

BGer 2C_633/2016 vom 10. Mai 2017

Bundesgericht, 2017-05-10, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_633_2016

FR: TF 2C_633/2016 du 10 mai 2017

IT: TF 2C_633/2016 del 10 maggio 2017

Erwägungen

E. 1.1

Il ricorso concerne una causa di diritto pubblico che non ricade sotto nessuna delle eccezioni previste dall' art. 83 LTF ed è diretto contro una decisione finale resa in ultima istanza cantonale da un tribunale superiore (art. 86 cpv. 1 lett. d e cpv. 2 LTF).

E. 1.2

Esso è stato presentato nei termini dai destinatari del giudizio contestato (art. 100 cpv. 1 LTF), con interesse al suo annullamento (art. 89 cpv. 1 LTF), ed è pertanto ammissibile quale ricorso in materia di diritto pubblico giusta l'art. 82 segg. LTF (al riguardo, cfr. anche l'art. 73 della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni del 14 dicembre 1990 [LAID; RS 642.14]).

E. 2.1

Di principio, il Tribunale federale verifica liberamente l'applicazione del diritto federale così come la conformità del diritto cantonale armonizzato e la sua applicazione da parte delle istanze cantonali alle disposizioni della legge federale sull'armonizzazione fiscale (art. 106 cpv. 1 LTF ; DTF 131 II 710 consid. 1.2 pag. 713). Secondo l' art. 106 cpv. 2 LTF , la violazione di diritti fondamentali è per contro esaminata solo se il ricorrente ha sollevato e motivato tale censura (art. 106 cpv. 2 LTF ; DTF 134 II 244 consid. 2.2 pag. 246; 134 I 83 consid. 3.2 pag. 88). Lo stesso vale quando le disposizioni della LAID lasciano un certo margine di manovra ai Cantoni, la verifica dell'interpretazione del diritto cantonale essendo allora pure limitata all'eventuale violazione di diritti fondamentali (DTF 134 II 207 consid. 2 pag. 209 seg.).

E. 2.2

Per quanto riguarda i fatti, il Tribunale federale fonda il suo ragionamento sull'accertamento svolto dall'autorità inferiore (art. 105 cpv. 1 LTF). Esso può scostarsene solo se è stato eseguito in violazione del diritto ai sensi dell' art. 95 LTF o in modo manifestamente inesatto, ovvero arbitrario, profilo sotto il quale viene esaminato anche l'apprezzamento delle prove (DTF 136 III 552 consid. 4.2 pag. 560). L'eliminazione del vizio deve inoltre poter influire in maniera determinante sull'esito della causa, aspetto che, insieme a quello dell'eventuale arbitrio, compete al ricorrente sostanziare (art. 97 cpv. 1 LTF).

E. 2.3

Come indicato anche nel seguito, le critiche formulate dall'insorgente rispettano solo in parte i requisiti indicati. Nella misura in cui li disattendono, esse sfuggono a un esame del Tribunale federale. Dato che non vengono messi validamente in discussione - con una motivazione conforme all' art. 106 cpv. 2 LTF , che ne dimostri un accertamento o un apprezzamento arbitrario -, i fatti che emergono dal giudizio impugnato vincolano inoltre il

Tribunale federale anche nel caso concreto (art. 105 cpv. 1 LTF ; DTF 134 II 244 consid. 2.2 pag. 246; 133 II 249 consid. 1.2.2 pag. 252).

E. 3

La causa concerne l'imposta dovuta sull'utile immobiliare realizzato dai ricorrenti in occasione dell'alienazione delle particelle uuu, vvv, www, xxx, yyy, zzz e ttt a F. _____ e G. _____ (uuu, vvv, www, xxx e yyy) rispettivamente a H. _____ (ttt e zzz).

E. 3.1

Davanti all'istanza precedente, i contribuenti hanno nuovamente sostenuto la tesi secondo cui, visto l'obbligo "di esercitare i 7 diritti di compera in simultanea", il trapasso dei sette lotti citati dovesse essere considerato come un unico trasferimento e chiesto che, di conseguenza, dal valore di alienazione complessivo di fr. 4'350'000.-- venisse dedotto il valore di investimento totale di fr. 4'245'808.--, per un utile imponibile di fr. 104'192.-- e un'imposta dovuta di fr. 6'251.50.

E. 3.2

Con giudizio qui impugnato, la Camera di diritto tributario ha tuttavia respinto il loro ricorso.

E. 3.2.1

L'art. 137 della legge tributaria ticinese del 21 giugno 1994 (LT/TI; RL/TI 10.2.1.1) applicato alla fattispecie, prescrive che 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. Riferendosi alla dottrina in materia, di opinione che l'art. 137 LT/TI si applichi a tutte le alienazioni parziali, nel senso più ampio del termine (ALESSANDRO SOLDINI/ANDREA PEDROLI, L'imposizione degli utili immobiliari, Commentario degli articoli da 123 a 140 LT con un'appendice sulle norme di procedura e transitorie, 1996, ad art. 137 n. 2), la Corte cantonale ha innanzitutto rilevato: (a) che il caso in esame - nel quale gli alienanti hanno frazionato l'originaria particella ttt di X. _____ e concesso un diritto di compera cedibile sui lotti così ottenuti, più volte prorogato e infine esercitato da persone diverse - rappresenta una tipica alienazione nel senso dell'art. 137 LT/TI (SOLDINI/PEDROLI, op. cit., ad art. 137 n. 2.2); (b) che, a differenza di quanto sostenuto nel gravame, poco importa se il contratto prevedeva l'obbligo di esercitare il diritto di compera "contemporaneamente su tutti i lotti".

E. 3.2.2

Sempre basandosi sull'art. 137 LT/TI, che prevede tra l'altro una ripartizione del valore di acquisto proporzionale al valore commerciale dei singoli immobili, in relazione al calcolo dell'utile immobiliare, ha poi aggiunto: che la natura reale dell'imposta in questione comporta che ogni utile parziale sia tassato in modo distinto, in conformità al principio dell'accertamento separato dell'utile; che al momento dell'alienazione devono essere presi in considerazione i costi di investimento e il valore di acquisto non dell'intero fondo originario, ma solo della singola parte trasferita; che, nel contesto richiamato, anche il fatto che le particelle cedute costituissero in passato un'unità non assume rilievo.

E. 3.2.3

Ricordato che l' art. 12 LAID non disciplina la questione della compensazione delle perdite nell'ambito dell'imposta sugli utili immobiliari, ha infine indicato: che, diversamente da

quanto previsto dalla legislazione di altri cantoni, la legge tributaria ticinese, non ammette la compensazione delle perdite e degli utili in caso di vendita di fondi parcellizzati e che tale scelta del legislatore non può essere messa in discussione dall'autorità giudiziaria.

E. 4.1

Giusta l'art. 2 cpv. 1 lett. d e l' art. 12 cpv. 1 LAID , i cantoni devono riscuotere un'imposta sugli utili immobiliari cui soggiacciono in particolare gli utili da sostanza immobiliare conseguiti in seguito all'alienazione di un fondo facente parte della sostanza privata, sempreché il prodotto dell'alienazione superi le spese di investimento (prezzo d'acquisto o valore di sostituzione, più le spese). In base all' art. 12 cpv. 1 LAID , l'utile immobiliare consiste nella differenza tra il prodotto dell'alienazione e le spese d'investimento (prezzo d'acquisto - o valore di sostituzione - cui vanno ad aggiungersi i costi d'investimento) (sentenze 2C_810/2014 del 30 luglio 2015 consid. 4.1 e 2C_674/2014 dell'11 febbraio 2015 consid. 3.1).

E. 4.2

I concetti di "prodotto dell'alienazione", "spese d'investimento" e "valore di sostituzione" non sono oggetto di nessuna definizione dettagliata da parte del legislatore federale (DTF 141 II 207 consid. 2.2.1 pag. 209 seg. con una serie di rinvii; sentenze 2C_1148/2015 del 3 aprile 2017 consid. 3.1 e 2C_810/2014 del 30 luglio 2015 consid. 4.1; BASTIEN VERREY, L'imposition différée du gain immobilier: harmonisation fédérale et droit cantonal comparé, 2011, pag. 6 segg.). D'altra parte, la LAID nemmeno si esprime riguardo a come occorra procedere davanti ad un'alienazione parziale, successiva - per esempio - ad una parcellizzazione (FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 3a ed., 2013, n. 1 ad § 224 StG/ZH).

E. 4.3

Ciò nonostante, i Cantoni sono però chiamati a rispettare il cosiddetto principio di congruenza, secondo cui il prezzo di acquisto e quello di alienazione devono riferirsi a un immobile paragonabile, sia per quanto riguarda la sostanza materiale che giuridica. Al momento di determinare l'utile imponibile, va pertanto anche tenuto conto di un eventuale plusvalore rispettivamente di un eventuale minor valore di natura materiale o giuridica, che sono intervenuti durante la durata determinante del possesso (sentenze 2C_198/2016 del 20 luglio 2016 consid. 3.5 e 2C_674/2014 dell'11 febbraio 2015 consid. 3.1; BERNHARD ZWAHLEN/NATALIE NYFFENEGGER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [curatori], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3aed. 2017, n. 45 ad art. 12 LAID).

E. 5

Come già ricordato, riferendosi alla dottrina in materia, la Corte cantonale ha rilevato che tra le fattispecie che ricadono sotto l'art. 137 LT/TI va annoverata anche quella del frazionamento di un fondo seguito dalla vendita delle singole particelle (precedente consid. 3.2.1).

E. 5.1

Prendendo posizione sull'applicazione dell'art. 137 LT/TI al caso in esame, i ricorrenti sostengono semplicemente che la Corte cantonale ne avrebbe violato "il testo ed il senso", giungendo "ingiustificatamente" a un risultato "improprio", "del tutto errato", "del tutto

artificiale", "privo di scopo" e "urtante". Come già rilevato, in ambiti nei quali la LAID lascia margine di manovra ai Cantoni, la verifica dell'interpretazione del diritto cantonale non è tuttavia libera, ma è circoscritta alla verifica di un'eventuale violazione di diritti fondamentali, debitamente censurata in base all' art. 106 cpv. 2 LTF .

E. 5.2

Proprio perché la denuncia della lesione di diritti fondamentali richiede una motivazione precisa, quindi un puntuale confronto con le argomentazioni addotte dalla Corte cantonale, respinte devono essere nel contempo le critiche, solo accennate, con le quali viene denunciato "un abuso di diritto", una lesione del "divieto di discriminazione", del "principio della parità di trattamento" e del divieto d'arbitrio. Nessuna di esse si confronta infatti compiutamente né con le argomentazioni riassunte nel precedente considerando 3.2.1, in relazione all'applicabilità dell'art. 137 LT/TI alla fattispecie, né con quelle riassunte nel considerando 3.2.2, in relazione al calcolo dell'utile immobiliare svolto dal fisco (precedente consid. D) e poi fatto proprio dalla Camera di diritto tributario, basandosi sempre sulla citata norma.

E. 6

Gli insorgenti sostengono poi che la mancata presa in considerazione della vendita dei sette lotti frutto della parcellizzazione del mappale ttt del Comune di X. _____ quale "unico trapasso di proprietà" viola il principio della congruenza.

E. 6.1

Così come formulata, la critica risulta invero piuttosto vaga. Ad ogni modo, essa non può essere seguita. In effetti, come indicato nel precedente considerando 4.3, proprio il principio della congruenza presuppone che il prezzo di acquisto e quello di alienazione si riferiscano a un immobile paragonabile sia per quanto riguarda la sostanza materiale che giuridica e, in questo contesto, impone quindi pure di considerare che l'originaria particella ttt del Comune di X. _____ è stata in seguito parcellizzata, poiché tale operazione ha comportato la creazione di nuovi immobili e, di conseguenza, anche una diminuzione della sostanza del fondo originario (MICHAEL BEUSCH/MARTIN STEINER, Ermittlung des Grundstückgewinns von Grundstücken des Privatvermögens, Der Treuhandexperte 2006, pag. 334 segg., 339-340; PETER LOCHER, Das Objekt der bernischen Grundstückgewinnsteuer, 1976, pag. 66 segg.; HEINRICH GUHL, Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne, 1953, pag. 277).

E. 6.2

D'altra parte, come osservato dai Giudici ticinesi, occorre rilevare che la natura reale dell'imposta sugli utili immobiliari comporta di regola l'applicazione del principio dell'accertamento separato dell'utile, quindi la tassazione distinta dell'utile conseguito tramite l'alienazione di ogni singolo immobile, e questo anche nel caso esso sia il risultato di una parcellizzazione e sia alienato in contemporanea con altri fondi (sentenza 2P.428/1995 del 27 febbraio 1997 consid. 2b.bb con riferimento ancora all'art. 11 cpv. 1 dell'abrogata legge ticinese sul maggior valore immobiliare, che era però di analogo tenore all'art. 137 LT/TI, applicato alla fattispecie; ALESSANDRO SOLDINI/ANDREA PEDROLI, L'imposizione degli utili immobiliari, Complemento al Commentario degli articoli da 123 a 140 LT con un'appendice sulle norme di procedura e transitorie, 2003, ad art. 137 n. 3.2; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, op. cit., n. 6 seg. ad § 219 StG/ZH; MARKUS REICH, Steuerrecht, 2aed., 2012, § 25 n. 51 seg.).

E. 7

Infine, i ricorrenti sostengono pure che il mancato riconoscimento delle perdite relative all'originaria particella ttt su tutte le particelle risultanti dal frazionamento leda l' art. 12 LAID .

Anche questa critica è tuttavia volta all'insuccesso. Come pertinentemente ricordato nel giudizio impugnato, l' art. 12 LAID non disciplina infatti la questione della compensazione delle perdite nell'ambito dell'imposta sugli utili immobiliari (sentenza 2C_799/2008 del 9 aprile 2009 consid. 3.3 con ulteriori rinvii); in parallelo, e senza venire su ciò contraddetta nell'impugnativa, la Corte cantonale ha rilevato che la legge tributaria ticinese non ammette la compensazione delle perdite e degli utili in caso di vendita di fondi parcellizzati (precedente consid. 3.2.3). Così stando le cose, pure il fatto che certi ordinamenti cantonali prevedano disposti che regolano aspetti relativi alla compensazione delle perdite e che il Tribunale federale li ritenga in via di principio compatibili con la LAID non giova quindi agli insorgenti.

E. 8

Per quanto precede, il ricorso va respinto poiché infondato. Le spese giudiziarie seguono la soccombenza e vengono quindi poste a carico dei ricorrenti, in solido (art. 66 cpv. 1 e 5 LTF). Non si assegnano ripetibili (art. 68 cpv. 3 LTF).

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