunge alla tranquillante conclusione che in concreto, data l'ampiezza dei lavori, si ha a che fare con una vera e propria ricostruzione di un immobile almeno parzialmente diroccato e non abitabile (cfr. CDT n. _____ e _____ del 5 dicembre 1997 in re P., confermata da STF del 24 febbraio 1999). Non è quindi dato di intravedere nella mercede del contratto d'appalto una parte di costi che siano da attribuire a lavori di manutenzione precedentemente omessi. 5.2.3. D'altra parte, quand'anche parte dei lavori di ristrutturazione effettuati fossero in realtà configurabili come lavori di manutenzione, in quanto omessi o addirittura mai effettuati dalla precedente proprietaria, occorrerebbe considerare che sono stati effettuati immediatamente dopo l'acquisto dell'immobile da parte di _____ il 17 luglio 1996, tant'è che la nota per lavori di progettazione e direzione lavori è del 30 agosto 1997 e la ricapitolazione dei costi del 30 ottobre successivo. Essi non sarebbero pertanto deducibili dal reddito ordinario, poiché vi osterebbe la cosiddetta "prassi Dumont", per la quale, in materia di imposta cantonale, le spese sostenute nei primi due anni (cinque anni, prima del periodo 1997/98) per la riattazione di un immobile di nuova acquisizione o per un immobile ricevuto nell'ambito di un anticipo ereditario non sono deducibili a titolo di spese di manutenzione (cfr. CDT n. _____ del 6 giugno 2000 in

re T. G.; inoltre: Sammlung BGE n. 804 = RF 52 / 1997 p. 354 = DTF 123 II 218 = RDAF 53 / 1997 p. 582 = StE 1997 B 25.6 n. 30 = ZStP 1997 p. 228 = ASA 66 p. 306; StE 2000 B 25.6 n. 38; StE 1998 B 25.6 n. 31). 5.3. Ne viene che, effettuando il calcolo dell'utile immobiliare secondo il metodo del computo complessivo appare evidente, di primo acchito, senza che siano necessari ulteriori accertamenti, che l'alienante non ha conseguito alcun utile imponibile. L'utile di cui il ricorrente ha certamente beneficiato attraverso l'operazione è stato semmai conseguito dalla sua impresa edile, l'_____ . Ciò dimostra, semmai ve ne fosse ancora bisogno, l'intima connessione tra contratto di compravendita e contratto d'appalto, senza la quale l'operazione non avrebbe avuto luogo. 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 25 gennaio 2001 è annullata e gli atti del procedimento sono retrocessi all'Ufficio di tassazione per l'emissione di un nuovo conteggio conformemente al consid. 5.2. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese. La controparte verserà al ricorrente fr. 500.- a titolo di ripetibili. 3. Intimazione alle parti. 4. Il presente giudizio è definitivo (art. 230 cpv. 3 LT). per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: Il segretario:

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