Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.490/2005 /biz

Sentenza del 26 aprile 2006
II Corte di diritto pubblico

Composizione
Giudici federali Merkli, presidente,
Betschart e Locher, giudice supplente,
cancelliere Bianchi.

Parti
A._____,
ricorrente, patrocinato dall'avv. Max Bleuler,

contro

Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino,
viale S. Franscini 6, 6500 Bellinzona,
Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello
del Cantone Ticino, palazzo di Giustizia, via Pretorio 16, 6901 Lugano.

Oggetto
imposta sugli utili immobiliari,

ricorso di diritto amministrativo contro la sentenza emanata il 14 luglio 2005 dalla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino.

Fatti:
A.
Nel dicembre del 1995, l'architetto A._____ ha acquistato il mappale ttt di X._____, che ha poi parcellizzato in due tempi, nel 1999 e nel 2001. Il secondo frazionamento ha in particolare portato alla costituzione di tre ulteriori particelle, tutte inedificate. Con contratto del 12 ottobre 2001, il proprietario ha venduto la parte restante del fondo originario ttt, comprendente una casa d'abitazione, al prezzo di fr. 1'440'000.–. Lo stesso giorno ha venduto anche i tre nuovi mappali per la somma globale di fr. 551'760.–. I trapassi immobiliari, annunciati all'Ufficio dei registri con la precisazione che la proprietà non costituiva per il venditore l'abitazione primaria, sono stati iscritti il 15 ottobre seguente. Le transazioni sono state tassate con un'imposta sugli utili immobiliari di complessivi fr. 26'449.25, di cui fr. 8'214.50 per la vendita della particella ttt. Intimate il 27 dicembre 2001, le relative decisioni sono cresciute in giudicato dopo esser state confermate su reclamo il 23 aprile 2003. Gli importi pretesi dal fisco sono stati regolarmente pagati.
B.
Il 7 novembre 2002 A._____ ha esercitato il diritto di compera costituito in suo favore sulla particella uuu di Y._____, inedificata e di mq 1803, che è stata nel contempo frazionata in due parti. Durante quello stesso anno il nuovo proprietario aveva nel frattempo già fatto eseguire lavori di pulizia, di misurazione e di recinzione del sedime ed aveva già provveduto alla realizzazione di una via d'accesso e di un muro di sostegno, per un costo complessivo attorno a fr. 100'000.–. Su richiesta del Comune, nel corso del 2003 sul fondo sono inoltre stati effettuati dei rilievi geologici, con una spesa a carico del proprietario di fr. 2'805.–. Il 3 dicembre 2003 A._____ ha poi chiesto di poter realizzare un lift verticale e dei posteggi coperti, ottenendo la relativa licenza edilizia il 1°marzo 2004. In accoglimento di una nuova domanda di costruzione inoltrata l'8 luglio seguente, il 27 ottobre 2004 il Municipio ha infine autorizzato l'edificazione di una casa d'abitazione monofamiliare.

C.
Il 26 giugno 2004 A._____ ha chiesto all'Ufficio esazione e condoni della Divisione delle contribuzioni del Canton Ticino il rimborso delle imposte sugli utili immobiliari pagate per le vendite dei fondi a X._____. A suo giudizio sussistevano infatti i presupposti per il differimento dell'imposizione, in quanto aveva acquistato la particella uuu di Y._____ allo scopo di erigervi una casa unifamiliare ad uso proprio impiegandovi tutto il ricavo di tali vendite. Il 7 ottobre 2004 l'interessato ha ribadito le proprie richieste mediante formale istanza all'Ufficio circondariale di tassazione di Bellinzona. Il 16 dicembre seguente l'autorità adita ha respinto la domanda, trattata quale istanza di revisione, sostenendo che l'alienazione non concerneva un'abitazione primaria e che l'istanza stessa risultava tardiva. Questa decisione è stata confermata, su reclamo, il 4 aprile 2005. La successiva impugnativa interposta dinanzi alla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello ticinese è stata a sua volta respinta con sentenza del 14 luglio 2005.
D.
Il 17 agosto 2005 A._____ ha presentato un ricorso di diritto amministrativo dinanzi al Tribunale federale, chiedendo l'annullamento del giudizio della Corte cantonale e la restituzione dell'imposta di fr. 26'449.25, oltre ad interessi del 5% dal 26 giugno 2004.
E.
La Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello si riconferma nella propria decisione, mentre la Divisione delle contribuzioni del Canton Ticino e l'Amministrazione federale delle contribuzioni (Divisione principale imposta federale diretta, imposta preventiva, tasse di bollo) postulano la reiezione del gravame.

Diritto:
1.
1.1 Il giudizio contestato riguarda delle imposte sugli utili immobiliari riscosse nel 2001. Esso concerne pertanto una materia disciplinata nel titolo secondo della legge federale, del 14 dicembre 1990, sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14). Le vendite immobiliari da cui derivano gli utili tassati hanno inoltre avuto luogo dopo la scadenza del termine fissato ai Cantoni in base all'art. 72 cpv. 1 LAID per l'adeguamento della loro legislazione. Il rimedio giuridico esperibile è quindi il ricorso di diritto amministrativo, anche se la decisione impugnata è di per sé fondata direttamente sul diritto cantonale (DTF 130 II 202 consid. 1). Tempestiva e presentata nelle dovute forme da una persona senz'altro legittimata a ricorrere (cfr. art. 73 cpv. 2 LAID), l'impugnativa risulta perciò di principio ammissibile.
Un'eccezione alla ricevibilità del gravame va tuttavia ravvisata nella misura in cui il ricorrente formula richieste diverse o più estese del semplice annullamento della pronuncia della Corte cantonale. Secondo l'art. 73 cpv. 3 LAID, in caso di accoglimento del ricorso il Tribunale federale non può in effetti che annullare la decisione impugnata e rinviare la causa all'istanza inferiore per nuovo giudizio (DTF 131 II 1 consid. 2.3; 130 II 509 consid. 8.3).
1.2 Con il ricorso di diritto amministrativo può essere fatta valere la violazione del diritto federale, che comprende anche l'eccesso e l'abuso del potere di apprezzamento (art. 104 lett. a OG), nonché l'accertamento inesatto o incompleto dei fatti rilevanti (art. 104 lett. b OG). Quando, come in concreto, la decisione impugnata emana da un'autorità giudiziaria, l'accertamento dei fatti da essa operato vincola tuttavia il Tribunale federale, salvo che questi risultino manifestamente inesatti o incompleti oppure siano stati appurati violando norme essenziali di procedura (art. 105 cpv. 2 OG).
Nell'ambito della procedura del ricorso di diritto amministrativo, il Tribunale federale applica d'ufficio il diritto federale. Conformemente all'art. 114 cpv. 1 OG, esso non è legato alle conclusioni delle parti e può accogliere o respingere il ricorso anche per motivi diversi da quelli invocati (DTF 131 II 361 consid. 2; 130 III 707 consid. 3.1; 130 I 312 consid. 1.2).
2.
2.1 In base al diritto federale, soggiacciono all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare i guadagni conseguiti in seguito all'alienazione di un fondo facente parte della sostanza privata, nonché di parti di uno stesso, sempre che il prodotto dell'alienazione superi le spese di investimento (art. 12 cpv. 1 LAID). L'imposizione è differita, tra l'altro, in caso di alienazione di un'abitazione (casa monofamiliare o appartamento) che ha servito durevolmente ed esclusivamente all'uso personale del contribuente, a condizione che il ricavo sia destinato entro un congruo termine all'acquisto o alla costruzione in Svizzera di un'abitazione sostitutiva adibita al medesimo scopo (art. 12 cpv. 3 lett. e LAID). L'art. 125 lett. g della legge tributaria del Canton Ticino, del 21 giugno 1994

(LT), ha il medesimo tenore dell'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID, fatte salve due precisazioni. In effetti, da un lato specifica che l'abitazione deve essere primaria, escludendo quindi il differimento nel caso di residenze secondarie, e, d'altro lato, stabilisce in modo preciso in due anni il termine entro il quale il ricavo deve essere reinvestito.
2.2 Scaduto il termine concesso ai Cantoni per l'adeguamento della loro legislazione alla legge sull'armonizzazione fiscale, a situazioni oggetto di imposizione dal 2001 è direttamente applicabile il diritto federale, qualora il diritto fiscale cantonale lo contraddica (art. 72 cpv. 2 LAID). Ne consegue che occorre in primo luogo chiarire se e in che misura la legge sull'armonizzazione fiscale contenga disposizioni vincolanti. Il Tribunale federale può poi esaminare con pieno potere di cognizione se il diritto cantonale e la sua applicazione da parte delle istanze inferiori siano conformi al regime previsto da tale legge. Laddove tale regime lascia un certo margine d'apprezzamento al legislatore cantonale, il potere d'esame è tuttavia definito secondo i principi validi per il ricorso di diritto pubblico, ossia è di principio limitato all'arbitrio, anche se il rimedio giuridico è il ricorso di diritto amministrativo (DTF 131 II 722 consid. 2.2, 710 consid. 1.2; 130 II 202 consid. 3.1; 128 II 56 consid. 2b).
2.3 In relazione alla nozione di "congruo termine" contenuta all'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID, i Cantoni dispongono di ampia libertà. Nella concretizzazione di questa esigenza temporale, posta quale condizione al reinvestimento affinché possa comportare il differimento dell'imposizione, essi hanno pertanto la possibilità di tener conto di differenze regionali e di adottare soluzioni corrispondenti alle loro necessità (sentenza 2A.445/2004 del 7 giugno 2005, in: StE 2005 A 23.1 n. 11, consid. 5.2; cfr. anche: Bernhard Zwahlen, in: Zweifel/Athanas [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Vol. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2a ed., Basilea 2002, n. 72 ad art. 12 LAID). Laddove le legislazioni cantonali specificano la durata del termine, la stessa varia da uno a cinque anni; alcuni Cantoni concedono inoltre una proroga in caso di ritardo non imputabile al contribuente (sentenza 2A.445/2004 del 7 giugno 2005, in: StE 2005 A 23.1 n. 11, consid. 4.3).
Per ragioni di praticabilità e di sicurezza del diritto, il Canton Ticino ha preferito adottare nella propria legge tributaria un limite determinato di due anni, senza alcuna possibilità di proroga. Questa rigida soluzione non è invero censurabile, visto che proprio un periodo biennale corrisponde a quanto spesso viene inteso per "congruo termine" (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basilea 2001, n. 15 ad art. 30; Markus Reich, in: Zweifel/Athanas [a cura di], op. cit., n. 79 ad art. 8 LAID). Il termine decorre dalla vendita dell'abitazione che viene sostituita all'acquisto, rispettivamente alla costruzione, di quella sostitutiva (Alessandro Soldini/Andrea Pedroli, L'imposizione degli utili immobiliari, Lugano 1996, pag. 133; idem, L'imposizione degli utili immobiliari delle persone fisiche e giuridiche, in: Bernasconi/Pedroli [a cura di], Lezioni di diritto fiscale svizzero, Bellinzona 1999, pag. 503 segg., in part. pag. 518). Se il ricavo della vendita non viene reinvestito nell'acquisto di uno stabile esistente, bensì nell'edificazione di una nuova abitazione, è necessario, secondo la dottrina, che perlomeno l'inizio dei lavori di costruzione avvenga entro i due anni (Soldini/Pedroli, op. cit. [1996], pag. 134).
3.
3.1 Nel caso concreto, il termine biennale ha cominciato a decorrere il 15 ottobre 2001, quando è stata iscritta a registro fondiario la vendita dei fondi di X._____, tra cui, in particolare, la particella su cui era ubicata l'abitazione. A questo riguardo, è irrilevante che il contratto di vendita imponesse al ricorrente di liberare la casa solo entro la fine del 2001 e che, di fatto, egli vi abbia poi abitato fino a metà febbraio dell'anno successivo. Decisiva è perciò la questione di sapere se la costruzione dell'abitazione sostitutiva sia stata intrapresa, o quantomeno avviata, prima del 15 ottobre 2003 (cfr. consid. 2.3, in fine).
In proposito, il ricorrente osserva che già durante il 2002 ha fatto eseguire lavori di pulizia, di misurazione e di recinzione ed ha commissionato la realizzazione di una via d'accesso e di un muro di sostegno, aggiungendo che durante l'anno successivo, su richiesta del Comune, ha inoltre promosso una serie di accertamenti geologici sul fondo. Per contro, la Corte cantonale ha rilevato che il permesso di erigere la nuova abitazione è stato chiesto solo l'8 luglio 2004, vale a dire ben oltre due anni e mezzo dopo la vendita dei fondi a X._____.
Ora, il termine non risulterebbe invero rispettato nemmeno se ci si fondasse sulla domanda di costruzione per la realizzazione dei posteggi coperti e del lift, visto che la stessa è stata presentata il 3 dicembre 2003. Dal profilo della computazione del termine, non è poi certamente errato ritenere determinante l'inizio dei lavori per l'abitazione sostitutiva in quanto tale (rispettivamente almeno la data di inoltro della relativa domanda di costruzione), anziché il momento di esecuzione di interventi preparatori qualificabili come opere di urbanizzazione in senso lato. In effetti, tali interventi costituiscono certo una premessa imprescindibile per l'edificazione successiva del fondo, ma non presentano ancora, di per sé stessi, la necessaria connessione con l'oggetto so-

stitutivo dell'immobile venduto. Nell'ottica ristretta entro cui la questione può essere esaminata in questa sede (cfr. consid. 2.2), l'argomentazione della Corte cantonale appare in ogni caso quantomeno sostenibile. Ritenendo disatteso il termine biennale per il reinvestimento in un'abitazione sostitutiva, l'istanza inferiore è dunque pervenuta ad una conclusione che non presta il fianco a critiche.
3.2 Considerato che il ricorso deve venir respinto già per tale motivo, non occorre esaminare le ulteriori censure sollevate dal ricorrente in relazione all'art. 125 lett. g LT ed alla sua applicazione da parte delle autorità cantonali. In particolare, non é quindi necessario soffermarsi sulla compatibilità con il diritto federale e, se del caso, sull'adempimento effettivo del requisito secondo cui il differimento è possibile unicamente se la casa venduta funge da abitazione primaria.
4.
Visto l'esito del procedimento, le spese processuali della sede federale vanno poste a carico del ricorrente, secondo soccombenza (art. 156 cpv. 1, 153 e 153a OG). Non si assegnano ripetibili ad autorità vincenti (art. 159 cpv. 2 OG).

Per questi motivi, il Tribunale federale pronuncia:
1.
Nella misura in cui è ammissibile, il ricorso di diritto amministrativo è respinto.
2.
La tassa di giustizia di fr. 3'000.– è posta a carico del ricorrente.
3.
Comunicazione al patrocinatore del ricorrente, alla Divisione delle contribuzioni e alla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino, nonché all'Amministrazione federale delle contribuzioni, Divisione principale imposta federale diretta, imposta preventiva, tasse di bollo.
Losanna, 26 aprile 2006
In nome della II Corte di diritto pubblico
del Tribunale federale svizzero
Il presidente: Il cancelliere: