

TI_GERICHTE 80.2013.86 vom 26. Februar 2013

TI Tribunale d'appello, 2013-02-26, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2013.86

FR: TI_GERICHTE 80.2013.86 du 26 février 2013

IT: TI_GERICHTE 80.2013.86 del 26 febbraio 2013

Regeste

Imposta sugli utili immobiliari: valore di acquisto, acquisto di due quote di PPP all'asta, suddivisione del valore, non quote millesimali ma proporzione del prezzo di vendita

Erwägungen

E. 1.1

Lo Stato preleva un'imposta sugli utili immobiliari, il cui oggetto è rappresentato dai guadagni realizzati con il trasferimento della proprietà di immobili o di parti di esso (art. 123 LT). Il tributo sugli utili immobiliari rientra pertanto nella categoria delle imposte sul reddito; non si tratta tuttavia di un'imposta generale sul reddito bensì di una speciale, poiché colpisce solo una parte del reddito della persona assoggettata. Per il fatto che l'imposta grava sull'immobile trasferito, senza che entri in considerazione la complessiva capacità contributiva del soggetto dell'imposta, il tributo in esame 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).

E. 1.2

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). Tuttavia, se l'alienante è stato proprietario dell'immobile per più di venti anni, può chiedere che il valore di stima vigente venti anni prima del trasferimento di proprietà valga quale valore di investimento fino a tale data (art. 129 cpv. 2 LT).

E. 2.1

Per l'art. 130 LT il valore di acquisto è quello accertato dalla precedente tassazione o, in assenza di questa, il prezzo risultante dai pubblici registri. Diversamente dalle leggi di altri cantoni, la LT non fa riferimento al prezzo di acquisto iscritto a Registro fondiario, ma considera tale criterio semplicemente sussidiario, per il caso in cui, cioè, non vi sia un prezzo accertato mediante la precedente tassazione (CDT N. 80.97.00020 del 25 marzo 1997, in RDAT II-1997 n. 11t; inoltre Soldini/Pedroli, op. cit., p. 199).

E. 2.2

Come esposto in narrativa, l'autorità fiscale ha calcolato l'utile imponibile procedendo alla suddivisione del prezzo di acquisto del terreno in base ai millesimi delle singole unità di PPP, pari a 497 ‰ del fondo base part. _____ RFD di _____. Al valore di acquisto così ricavato sono poi stati aggiunti costi di acquisto e di vendita pari a fr. 757.- (compravendita del 9 giugno 2008) e fr. 2'760.- (compravendita del 30 luglio 2012). Il ricorrente postula invece che il valore d'acquisto dev'essere fissato in fr. 165'000.-,

corrispondente alla differenza tra il valore globale d'acquisto di fr. 245'000.- e la vendita del 18 giugno 2008 di fr. 80'000.-.

E. 2.3

Secondo l'art. 137 LT, se un immobile acquistato assieme ad altri per un valore globale è alienato separatamente, il valore di acquisto è ripartito proporzionalmente al valore commerciale dei singoli immobili. Premesso che in materia di imposizione degli utili immobiliari, così come in precedenza in materia di imposizione del maggior valore immobiliare, sono "fondi" quelli così definiti dal diritto civile, dunque anche le quote di comproprietà, ivi comprese quelle costituite in proprietà per piani (cfr. Soldini/Pedroli, op. cit., p. 271 e giurisprudenza citata), in concreto oggetto di discussione è la ripartizione dei costi di acquisto tra le singole unità di PPP. A tale riguardo questa Camera ha più volte ribadito che non sussiste motivo di calcolare il valore di acquisto, come pure i costi di investimento (spese di costruzione e di miglioria) inscindibili, facendo astrazione dalle quote di PPP iscritte nel Registro fondiario, e ha affermato che "utilizzare un'altra chiave di ripartizione significherebbe, in sostanza, misconoscere che le singole quote di PPP costituiscono dei fondi e che l'espressione centesimale o millesimale altro non è che la definizione della loro entità, non diversamente dal caso delle quote di comproprietà" (cfr., tra le altre, CDT n. 80.97.48 del 24 aprile 1997 e CDT n. 80.99.156 del 31 agosto 1999; inoltre Soldini/Pedroli, op. cit., p. 282 s.; Soldini/Pedroli, L'imposizione degli utili immobiliari – Complemento al commentario degli articoli 123 a 140 LT, Lugano 2003, p. 184).

E. 2.4

La prassi e la giurisprudenza indicate sono state messe in discussione dalla dottrina e dalla giurisprudenza più recenti, secondo cui le autorità di tassazione possono scostarsi dalla ripartizione millesimale quando è comprovato che essa non si conforma a criteri oggettivi, che riflettano il valore di mercato degli appartamenti (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierte Zürcher Steuergesetz, 2 a ediz., Zurigo 2006, p. 1716, n. 7; decisione del Tribunale amministrativo del Canton Grigioni del 19 giugno 2007, n. A 07/23 e 24, in PVG 2007 n. 17 p. 89). Nel caso deciso dal Tribunale cantonale grigionese, in particolare, si è osservato che le quote di valore secondo l'art. 712 e CC vengono stabilite dai condomini in base a criteri essenzialmente discrezionali, che possono essere di natura oggettiva (estensione delle superfici in uso esclusivo, uso delle parti comuni, ecc.) o soggettiva (vista, accesso, immissioni, ecc.). Soprattutto quando ci si basa su criteri soggettivi, i risultati non sono adatti alla ripartizione del valore per il calcolo dell'imposta sugli utili immobiliari. Anche se si può ritenere che le quote di valore in generale rispecchiano i valori oggettivi, tuttavia si può discostarsene quando nel caso concreto vi sono sufficienti indizi del fatto che le quote condurrebbero ad un esito non conforme alla effettiva situazione economica. Nel caso su cui si è pronunciata la corte grigionese, tale conclusione è stata raggiunta a partire dalla constatazione che le quote di valore di due unità di PPP erano state stabilite in base alla sola superficie lorda, mentre era evidente che l'elegante appartamento mansardato non poteva avere lo stesso valore metrico del locale commerciale al pian terreno (PVG 2007 n. 17 consid. 1.b p. 90).

E. 3.1

Venendo al caso in esame, si tratta quindi di stabilire se si possa considerare attendibile il risultato cui l'autorità di tassazione perviene con la semplice ripartizione millesimale. Come

già detto, nella decisione di tassazione datata 27 agosto 2008 l'autorità fiscale è giunta alla conclusione che la vendita dell'unità di PPP n. _____ ha configurato un'alienazione che non ha prodotto alcun utile imponibile, ma piuttosto una perdita. Invece, per quanto riguarda l'unità di PPP n. _____, l'Ufficio di tassazione ha commisurato l'utile imponibile in fr. 209'240.- e l'imposta corrispondente in fr. 29'293.60.

E. 3.2

Ora, si è già ricordato che, se un immobile è stato acquistato assieme ad altri per un valore globale ed è alienato separatamente, il valore di acquisto è ripartito proporzionalmente al valore commerciale dei singoli immobili (art. 137 LT). A tale proposito, va tuttavia sottolineato che il valore di acquisto dell'immobile non deve necessariamente essere stabilito in proporzione ai millesimi attribuiti alla singola quota. In effetti, l'art. 137 LT non impedisce di tener conto, per quanto concerne la determinazione del valore di acquisto dell'unità di PPP, di altri metodi di calcolo. Altrimenti detto, la regola poc' anzi menzionata e le diverse sentenze precedenti di questa Camera (cf. in particolar modo CDT n. 139 del 23 giugno 1994; CDT n. 80.1999.156 del 31 agosto 1999; CDT n. 80.2008.32 dell'8 giugno 2009), si riferiscono al caso in cui un contribuente acquista un fondo su cui viene edificato un immobile in proprietà per piani e vende successivamente le singole parcelle una dopo l'altra. Nella fattispecie però, il contribuente ha acquistato ai pubblici incanti il 26 novembre 2002 due unità di PPP che sono state successivamente vendute, la prima il 9 giugno 2008 e la seconda il 30 luglio 2012. Pertanto il procedimento corretto per misurare l'utile imponibile consiste nel calcolare la proporzione esistente tra il valore di alienazione di un'unità di PPP in funzione del valore di alienazione complessivo e applicare tale rapporto al valore di acquisto della stessa unità. Solo con questo procedimento il risultato ottenuto è conforme alla realtà oggettiva della singola unità in proprietà per piani. Inoltre va evidenziato che se si modifica l'importo del prezzo di acquisto, è necessario procedere pure al cambiamento dei costi di acquisto e di vendita. Infatti per la vendita dell'unità di PPP n. _____, gli stessi sono stati quantificati forfetariamente nella misura del 2% del valore di acquisto. Per quanto concerne l'unità PPP n. _____, ne consegue quindi che:

Valore di alienazione deducibile:	350'000	Valore di investimento	
Valore di acquisto	- 199'430	Costi di acquisto e di vendita	
	3'989	Utile imponibile totale	146'581
Durata della proprietà d'imposta	9 anni 7 mesi 28 giorni	Aliquota	
		14%	Imposta dovuta
	20'521.35	Mentre per quanto riguarda l'unità PPP n. _____ la situazione è la seguente:	
Valore di alienazione di investimento deducibile:	80'000	Valore di acquisto	
Valore di acquisto	- 45'570	Costi di acquisto e di vendita	
	- 911	Utile imponibile totale	
	33'519	Durata della proprietà	5 anni 6 mesi 8 giorni
Aliquota d'imposta dovuta		25%	Imposta dovuta
	8'379.75		

E. 3.3

Riassumendo, il ricorrente avrebbe dovuto pagare per la prima alienazione dell'unità PPP n. _____ un'imposta pari a fr. 8'379.75, a confronto dell'importo di fr. 0.- determinato dall'Ufficio di tassazione ricorrendo alla suddivisione del prezzo di acquisto complessivo in base ai millesimi delle singole unità di PPP. Invece l'imposta dovuta per la vendita dell'unità PPP _____ ammonta a fr. 20'521.35 al posto di fr. 29'293.60.

E. 3.4

Ora, sommando le due imposte dovute si ottiene il risultato di fr. 28'901.10 che corrisponde al valore globale che il ricorrente avrebbe dovuto pagare per le due alienazioni delle unità di PPP n. _____ e _____. In base alle decisioni dell'autorità fiscale, il debito fiscale di RI 1 è stato invece commisurato per le due vendite in un totale di fr. 29'293.60 (0.- + 29'293.60). Tuttavia, la decisione di tassazione riguardante l'unità di PPP n. _____ è stata intimata al ricorrente il 27 agosto 2008 e, non essendo stata impugnata, è formalmente passata in giudicato. Tuttavia, un contribuente non ha alcun interesse ad impugnare una decisione che accerta un debito d'imposta di zero franchi, sicché anche un eventuale suo reclamo sarebbe irricevibile per difetto di legittimazione (cfr. al proposito la sentenza del Tribunale federale n. 2P.345/2005 dell'11 maggio 2006). D'altra parte, non sarebbe corretto che la decisione qui in esame venisse riformata senza considerare la prima alienazione avvenuta nell'anno 2008, in relazione alla quale il ricorrente non ha pagato alcuna imposta. A tale proposito si impone la conclusione che siano riformate entrambe le decisioni di tassazione dell'imposta sugli utili immobiliari. Il risultato che ne scaturisce è del resto il solo equo, se si considera che l'imposta sugli immobiliari deve consistere nella somma dei due valori conseguiti secondo il nuovo calcolo che tiene conto della effettiva situazione economica, nonché della realtà oggettiva, delle due unità di PPP. L'imposta dovuta ammonta dunque a fr. 28'901.10.

E. 4.1

Il ricorrente sostiene in aggiunta che la sostituzione dei serramenti e delle tapparelle per il valore di fr. 23'136.- sia un contributo di miglioria deducibile dall'utile immobiliare. L'autorità di tassazione, da parte sua, non ha ammesso in deduzione nessuna spesa per le suddette sostituzioni, considerando quest'ultime quali costi di manutenzione ordinaria.

E. 4.2

Per l'art. 134 cpv. 1 LT, sono considerati costi di investimento: – i costi di acquisto e di vendita, quali le spese notarili, di iscrizione, di bollo e le provvigioni usuali debitamente comprovate versate a un mediatore; – i costi che hanno aumentato il valore del fondo alienato, quali i costi di costruzione e di miglioria, come pure i contributi di miglioria e le tasse di allacciamento; – le indennità versate per la costituzione di servitù o di oneri fondiari a favore del fondo alienato, rispettivamente quelle versate per liberarlo da servitù e oneri fondiari che lo gravavano al momento del precedente acquisto.

E. 4.3

Per quanto attiene, in particolar modo, ai costi di costruzione e di miglioria, la loro computabilità presuppone che essi abbiano aumentato il valore del fondo alienato, cioè che abbiano apportato all'immobile un miglioramento duraturo, di fatto o di diritto. È peraltro irrilevante che la spesa sostenuta abbia condotto di fatto ad un incremento di valore corrispondente: dato il suo carattere di costo finalizzato all'aumento del valore, esso deve essere computato in misura corrispondente all'importo effettivamente pagato (Soldini/Pedroli , op. cit., p. 258 e dottrina ivi citata). Computabili sono in primo luogo tutti i costi di costruzione, ivi comprese le spese per misurazioni, prestazioni d'opera, canalizzazione, recinzione, realizzazione di un giardino, ecc. Il caso più importante è quello della costruzione su di un fondo non edificato; vengono tuttavia considerati anche tutti i costi per costruzioni realizzate in relazione ad un edificio già esistente (Soldini/Pedroli , op. cit., p. 258 e dottrina e giurisprudenza ivi citate).

E. 4.4

Non possono invece essere fatte valere le spese che sono state dedotte nella determinazione del reddito o dell'utile imponibili nell'ambito della tassazione ordinaria (art. 134 cpv. 2 LT). La legge tributaria prevede in primo luogo la deduzione dai proventi della sostanza immobiliare privata delle spese di manutenzione, dei premi di assicurazione e delle spese di amministrazione da parte di terzi (art. 31 cpv. 2 LT). Per costante giurisprudenza sono considerate spese di manutenzione quelle che, senza aumentare il valore dell'immobile, ne preservano lo stato, ne conservano l'uso e ne mantengono la redditività (p. es. R DAT II-1992 p. 207; R DAT II-1993 p. 390). Ai fini della determinazione del reddito imponibile non sono invece deducibili le "spese di acquisto, di fabbricazione o di miglioria di beni" (art. 33 lett. d LT). La distinzione tra spese di manutenzione e spese di miglioria tuttavia non sempre è facilmente praticabile, poiché vi sono spese che, effettuate allo scopo di salvaguardare o ripristinare il valore dell'immobile, ne aumentano nel contempo il valore. Viceversa vi sono spese volute per incrementare il valore dell'immobile che servono in parte a salvaguardarne o mantenerne il valore. In altre parole, le spese effettuate dal proprietario possono assumere in parte carattere di manutenzione e in parte carattere di miglioria. Per ovviare a queste difficoltà la prassi della Divisione delle contribuzioni suole operare in simili casi una suddivisione della spesa effettuata, espressa in frazione, tra spesa di manutenzione deducibile e spesa di miglioria non deducibile (Circolare n. 7/2010 del aprile 2011).

E. 4.5

Venendo alle spese sostenute dal ricorrente, è immediatamente evidente che quelle per la sostituzione dei serramenti (finestre e rolladen) sono tipici costi di manutenzione, che non sono in alcun modo suscettibili di aumentare il valore dell'immobile, bensì ne preservano lo stato e ne mantengono la redditività. In questo contesto, la decisione dell'Ufficio di tassazione, conforme alla prassi adottata dalla Divisione delle contribuzioni (Circolare n. 7/2010 citata, allegato, p. 13 e segg.) per ovviare alle difficoltà insite nella distinzione tra spese di manutenzione e spese di miglioria, va senz'altro tutelata.

E. 5

Per tutti i motivi che precedono, il ricorso è parzialmente accolto, limitatamente alla nuova commisurazione dell'imposta dovuta per l'alienazione delle due unità di PPP n. _____ e _____ del fondo base n. _____ RFD di _____ pari a fr. 28'901.10. La tassa di giustizia e spese processuali sono conseguentemente poste a carico del ricorrente nella misura della sua soccombenza. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è parzialmente accolto. § Di conseguenza, la decisione su reclamo del 26 febbraio 2013 e la decisione di tassazione del 27 agosto 2008 sono riformate nel senso che l'imposta sugli utili immobiliari è modificata, rispettivamente, a fr. 20'521.35 per la prima ed a fr. 8'379.75 per la seconda. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di _____ fr. 500.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi _____ fr. 100.– per un totale di _____ fr. 600.– sono a carico del ricorrente nella misura di cinque sestimi (fr. 500.–). 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 73 LAID; art. 82 ss. LTF). 4. Intimazione a: - ; - ; - . Copia per conoscenza: - municipio di . 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.