

## **TI\_GERICHTE 80.2004.53 vom 28. September 2004**

TI Tribunale d'appello, 2004-09-28, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2004.53](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2004.53)

FR: TI\_GERICHTE 80.2004.53 du 28 septembre 2004

IT: TI\_GERICHTE 80.2004.53 del 28 settembre 2004

### **Regeste**

interessi espropriativi / compensatori. Natura giuridica. Reddito della sostanza mobiliare o immobiliare? Assoggettamento nel luogo di domicilio del contribuente o nel luogo di situazione dell'immobile?

### **Volltext**

Tessin Camera di diritto tributario 28.09.2004 80.2004.53 Tessin Camera di diritto tributario 28.09.2004 80.2004.53 Ticino Camera di diritto tributario 28.09.2004 80.2004.53

interessi espropriativi / compensatori. Natura giuridica. Reddito della sostanza mobiliare o immobiliare? Assoggettamento nel luogo di domicilio del contribuente o nel luogo di situazione dell'immobile?

Incarto n. 80.2004.53 Lugano 28 settembre 2004 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, Mauro Mini segretario: Andrea Pedroli, vicecancelliere statuendo sul ricorso del 18 maggio 2004 in materia di: IC 97/98 presentato da: \_\_\_\_\_ RI 1 rappr. da: RA 1 \_\_\_\_\_ ritenuto in fatto ed in diritto 1. 1.1. Il 10 ottobre 1967 il Municipio di \_\_\_\_\_ approvava il piano delle zone, che prevedeva l'inclusione delle particelle n. \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_, di complessivi \_\_\_\_\_ m<sup>2</sup>, in una zona per attrezzature e per edifici pubblici (AP-EP; centro scolastico e culturale, sala multiuso e altre infrastrutture di interesse pubblico). In sede di conciliazione, l'8 aprile 1969, il Comune di \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_, proprietario della part. n. \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_ m<sup>2</sup>, raggiungevano un accordo: l'ente pubblico rinunciava al vincolo AP-EP su una superficie di ca 14000 m<sup>2</sup> e a \_\_\_\_\_ veniva consentito di edificare sulla superficie liberata un cubo edilizio corrispondente all'indice applicato all'intera proprietà. Il Piano Regolatore del Comune di \_\_\_\_\_ (PR 1973) veniva approvato dal Consiglio di Stato il 6 aprile 1973. L'accordo dell' 8 aprile 1969 veniva invece approvato limitatamente alla rinuncia parziale al vincolo AP-EP; non venivano invece approvate le maggiori possibilità edificatorie che il Comune intendeva accordare al proprietario. 1.2. Il 12 aprile 1988 il Consiglio di Stato approvava un nuovo piano regolatore (PR 1988): ca. 15600 m<sup>2</sup> della particella n. \_\_\_\_\_ rimanevano colpiti dal vincolo AP-EP, mentre la parte restante era inclusa nella zona residenziale R3b, nonostante le richieste degli eredi fu \_\_\_\_\_ di includere l'intera particella nella zona R4. Gli eredi insorgevano sin davanti al Gran Consiglio del Cantone Ticino; il ricorso veniva però ritirato il 10 novembre 1988. 1.3. Il 1° maggio 1988 gli eredi fu \_\_\_\_\_ notificavano al Tribunale di espropriazione le loro pretese d'indennità, chiedendo un importo di fr. 340.- al m<sup>2</sup> per l'espropriazione materiale della superficie gravata dal vincolo AP-EP. In mancanza dell'adesione di tutti gli eredi alla notifica delle pretese, la procedura veniva dapprima sospesa e poi abbandonata su richiesta di

\_\_\_\_\_ RI 1, che nel frattempo era diventata proprietaria esclusiva della particella n. \_\_\_\_\_ a seguito di divisione ereditaria. \_\_\_\_\_ RI 1 intavolava, senza esito, nuove trattative con il Comune, volte alla cessione parziale o totale della superficie colpita dal vincolo. Infine, il 16 maggio 1991 \_\_\_\_\_ RI 1 notificava al Comune di \_\_\_\_\_ una pretesa d'indennità per espropriazione materiale di 500.- m<sup>2</sup>. Il 18 aprile 1994 il Tribunale delle espropriazioni accordava un'indennità di fr. 60.- m<sup>2</sup>, oltre interessi, per l'espropriazione materiale di una superficie di ca. 15600 m<sup>2</sup> conseguente all'entrata in vigore del Piano Regolatore del 1973, oltre interessi ai tassi variabili stabiliti dal Tribunale federale nelle Istruzioni alle Commissioni federali di stima a partire dal 8 novembre 1988.

1.4. Sia \_\_\_\_\_ RI 1 sia il Comune presentavano ricorso al Tribunale cantonale amministrativo, che li respingeva entrambi con sentenza del 12 dicembre 1994, ritenuto comunque che il deprezzamento della moneta sarebbe stato controbilanciato dal versamento di interessi compensatori, ma lasciando tuttavia aperta, opponendovisi la procedura amministrativa che impediva la riforma di una sentenza a danno del Comune, la questione di sapere se essi dovessero essere fatti decorrere già a partire dalla nascita della pretesa.

\_\_\_\_\_ RI 1 impugnava la sentenza del Tribunale cantonale amministrativo al Tribunale federale, che con sentenza del 6 giugno 1995 accoglieva parzialmente il ricorso stabilendo l'interesse variabile che l'espropriazione materiale avrebbe fruttato dal 6 aprile 1973 al 1° ottobre 1993. 2. 2.1. Nella tassazione IC/IFD 1995-96, notificata il 26 novembre 2001, l'UT esponeva ai coniugi \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ RI 1 gli interessi percepiti sino al 31 dicembre 1996, pari a fr. 547'997.- di media annua. 2.2. Il reclamo presentato dai contribuenti veniva respinto su questo punto con decisione del 19 aprile 2004. 3. 3.1. Con il presente, tempestivo ricorso i coniugi RI 1, assistiti da RA 1, chiedono lo stralcio dal reddito aziendale degli interessi compensatori, poiché configurerebbero un reddito privato di natura mobiliare, imponibile nel cantone di domicilio dei ricorrenti, vale a dire nel Canton \_\_\_\_\_, e non un reddito aziendale. Degli articolati argomenti ricorsuali verrà detto in seguito, per quanto necessario. 3.2. In occasione dell'udienza del 26 agosto 2004, le parti si sono riconfermate nelle rispettive posizioni. 4. 4.1. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, la proprietà fondiaria ed il reddito che se ne ricava sottostanno alla sovranità fiscale del Cantone di situazione dell'oggetto (DTF 119 Ia 46 consid. 3 p. 48; 116 Ia 127 consid. 2b p. 130; 111 Ia 120 consid. 2a p. 123). Il diritto di imporre spettante al cantone di situazione dell'immobile è un'emanazione della sovranità territoriale (Locher, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 7, I A, 1 n. 12). La proprietà fondiaria, quale unico bene inseparabilmente soggetto alla sovranità territoriale, deve essere riservato al detentore di tale sovranità per l'imposizione esclusiva (DTF 111 Ia 120 consid. 2a p. 123). 4.2. In primo luogo, ci si deve fondare sulla nozione civilistica di proprietà fondiaria (art. 655 CC), che comprende i beni immobili, i diritti per sé stanti e permanenti intavolati nel registro fondiario e le miniere. Vi rientrano anche le parti costitutive (art. 642 CC) e gli accessori (art. 644, 645 CC; cfr. Höhn, Interkantonales Steuerrecht, 3 a ediz., § 9, n. 6). 4.3. Dalla casistica di cui si è dovuto occupare il Tribunale federale si può menzionare il caso degli interessi percepiti da un contribuente che aveva ricevuto un acconto sul prezzo di vendita di un immobile in costruzione e che lo aveva depositato su un conto bancario. Secondo i giudici, tali interessi costituivano reddito della sostanza mobiliare e non utili immobiliari, con la conseguenza che dovevano essere imposti nel cantone di domicilio del contribuente e non nel cantone di situazione dell'immobile. Infatti, tali interessi sono indipendenti dal prezzo di vendita e non si possono pertanto considerare proventi dell'alienazione dell'immobile. I fondi in banca e i titoli, anche se hanno la loro origine

economica più o meno lontana in una vendita immobiliare, non sono beni immobiliari, con la conseguenza che i loro redditi si devono qualificare redditi della sostanza mobiliare (Tribunale federale, 17 febbraio 1988, in Locher, op. cit., § 6, I A, n. 15 = ASA 57 p. 580).

4.4. 4.4.1. In un'altra sentenza, il Tribunale federale doveva occuparsi della caparra versata al proprietario di un immobile dal compratore, che si era riservato il diritto di far subentrare nel contratto un terzo acquirente oppure di recedere dal contratto lasciando al proprietario l'acconto a titolo di pena di recesso. Proprio quest'ultima ipotesi si era poi verificata. 4.4.2. Ebbene, la Corte ha osservato che in linea di principio si può parlare di utile immobiliare (nel senso di utile in capitale, non di reddito della sostanza immobiliare), solo quando vi è stata l'alienazione di un immobile. Nel caso della concessione di un diritto di compera, la condizione perché il compenso pagato per la concessione di tale diritto sia considerato utile immobiliare è dunque che il diritto di compera sia effettivamente esercitato e l'immobile sia trasferito. Il Tribunale federale ha tuttavia aggiunto che ciò non esclude che in certi casi la pena di recesso possa comunque essere considerata utile immobiliare. Ciò si verifica quando essa si limita a compensare la diminuzione di valore che l'immobile ha subito in seguito al fallimento della vendita, quando esso è stato in seguito ceduto ad un terzo per un prezzo inferiore, oppure quando alienante ed acquirente hanno fatto precedere la compravendita definitiva da un contratto simulato con clausola di recesso, al fine di poter pagare una parte del prezzo di vendita effettivo a titolo di pena di recesso per ridurre le imposte di mutazione e sugli utili immobiliari (Tribunale federale, 20 settembre 1961, in Locher, op. cit., § 7, I D, n. 15 = ASA 29 p. 200 = RF 1960 p. 70, consid. 4a).

4.4.3. Sempre secondo l'Alta Corte, il reddito immobiliare (stavolta nel senso di reddito della sostanza) comprende ogni vantaggio pecuniario che affluisce da un immobile con una certa regolarità senza rilevante apporto di lavoro e mantenendo la sostanza. Vi rientrano in particolare il valore locativo della casa d'abitazione propria, i frutti ricavati dal proprio fondo e le pigioni e gli affitti ricevuti dal proprietario.

4.4.4. Come delimitare reddito immobiliare (imponibile nel Cantone di situazione) e reddito dell'attività lucrativa (imponibile nel Cantone di domicilio)? Secondo il Tribunale federale, nei casi in cui un immobile produce reddito solo grazie all'opera del proprietario, il reddito lucrativo si può delimitare da quello fondiario solo verificando in quale misura il risultato perseguito è riconducibile agli sforzi personali del proprietario ed in quale misura trova la sua causa nell'immobile stesso. Ora, se la pena di recesso fosse per sua natura prezzo per il potere concesso al compratore di rivendere l'immobile durante un determinato lasso di tempo e di partecipare in tal modo all'incremento di valore dell'oggetto, ci si potrebbe chiedere se abbia la sua origine nell'immobile stesso. Tuttavia, ci si avvicina di più alla realtà economica considerando la pena di recesso come un indennizzo stabilito preventivamente, con il quale il proprietario si farà risarcire del danno che subirà in caso di inadempimento del contratto. Vista così, la pena di recesso è il corrispettivo delle preoccupazioni personali del proprietario da un lato ed il risultato del fallimento degli sforzi del compratore dall'altro. Ciò è dimostrato anche dal fatto che i vantaggi che scaturiscono dal godimento della proprietà (valore locativo, frutti, pigioni ed affitti) non vengono intaccati dal pagamento della pena di recesso (ibidem, consid. 4b).

4.4.5. Il Tribunale federale ha concluso che la pena di recesso non è né un utile immobiliare né un reddito della sostanza immobiliare, sicché non è soggetta alla sovranità fiscale del cantone di situazione dell'immobile bensì a quella del cantone di domicilio (ibidem, consid. 4c).

4.4.6. Va anche detto che tale conclusione non è condivisa dalla dottrina (Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Therwil/Basilea 2001, art. 21 LIFD, n. 47, p. 538; Känzig,

Direkte Bundessteuer, 2 a ediz., vol. I, Basilea 1982, art. 21 DIFD, n. 91; Egloff, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber [a cura di], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 2a ediz., Muri-Berna 2004, § 30, n. 123, p. 385; Masshardt/Tatti, Commentario IFD, Lugano 1985, art. 21 DIFD, n. 63, p. 111; Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurigo 1995, art. 21 LIFD, n. 2, p. 90) e dalla giurisprudenza cantonale (cfr. Locher, loc. cit.), che sostengono trattarsi piuttosto di reddito della sostanza immobiliare. In un caso cantonale, questa Camera ha lasciato aperta la questione della qualifica del reddito in questione, non essendo in discussione la sovranità fiscale del cantone (CDT n. 80.98.00016 e 80.98.00042 del 26 marzo 1998, in RDAT I-1998 p. 280).

4.5. In tempi più recenti il Tribunale federale si è occupato del luogo di imposizione del fondo di rinnovamento condominiale. Pur ammettendo che il diritto al fondo in questione è indissociabilmente legato alla condizione giuridica di proprietario per piani e quindi segue il destino giuridico dell'immobile, ha tuttavia negato che rappresenti un valore immobiliare. Infatti, la comunione di comproprietari per piani deve essere considerata una comunione di persone di carattere non commerciale. Il valore del fondo di rinnovamento ed i redditi che ne derivano devono pertanto essere imposti nel cantone di domicilio dei comproprietari (Tribunale federale, 27 gennaio 2000, in RF 2000 p. 334).

5. 5.1. Venendo all'esame del ricorso, è in discussione l'assoggettamento alla sovranità fiscale del Canton Ticino degli interessi compensatori versati alla ricorrente dal Comune di \_\_\_\_\_ in seguito all'espropriazione materiale di una notevole superficie del mapp. n. \_\_\_\_\_. L'autorità fiscale ticinese ha ritenuto che gli interessi in questione costituiscano un reddito della sostanza immobiliare, in quanto versati per compensare il mancato uso dell'immobile oggetto dell'espropriazione materiale. Secondo i ricorrenti invece si tratterebbe di reddito della sostanza mobiliare, imponibile nel Cantone di domicilio, per il fatto che gli interessi compensatori in caso di espropriazione materiale compensano un reddito posteriore al vincolo, che si aggiunge al reddito dell'immobile, e non anteriore al vincolo, come avviene invece nel caso dell'espropriazione formale.

5.2. Il Tribunale federale ha già avuto modo di qualificare, dal punto di vista del diritto espropriativo, l'interesse litigioso (Tribunale federale, 29 febbraio 2000, n. 2A.535/1999 e 2A.536/1999, in RDAT II-2000 n. 19t, consid. 2a) Riprendendo un principio sancito dall'ordinamento costituzionale federale (art. 26 cpv. 2 Cost.), l'art. 9 della legge ticinese di espropriazione, dell'8 marzo 1971 (LEspr), prevede che l'espropriazione ha luogo dietro piena indennità. Nei casi di espropriazione materiale, detta indennità è volta a risarcire il proprietario per la perdita, rispettivamente, per la limitazione dell'uso attuale o del prevedibile uso futuro del fondo colpito da un vincolo pianificatorio (DTF 125 I consid. 3b/aa). In base alla prassi del Tribunale federale relativa all'art. 5 cpv. 2 della legge federale sulla pianificazione del territorio, del 22 giugno 1979 (LPT; RS 700), l'indennità di espropriazione frutta interessi compensatori a partire dal momento in cui il proprietario dell'immobile ha manifestato in modo inequivoco la volontà di essere risarcito (DTF 114 Ib 283 consid. 2a), in ogni caso, al più presto, a far tempo dall'entrata in vigore del vincolo (DTF 114 Ib 174 consid. 4 con rinvii). Tali interessi, calcolati sulla base del minor valore del fondo colpito da espropriazione materiale, servono a risarcire il proprietario del danno che egli ha subito per non essere stato immediatamente indennizzato nel momento in cui è entrata in vigore la restrizione della proprietà, perdendo così la possibilità di far fruttare durante un certo lasso di tempo il capitale al quale aveva diritto (DTF 125 II 1 consid. 3b/aa; Riva, in Aemisegger/Kuttler/Moor/Ruch [a cura di], Kommentar zum Bundesgesetz für Raumplanung, Zurigo 1999, ad art. 5 n. 198; Aust/Jacobs, Die Enteignungsentschädigung, 4 a ed., Berlino e New York 1997, p. 375).

L'interesse compensatorio ("Schadenzins") può dunque essere definito, in termini generali, come l'indennizzo che deve essere riconosciuto al titolare di una pretesa di risarcimento, per il fatto che un simile credito, di principio esigibile a partire dal momento in cui è subentrato l'evento dannoso, non gli è stato rimborsato immediatamente (Spahr, L'intérêt moratoire, conséquence de la demeure, in RVJ 1991 351 e s., p. 372 con rinvii). Ora, benché tale interesse sia certamente parte integrante dell'indennità piena a cui ha diritto il proprietario del fondo colpito da espropriazione materiale, si deve ammettere che esso costituisce una prestazione intesa a risarcire una perdita di proventi. Prova ne è che, per costante giurisprudenza, non viene riconosciuto alcun interesse compensatorio nei casi in cui, malgrado l'imposizione di un vincolo pianificatorio, il proprietario ha comunque avuto modo di sfruttare appieno il suo fondo (DTF 114 Ib 174 consid. 4, 112 Ib 511 consid. 4).

5.3. 5.3.1. La giurisprudenza ha già chiaramente escluso che gli interessi in discorso costituiscano utile (in capitale) di carattere immobiliare (cfr. RDAT II-2000 n. 19t). Non ha per contro avuto l'occasione di qualificare più precisamente a quale titolo tali interessi siano assoggettati all'imposta ordinaria sul reddito e, quindi, a quale sovranità fiscale siano soggetti qualora il luogo del domicilio e quello di situazione dell'immobile non coincidano. Ora, come si è visto in precedenza, in particolar modo nella sentenza relativa al luogo di imposizione della pena di recesso, il Tribunale federale tende ad interpretare in modo alquanto restrittivo la nozione di reddito della sostanza, facendovi rientrare solo quei vantaggi pecuniari che affluiscono da un immobile con una certa regolarità senza rilevante apporto di lavoro e mantenendo la sostanza (cfr. in particolare consid. 4.4.3.). Visti in questa prospettiva, gli interessi compensatori versati alla ricorrente paiono difficilmente qualificabili come reddito della sostanza.

5.3.2. Particolarmente significative, in questo senso, sono le considerazioni con cui il Tribunale federale contesta l'assimilazione fra l'entrata in vigore della misura pianificatoria, che fa sorgere il diritto all'indennizzo per espropriazione materiale, e l'anticipata immissione in possesso, in caso di espropriazione formale. Secondo l'Alta Corte, infatti, si deve anzitutto tenere conto del fatto che, mentre l'anticipata immissione in possesso trasferisce all'espropriante l'uso e il godimento del fondo, questo effetto non si verifica per il vincolo pianificatorio, ancorché esso dia luogo ope legis alla restrizione della proprietà (DTF 120 Ib 465, consid. 5c p. 472). Inoltre, l'indennità per espropriazione materiale, diversamente da quella per espropriazione formale, non comincia a fruttare interessi automaticamente sin dal momento in cui la restrizione ha inizio, ma presuppone che l'avente diritto interpellì l'ente pubblico debitore (DTF 120 Ib 465, consid. 5d p. 472). Ciò si spiega proprio con il carattere particolare della restrizione della proprietà, la quale esplica i suoi effetti dal momento in cui passa in giudicato, ma lascia intatte la posizione del proprietario e solitamente anche il precedente uso dell'oggetto. Il proprietario potrebbe dunque preferire attendere a far valere l'indennizzo, nella speranza che la restrizione della proprietà venga in seguito revocata (Riva, op. cit., ad art. 5 n. 201).

5.3.3. Alla luce delle considerazioni che precedono, è ben difficile qualificare gli interessi compensatori come reddito della sostanza immobiliare. Ciò che è evidente è infatti che essi mirano ad indennizzare non il mancato reddito della sostanza immobiliare bensì il mancato reddito della sostanza mobiliare, per effetto del ritardo nella compensazione dell'espropriazione materiale. In altre parole, l'ente pubblico viene condannato a pagare degli interessi sul capitale (mobiliare) che colui che ha subito la restrizione della proprietà avrebbe dovuto ricevere già al momento in cui la misura pianificatoria è entrata in vigore. Tanto è vero che la misura degli interessi in discorso non dipende dalla redditività della sostanza immobiliare, ma è commisurata, in mancanza di disposizioni specifiche del diritto

cantonale, tenendo conto delle norme del codice delle obbligazioni e dei tassi ipotecari ( Riva , op. cit., ad art. 5 n. 204 e giurisprudenza citata). 5.4. Deve pertanto essere negato l'assoggettamento degli interessi percepiti dai ricorrenti alla sovranità fiscale del Canton Ticino. La fattispecie in esame, come descritta anche nel ricorso, dimostra che gli interessi compensatori non presentano un vincolo tanto stretto con la sostanza immobiliare da giustificare una deroga al principio dell'imposizione nel Cantone di domicilio. Infatti, i fondi oggetto della misura pianificatoria hanno continuato ad essere usati a scopo agricolo anche dopo l'entrata in vigore della restrizione, ragione per cui non è ravvisabile un diretto legame fra il reddito di cui si tratta e la sostanza immobiliare situata nel Canton Ticino. Analogamente a quanto affermato dal Tribunale federale nella sentenza relativa alla pena di recesso, anche in questo caso i vantaggi che scaturiscono dal godimento della proprietà (valore locativo, frutti, pigioni ed affitti) non vengono intaccati dal pagamento degli interessi compensatori (v. supra , consid. 4.4.4.). 6. Il ricorso è pertanto accolto. La decisione impugnata è riformata nel senso che sono stralciati dal reddito imponibile gli interessi compensatori. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali, mentre ai ricorrenti è riconosciuta un'indennità per ripetibili. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è accolto . § Di conseguenza, la decisione su reclamo del 19 aprile 2004 è riformata nel senso che sono stralciati dal reddito imponibile gli interessi compensatori. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Ai ricorrenti è riconosciuta un'indennità di fr. 2'500.– per ripetibili. 3. Intimazione alle parti. 4. Il presente giudizio può essere impugnato mediante ricorso di diritto amministrativo al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 73 cpv. 1 LAID). per  
presidente: Il segretario:

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