

TI_GERICHTE 80.2018.100 vom 26. April 2018

TI Tribunale d'appello, 2018-04-26, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2018.100

FR: TI_GERICHTE 80.2018.100 du 26 avril 2018

IT: TI_GERICHTE 80.2018.100 del 26 aprile 2018

Regeste

Imposta sugli utili immobiliari: costi di investimento, interessi di costruzione, solo fino al termine dei lavori di edificazione, irrilevanza del mancato rilascio dell'abitabilità

Erwägungen

E. 18

dicembre 2012, il reclamante aveva indicato che i lavori erano stati eseguiti tra il 2008 e il 2010, cosicché l'Ufficio cantonale di stima aveva allestito la stima ufficiale il 21 dicembre 2012 e proceduto alla pubblicazione il 2 luglio 2013. In merito alla provvigione supplementare richiesta in sede di reclamo, l'UT, ricordando che questa non possa superare il 5% del prezzo di vendita, riteneva che non fosse deducibile poiché non era ancora stata pagata e che, in ogni caso, era la commissione già riconosciuta ad aver concorso al buon esito delle trattative di vendita. F. Contro questa decisione, RI 1 presenta ricorso alla Camera di diritto tributario confermando le conclusioni contenute nel reclamo. Il ricorrente contesta la motivazione dell'UT fondata sul contratto di locazione sottoscritto, che comporterebbe l'abitabilità dell'intero stabile. A suo dire da questo contratto si può tutt'al più ritenere l'abitabilità per quanto riguarda il locale oggetto del contratto, di una superficie di 126 mq, mentre per le altre superfici dello stabile l'abitabilità non sarebbe mai stata concessa. A sostegno della sua tesi, allega una dichiarazione rilasciata dal Comune di _____ il 14 maggio 2018 secondo cui "lo stabile non è in possesso dell'abitabilità se non per una superficie pari a mq 126.00 per lo Studio _____ scuola di _____ rilasciata in data 29 marzo 2010 (data di registrazione dell'attività)". Il ricorrente fa valere inoltre di aver richiesto in data 12 settembre 2010 una licenza edilizia, concessa il 2 marzo 2011, per il cambiamento di destinazione dei locali e sostiene di non aver mai potuto ultimare i lavori riguardanti questa seconda licenza per mancanza di liquidità e quindi di non aver mai richiesto la verifica dell'abitabilità al Municipio. Il ricorrente sostiene altresì che la compilazione del formulario di stima non ha alcuna attinenza con la tassazione sugli utili immobiliari e con la nozione di abitabilità: la decisione di stima riguarda a suo dire "l'edificio, senza abitabilità, senza reddito e senza finiture interne ed esterne, a quel momento non ancora eseguite". Infine, per quel che concerne la provvigione supplementare, ribadisce che essa dovrebbe essere computata, "almeno fino alla concorrenza del 5% di provvigioni ammesse", ma ammette che questo importo possa essere ignorato vista la scarsa rilevanza ai fini della tassazione TUI. G. Nelle sue osservazioni del 28 maggio 2018, l'UT ricorda che il ricorrente stesso ha indicato nella dichiarazione per la stima ufficiale che i lavori erano stati ultimati nel 2010 e rileva che sono stati rilasciati due permessi di abitabilità: il primo, il 29 marzo 2010, per lo Studio _____ scuola di _____ e il secondo, il 13 dicembre 2012, per lo _____. A sostegno della sua tesi allega rispettivamente il contratto di locazione stipulato con la scuola di _____ e

un'email dell'Ufficio tecnico di _____ secondo cui era stata "rilasciata un'abitabilità per studio d'architettura in data 13.12.2012". Secondo l'UT, la scelta di non richiedere l'abitabilità totale dell'immobile è stata dettata da "motivi personali" del ricorrente che preferiva posticipare il consolidamento in ipoteca del credito di costruzione concesso dalla _____, siccome, se avesse dovuto pagare gli interessi ipotecari, si sarebbe trovato in "serie difficoltà finanziarie ritenuto che l'immobile non produceva reddito". Di conseguenza, trattandosi di una scelta del ricorrente, non sarebbe possibile concedere la deduzione degli interessi maturati oltre il 1° gennaio 2013, poiché i lavori a quel momento erano in realtà ultimati. Infine l'UT ritiene che la provvigione pretesa da _____, anche se dovesse essere riconosciuta dalla _____, non possa essere dedotta poiché non ha concorso al perfezionamento della vendita.

Diritto 1. 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).

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). Secondo 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.

1.3. La giurisprudenza del Tribunale federale ha precisato a più riprese che gli interessi sul credito di costruzione costituiscono un costo di costruzione dell'immobile, ovvero una spesa di investimento che non provoca una diminuzione della sostanza, bensì contribuisce a creare una plusvalenza che si manifesta nel valore complessivo dell'immobile (CDT 80.2007.185 del 31 gennaio 2008, consid. 4.3 e 4.4; ASA 57 657; ASA 60 194 e riferimenti). Va ricordato, in questo contesto, che sono deducibili dal reddito imponibile, nel calcolo dell'imposta sul reddito federale e cantonale, gli interessi maturati su debiti privati, fino a concorrenza dei redditi da sostanza imponibili e di ulteriori 50'000 franchi (art. 33 cpv. 1 lett. a prima frase LIFD; art. 9 cpv. 2 lett. a LAID; art. 32 cpv. 1 lett. a prima frase LT). Gli interessi su un credito di costruzione, invece, non sono considerati interessi passivi deducibili, bensì spese d'acquisto o di miglioria di beni patrimoniali, come tali non deducibili (art. 34 lett. d LIFD; art. 33 lett. d LT). Per il fatto che generano un incremento di valore, sono infatti assimilati a spese di investimento e sono compresi nel piano finanziario dell'opera. In generale, il capitale e gli interessi del credito di costruzione sono consolidati quando l'opera è conclusa e, a partire da questo momento, costituiscono il debito in capitale, i cui futuri interessi saranno deducibili. Sempre secondo la giurisprudenza della Suprema Corte, la nozione di interessi sul credito di costruzione non è legata alla qualificazione giuridica o alla designazione del prestito adottata dalle parti, ma alla

funzione economica del prestito. In questo senso, il finanziamento di lavori di costruzione o di rinnovo di un immobile può anche assumere una forma diversa da quella del credito di costruzione. Nel caso di un prestito garantito da una cartella ipotecaria esistente, acceso in vista di una costruzione particolare, il Tribunale federale ritiene che gli interessi, benché qualificati ipotecari, siano compresi nel piano finanziario dell'opera e che, tenuto conto dei loro rapporti tecnici, economici e temporali con la costruzione, costituiscano spese di investimento che contribuiscono a creare o a sviluppare la fonte di reddito e che non siano pertanto deducibili (sentenze 2C_516/2011 e 2C_517/2011 del 28 dicembre 2011, in RF 67/2012 p. 185 = RDAF 2012 II 67, consid. 3.1; 2C_874/2013 e 2C_875/2013 del 21 maggio 2014 consid. 2.2 e 2.3 e giurisprudenza citata).

2.1. Nel caso in esame, non è in discussione la deduzione degli interessi passivi dal reddito imponibile soggetto alle imposte federale e cantonale sul reddito, bensì la deduzione degli interessi su un credito di costruzione nell'ambito del calcolo dell'imposta sugli utili immobiliari. La qualifica di interessi passivi come interessi su un credito di costruzione implica in effetti che gli stessi possano essere dedotti dall'imposta sugli utili immobiliari, in quanto assurgono in tal caso a "costi che hanno aumentato il valore del fondo alienato" (art. 134 cpv. 1 LT). Nel calcolo dell'imposta sugli utili immobiliari, del resto, non possono essere fatte valere le spese che sono state dedotte nella determinazione del reddito o dell'utile imponibili (art. 134 cpv. 2 LT). Nella fattispecie, l'UT non ha concesso la deduzione dall'utile immobiliare degli interessi passivi maturati a partire dal 31 dicembre 2012, poiché a suo avviso i lavori di costruzione erano ormai terminati, essendo i locali abitabili. Di conseguenza gli interessi non potevano più essere considerati costi d'investimento. Secondo l'UT, il ricorrente avrebbe volontariamente deciso di non richiedere l'abitabilità totale dell'immobile per evitare il consolidamento del credito di costruzione in ipoteca. Il ricorrente ritiene invece che gli interessi passivi maturati tra il 2013 e il 2017 siano anch'essi costi d'investimento deducibili, visto che i lavori non sono mai stati ultimati e che di conseguenza l'immobile non ha mai beneficiato dell'abitabilità.

2.2. Come visto, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, la nozione di interessi sul credito di costruzione non è legata alla qualificazione giuridica o alla designazione del prestito adottata dalle parti, ma alla funzione economica del prestito. La loro qualifica ai fini della deduzione fiscale dipende dunque dai loro rapporti tecnici, economici e temporali con la costruzione realizzata dall'alienante. Nella fattispecie, si tratta pertanto di stabilire se i lavori di costruzione siano stati ultimati, come sostiene l'autorità di tassazione entro la fine del 2012 o se invece ciò non sia avvenuto prima della vendita dell'immobile.

2.3. Per quanto riguarda i permessi d'abitabilità rilasciati, la documentazione agli atti si contraddice. Dallo scritto del Comune di _____ del 14 maggio 2018, prodotto dal ricorrente, risulta infatti che "lo stabile non è in possesso dell'abitabilità se non per una superficie pari a mq 126.00 per lo _____ scuola di _____ rilasciata in data 29.03.2010 (data di registrazione dell'attività)"; mentre secondo una email dell'Ufficio tecnico datata 9 marzo 2018 prodotta dall'UT è stata "rilasciata un'abitabilità per studio d'architettura in data 13.12.2012". La questione non necessita tuttavia di essere ulteriormente approfondita. Contrariamente a quanto pretende il ricorrente, non è infatti determinante l'ottenimento del permesso di abitabilità. In effetti, quest'ultimo dipende sia da circostanze esterne quali intralci e ritardi burocratici, che interne, ossia dalla volontà del contribuente di chiedere all'autorità comunale la verifica dell'abitabilità dell'immobile. La fine dei lavori deve invece corrispondere al momento in cui il valore dell'immobile si stabilizza sicché gli interessi sul credito di costruzione non contribuiscono più ad apportare plusvalenza. Il permesso di

abitabilità conferito dall'autorità non è dunque determinante, ma è unicamente un indizio tra gli altri che i lavori siano oggettivamente ultimati, ovvero che l'immobile sia pronto ad essere occupato. Che, nel caso in discussione, la costruzione si sia conclusa entro il 2010 in sé è fuori discussione. È stato lo stesso ricorrente a indicarlo, nel formulario della dichiarazione per la stima ufficiale della sostanza immobiliare, inoltrato il 18 dicembre 2012. D'altra parte, nel ricorso si limita a sostenere che l'autorità comunale non ha mai concesso l'abitabilità, ma non sostiene che i lavori di costruzione sarebbero tuttora in atto. Non sarebbe neppure realistico immaginare che dei lavori di costruzione iniziati nel 2008 possano essersi protratti per oltre cinque anni.

2.4. A prescindere dall'estensione del permesso di abitabilità, è poi un fatto che l'alienante abbia sottoscritto un contratto di locazione, per una superficie di 130 mq già il 20 maggio 2010, con effetto a partire dal 1° luglio 2010. Dal contratto risulta che la locazione portava su una superficie di 130 mq e che la pigione mensile ammontava a fr. 2'500.-. La disdetta è stata inviata dall'inquilino il 10 gennaio 2013 per la fine di giugno 2013. La conclusione del contratto di locazione presuppone logicamente la conclusione dei lavori di costruzione dell'edificio. Inoltre, le Aziende industriali di Lugano (AIL), hanno inviato al ricorrente, in data 9 luglio 2009, una fattura per l'avviso d'installazione definitivo della rete di distribuzione di elettricità.

2.5. L'insorgente ritiene che l'aggiornamento della stima ufficiale sia irrilevante, in quanto per la deduzione degli interessi passivi sarebbe determinante unicamente il rilascio del permesso di abitabilità. Secondo l'art. 49 cpv. 2 della Legge edilizia cantonale del 13 marzo 1991 (LE; RL 705.100), prima dell'occupazione del nuovo edificio e della concessione dell'eventuale permesso di abitabilità, deve essere chiesta la verifica sul posto per confrontare la costruzione con il progetto approvato; il controllo si estende alle superfici, altezze, aspetto, materiali, colori, posteggi, ecc., e per gli edifici previsti dall'art. 30 alle installazioni a favore degli invalidi motulesi. L'art. 25 cpv. 1 del Regolamento di applicazione della legge sulla stima ufficiale della sostanza immobiliare del 19 dicembre 1997 (RL 215.610), prevede che il Municipio dopo la verifica dell'avvenuta costruzione o il rilascio dell'eventuale permesso di abitabilità per nuovi edifici o riattazioni, ai sensi dell'art. 49 cpv. 2 della Legge edilizia, ordini al geometra detentore della mappa di procedere al relativo rilievo catastale. Quando riceve la scheda di sommarione aggiornata, il Municipio invia al proprietario il formulario per la raccolta dei dati, con allegata la scheda di sommarione. La dichiarazione di stima deve essere riconsegnata al Municipio nei termini stabiliti dall'art. 21 (art. 25 cpv. 2 Regolamento). Il Municipio trasmette all'US, regolarmente ma al più tardi entro la fine del mese di giugno dell'anno successivo, i formulari relativi ai fabbricati nuovi o riattati, nonché ogni modifica del piano regolatore e di altri cambiamenti atti a determinare un aggiornamento particolare del valore ufficiale di stima (art. 25 cpv. 3 Regolamento). L'aggiornamento della stima ufficiale presuppone pertanto non la concessione del permesso di abitabilità ma perlomeno la verifica dell'avvenuta costruzione. Solo dopo l'aggiornamento della scheda di sommarione il Municipio invia al proprietario il formulario per la raccolta dei dati. Il fatto che nel caso concreto il Comune abbia inviato al contribuente il formulario per la stima ufficiale implica pertanto che abbia constatato la conclusione dell'edificazione.

2.6. Per le ragioni che precedono, non può neppure essere seguito il ragionamento proposto dal ricorrente, laddove ritiene che, se questa Camera dovesse accertare l'abitabilità limitatamente ai locali ceduti in locazione, "la decurtazione degli interessi del conto di costruzione non sarebbe certamente applicabile ad una superficie superiore ai 126 mq". Proprio perché la concessione del permesso di abitabilità non rappresenta una condizione imprescindibile per ammettere che i

lavori di costruzione si siano conclusi, è evidente che non può entrare in considerazione una deduzione proporzionale degli interessi litigiosi. 2.7. Non è poi chiaro in quale misura dovrebbe imporsi una diversa conclusione alla luce del fatto che al ricorrente sarebbe stata rilasciata il 2 marzo 2011 una licenza edilizia per il cambiamento di destinazione dell'immobile (variante alla licenza edilizia rilasciata il 2 aprile 2008), domandata il 12 settembre 2010. Egli sostiene che questa licenza abbia sostituito quella precedente – sulla base della quale era stata concessa l'abitabilità parziale dei locali affittati alla scuola _____ – ma che, per mancanza di liquidità, i lavori siano progrediti lentamente rimanendo incompiuti, sicché le attività previste non sarebbero mai entrate in funzione e il permesso di abitabilità non sarebbe mai stato domandato. L'eventuale successivo cambiamento di destinazione non ha evidentemente alcuna ripercussione sulla conclusione dei lavori. La relativa domanda di costruzione è infatti stata inoltrata quando ormai la costruzione era terminata (12 settembre 2010). 2.8. Come già ricordato, infine, l'art. 134 cpv. 2 LT esclude la deduzione delle spese che sono state dedotte nella determinazione del reddito o dell'utile imponibili. Nelle decisioni di tassazione ordinarie IC/IFD riguardanti i periodi fiscali 2013, 2014, l'UT ha dedotto dal reddito del ricorrente e della moglie interessi passivi maturati sul conto di costruzione per fr. 30'000.-. Per quanto concerne i periodi fiscali 2015 e 2016, invece, gli interessi passivi accertati dall'UT ammontavano rispettivamente a fr. 120'000.- e a fr. 50'000.-. Le suddette decisioni, allestite d'ufficio, sono cresciute in giudicato, non avendo fatto l'oggetto di reclamo. Dal 2013 al 2016 sono dunque stati dedotti fr. 230'000.- di interessi passivi dal reddito del contribuente e della moglie, per i quali il debito d'imposta era pari a fr. 0.- (esenti) per i periodi fiscali 2013, 2014, 2015, mentre era di fr. 378.35 ai fini IC e fr. 102.- ai fini IFD per il periodo 2016. Parte degli interessi ipotecari che il ricorrente vorrebbe dedurre dall'utile immobiliare in quanto costi d'investimento sono dunque stati dedotti dal reddito imponibile nelle decisioni di tassazione IC/IFD e non possono così essere fatti valere nuovamente nella procedura di tassazione degli utili immobiliari. Non presentando reclamo contro le decisioni di tassazione d'ufficio, il ricorrente ha del resto accettato che gli interessi sul credito di costruzione fossero dedotti dal proprio reddito imponibile, che ne è stato significativamente ridotto. Negando la deduzione degli interessi dall'utile soggetto all'imposta sugli utili immobiliari, l'Ufficio di tassazione agisce pertanto coerentemente con quanto deciso nell'ambito del calcolo dell'imposta sul reddito, diversamente dal ricorrente, il quale per anni ha perlomeno accettato la riqualifica degli interessi sul credito di costruzione, per poi censurarla solo in seguito alla vendita dell'immobile, nell'ambito della decisione di tassazione dell'imposta sugli utili immobiliari. 2.9. Per quanto esposto, l'operato dell'UT merita tutela. Anzi, accordare, come da decisione impugnata, la deduzione degli interessi maturati fino al 2012 compreso, sebbene la costruzione si sia conclusa nel 2010, appare quantomai generoso. 3. 3.1. Nella decisione impugnata, l'UT ha ammesso la deduzione della commissione d'intermediazione immobiliare pari a fr. 116'640.- versata a _____, mentre non ha concesso la deduzione della provvigione di fr. 113'400.- pretesa da _____. Secondo l'UT, anche qualora il ricorrente fosse condannato dalla _____ a versare tale importo, la deduzione non sarebbe ammissibile, mancando il nesso di causalità tra la provvigione e il buon esito delle trattative di vendita. 3.2. Come già ricordato, l'art. 134 cpv. 1 LT ammette che siano deducibili quali costi di investimento anche le provvigioni usuali debitamente comprovate versate a un mediatore. Il Tribunale federale ha stabilito che le condizioni, cui la prassi in vigore nel Canton Zurigo subordina il riconoscimento della deducibilità della provvigione pagata ad un mediatore, sono conformi sia all'art. 12 della legge federale

sull'armonizzazione delle imposte dirette dei cantoni e dei comuni (LAID) sia alla disciplina legislativa federale del contratto di mediazione. Si tratta dei requisiti che seguono: · conclusione di un contratto di mediazione civilisticamente valido secondo l'art. 412 CO; · conclusione del contratto con una terza persona; · attività di indicazione o di interposizione del mediatore, che conduce alla conclusione d'un contratto di compravendita; · pagamento dell'onorario dovuto; · limitazione della deduzione della provvigione alla misura usuale. Se tali condizioni non sono adempiute, non vi è alcun costo deducibile. Trattandosi di un elemento che riduce l'onere fiscale del contribuente, la prova è a suo carico (sentenza del Tribunale federale del 28 marzo 2008 n. 2C_479/2007 consid. 2.2).

3.3. Nella fattispecie, dalla documentazione agli atti si evince che l'insorgente aveva a suo tempo conferito un mandato di vendita immobiliare alla _____ SA. Il ricorrente non ha poi tuttavia concluso il contratto di compravendita con _____, che aveva manifestato l'intenzione di comprare l'immobile. La _____ SA ha allora convenuto in causa il contribuente dinanzi al Pretore di _____, perché fosse condannato a pagare la commissione di fr. 113'400.– che riteneva esserle dovuta. Rispetto alle condizioni per la deduzione della provvigione, indicate in precedenza, le ultime tre non sono chiaramente adempiute. L'attività del mediatore non ha infatti condotto alla conclusione della compravendita, che infatti è avvenuta con un altro acquirente; l'onorario dovuto non è stato pagato ed è tuttora contestato proprio dall'insorgente; infine, sommando la provvigione rivendicata dalla _____ SA (fr. 113'400.–) a quella già versata alla _____ SA (fr. 116'640.–), si va ben oltre il 5% del prezzo di vendita (fr. 180'000.–).

3.4. Di conseguenza, neppure la deduzione della provvigione richiesta dal ricorrente può essere accolta.

4. Visto l'esito del ricorso, la tassa di giustizia e le spese processuali sono a carico del ricorrente, soccombente. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia

1. Il ricorso è respinto.
2. Le spese processuali consistenti:
 - a. nella tassa di giustizia di fr. 1'000.–
 - b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.– per un totale di fr. 1'100.–sono a carico del ricorrente.
3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 73 LAI). Copia per conoscenza: - municipio di _____ per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello

Il presidente: La segretari a :

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