

## **TI\_GERICHTE 80.2010.13 vom 24. Dezember 2009**

TI Tribunale d'appello, 2009-12-24, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2010.13](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2010.13)

FR: TI\_GERICHTE 80.2010.13 du 24 décembre 2009

IT: TI\_GERICHTE 80.2010.13 del 24 dicembre 2009

### **Regeste**

Procedura: tassazione d'ufficio, imposta sugli utili immobiliari, mancata documentazione dei costi di investimento

### **Erwägungen**

#### **E. 5**

novembre 2009. G. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, RI 1 postula innanzitutto il congiungimento delle 24 procedure, che anche innanzi all'Ufficio di tassazione erano state istruite congiuntamente. Nel merito, postula l'annullamento delle 24 decisioni su reclamo e la loro puntuale rettifica, che a mente del ricorrente dovrebbe portare a una tassazione sugli utili immobiliari di complessivi fr. 29'729. Innanzitutto, il prezzo d'acquisto delle part. n. \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ RFD di \_\_\_\_\_ andrebbe quantificato in l'940'000.-; in effetti, non sarebbe giustificata la deduzione di fr. 20'067.- effettuata dall'Ufficio di tassazione in relazione al terreno (mq 386) ceduto a titolo gratuito al Comune. Inoltre, a quanto pagato dal signor \_\_\_\_\_ al venditore della part. n. \_\_\_\_\_ andrebbero aggiunti fr. 15'000.- "per interessi maturati", corrisposti in base al rogito di modifica dell'atto di costituzione di diritto di compera del 5 febbraio 2002. In terzo luogo il ricorrente contesta la riduzione forfettaria del 10% applicata sui costi di costruzione indicati dalla perizia dell'Ufficio cantonale di stima, sostenendo che in realtà non vi sia stato un unico cantiere per le 24 case, che sarebbero anzi state costruite sull'arco di 4-5 anni e per le quali i singoli proprietari avrebbero richiesto modifiche e rifiniture individualizzate. Inoltre, il ricorrente contesta le stesse risultanze dell'Ufficio cantonale di stima, che sarebbero basate su valori errati, sia per quel che riguarda le cubature sia per i costi unitari applicati. Poi, il perito cantonale avrebbe ommesso di considerare un garage costruito sulla part. n. \_\_\_\_\_ (valutabile in fr. 10'000.-), avrebbe stimato le piscine costruite sulle part. n. \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ in soli fr. 22'500.- (valutabili invece in fr. 60'000.- cadauna) e avrebbe pure ommesso di considerare il lift per disabili costruito nella casa sita sulla part. n. \_\_\_\_\_ (valutabile in fr. 50'000.-). Infine, per la vendita della part. n. \_\_\_\_\_ non sarebbe stata riconosciuta in sede di decisione su reclamo la provvigione di fr. 20'700.- pagata all'intermediatore immobiliare. H. Invitato da questa Camera a presentare delle osservazioni in merito al ricorso, l'Ufficio circondariale di tassazione di Lugano-Campagna ha preso posizione con scritto del 27 gennaio 2010. Innanzitutto ha osservato come sia risultato inevitabile allestire delle tassazioni per apprezzamento, il contribuente non avendo mai presentato alcuna fattura inerente il costo di costruzione delle 24 case costruite nel Comune di \_\_\_\_\_, con la motivazione che tale documentazione sarebbe andata perduta in occasione di un trasloco. Nel merito delle argomentazioni del ricorso, l'Ufficio di tassazione si è in sostanza riconfermato sulle proprie posizioni. Inoltre, per ciò che concerne le risultanze delle perizie dell'Ufficio

cantonale di stima, risulterebbe giustificato in sede di tassazione non esservi vincolati strettamente, in quanto la perizia risulta atta a determinare il probabile costo d'edificazione di un'abitazione, ma in nessun caso può stabilire quanto effettivamente pagato dall'imprenditore per l'intera operazione immobiliare. Anzi, nel caso concreto un criterio di prudenzialità apparirebbe giustificato proprio in considerazione dei probabili sconti di quantità e dei risparmi a livello di progettazione e di direzione lavori verosimilmente beneficiati dal contribuente. Per quel che riguarda il maggior costo di acquisto di fr. 15'000.- "per interessi maturati", l'Ufficio di tassazione ha osservato che tale deduzione non è stata fatta valere né in sede di tassazione né in sede di reclamo; la provvigione di fr. 20'700.- relativa alla part. n. \_\_\_\_\_ non sarebbe invece stata concessa in deduzione a seguito di una svista dell'Ufficio stesso. Per quel che concerne le spese vantate dal contribuente per singole costruzioni accessorie (garage, 2 piscine e lift per disabili), l'Ufficio ha osservato come non siano state comprovate da alcuna fattura. Il contribuente, con scritto 22 febbraio 2010, ha rinunciato alla facoltà di replica concessagli da questa Camera.

**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). 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).

**2. 2.1.** Per quanto concerne le disposizioni procedurali, l'art. 213 LT dispone che, in mancanza di norme particolari siano applicabili per analogia le disposizioni della procedura ordinaria di tassazione (art. 195–208). Per l'art. 214 cpv. 1 LT, l'alienante è tenuto a presentare una dichiarazione di imposta completa e veritiera per la tassazione degli utili immobiliari. Essa indica in particolare il valore dell'alienazione, quello del precedente acquisto e i costi di investimento. L'art. 214 cpv. 3 LT aggiunge che la dichiarazione di imposta deve essere presentata all'autorità di tassazione entro trenta giorni dall'iscrizione a registro fondiario, rispettivamente dalla conclusione del negozio giuridico assoggettato all'imposta sugli utili immobiliari. In via eccezionale e per fondati motivi il termine di trenta giorni può essere prorogato dall'autorità di tassazione.

**2.2.** Nella procedura fiscale vige la massima ufficiale e il principio inquisitorio. L'autorità di tassazione, cui spetta il dovere di chiarire d'ufficio i fatti fiscalmente rilevanti, controlla la dichiarazione d'imposta e procede a tutte le indagini necessarie (art. 204 cpv. 1 LT), senza essere in particolare vincolata agli elementi imponibili riconosciuti o dichiarati dai contribuenti (decisione TF 2A.105/2007 del 3 settembre 2007; cfr., al proposito, Berger, *Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung*, in: ASA 75 p. 185, p. 190). La procedura fiscale è inoltre retta dal principio di collaborazione. Secondo l'art. 196 LT, le autorità di tassazione determinano con il contribuente le condizioni di fatto o di diritto determinanti per un'imposizione completa ed esatta. Al contribuente è imposto l'obbligo di

fare tutto il necessario per consentire una tassazione completa ed esatta (art. 200 LT). Egli deve in particolare esporre la situazione in maniera esaustiva e trasparente (decisione TF 2A.502/2005 del 2 febbraio 2006, in: StR 61 p. 442).

2.3. Di principio, in applicazione analogica della regola generale prevista dall'art. 8 CC, nella procedura fiscale l'onere della prova è ripartito nel senso che l'autorità fiscale è tenuta a dimostrare l'esistenza di elementi che fondano o aumentano l'onere fiscale, mentre è a carico del contribuente la prova di quei fatti che concorrono ad escludere o a ridurre il debito verso l'erario (DTF 133 II 153 e 121 II 257; ASA 64 p. 493; StE 1990 B 13.1 n. 8). La prova dei costi di investimento spetta pertanto sempre all'alienante. La mancata presentazione della relativa documentazione comporta il rifiuto della deduzione dei costi d'investimento. L'autorità fiscale deve unicamente limitarsi ad avvertire il contribuente che, in tal caso, le circostanze che diminuiscono l'onere, segnatamente i costi d'investimento, non verranno prese in considerazione (Soldini/Pedroli, op. cit., p. 361 e giurisprudenza e dottrina citate).

2.4. Secondo l'art. 204 cpv. 2 LT, di uguale tenore dell'art. 46 cpv. 3 LAID, l'autorità di tassazione esegue la tassazione d'ufficio, in base a una valutazione coscienziosa, se il contribuente, nonostante diffida, non soddisfa i suoi obblighi procedurali oppure se gli elementi imponibili non possono essere accertati esattamente per mancanza di documenti attendibili, e questo anche qualora tale mancanza non possa essere imputata al contribuente (decisione TF 2A.426/2004 del 23 novembre 2004; TF 2A.442/2001 del 19 giugno 2002; RDAF 2000 II 41; Zweifel, op. cit., n. 29 e 31 ad art. 130 LIFD, p. 342 ss.; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zurigo 2003, n. 26 ad art. 130 LIFD, p. 972; contra Berger, op. cit., p. 197). L'autorità di tassazione può tener conto di coefficienti sperimentali, dell'evoluzione patrimoniale e del tenore di vita del contribuente. L'autorità fiscale deve comunque agire "pflichtgemäss", ovvero secondo coscienza professionale, conformandosi agli indispensabili criteri di prudenza che devono sempre essere tenuti presenti in procedimenti del genere, principalmente allo scopo di evitare eccessi di discrezionalità (ASA 50 p. 372). Detto altrimenti, il contribuente deve essere imposto, nella misura del possibile, su un reddito valutato il più vicino possibile alla sua capacità contributiva reale (Zweifel, op. cit., n. 46 ad art. 130 LIFD).

2.5. Contro la decisione di tassazione il contribuente può reclamare per scritto all'autorità di tassazione, entro trenta giorni dalla notificazione (art. 206 cpv. 1 LT). Tuttavia, il contribuente può impugnare la tassazione operata d'ufficio soltanto con il motivo che essa è manifestamente inesatta; il reclamo dev'essere motivato e indicare eventuali mezzi di prova (art. 206 cpv. 3 LT). Le norme appena citate esigono che il contribuente apporti la prova della "manifesta inesattezza" della tassazione d'ufficio e richiedono espressamente che il reclamo sia motivato e indichi eventuali mezzi di prova. In tale contesto vi è un'inversione dell'onere della prova: non tocca all'autorità dimostrare la correttezza della propria valutazione, bensì all'interessato provare che la stessa è manifestamente inesatta. Tali requisiti del reclamo rappresentano non meri presupposti sostanziali per la rimozione della tassazione per apprezzamento, bensì prescrizioni di validità del gravame, in mancanza dei quali l'autorità non deve neppure entrare nel merito (sentenza del Tribunale federale del 21 novembre 1997, in: DTF 123 II 552). Secondo il Tribunale federale, il requisito della motivazione del reclamo, contenuto nella disposizione in esame, deve essere considerato quale presupposto di validità, sebbene la legge non lo designi esplicitamente come tale (DTF 81 I 98 consid. 3, 121 I 117 consid. 3a, 122 I 70 consid. 1c). A tale riguardo, il Tribunale federale ha precisato che, siccome la necessità di motivare il reclamo e di indicare mezzi di prova non è prevista per i reclami contro tassazioni ordinarie, l'autorità fiscale dovrebbe indicare, nella decisione

di tassazione per apprezzamento, quanto disposto dall'art. 206 cpv. 3 LT e le conseguenze in caso di inottemperanza. Vi è infatti il rischio che il contribuente non cognito di diritto ometta di motivare in modo sufficiente l'impugnativa, provocandone l'inammissibilità. In mancanza di un'espressa menzione, contenuta nell'indicazione dei rimedi giuridici della tassazione d'ufficio, l'autorità fiscale può comunque rimediare, dopo l'inoltro del reclamo da parte del contribuente, invitando quest'ultimo a emendare il gravame, conformemente ai requisiti dell'art. 206 cpv. 3 LT, con la comminatoria di dichiarare irricevibile l'impugnativa (DTF 123 II 552, consid. 4f).

3. 3.1. Ora, nel caso in esame, come già rilevato, l'Ufficio circondariale di tassazione di Lugano-Campagna ha espressamente indicato in sede di osservazioni al ricorso di aver dovuto procedere ad una tassazione per apprezzamento in quanto, in relazione ai costi di costruzione delle 24 case unifamiliari, il contribuente non ha prodotto alcuna fattura. Si osserva del resto come la procedura di tassazione sia stata caratterizzata da numerose richieste di proroga formulate dal contribuente, motivate sostanzialmente con il fatto che le costruzioni dovessero ancora venir terminate. Nella fase successiva hanno avuto luogo diverse audizioni del contribuente, sia prima della notifica di tassazione del 29 dicembre 2008, sia dopo il susseguente reclamo del 22 gennaio 2009 (in questa fase risultano ben tre audizioni: in date 19 maggio, 29 luglio e 5 novembre 2009), in relazione alle quali non vi sono purtroppo dei verbali. È però indubbio che l'autorità di tassazione si aspettava che il contribuente, anche se con qualche ritardo, fosse in grado di sostanziare con i dovuti giustificativi i costi di costruzione effettivamente sostenuti, poiché altrimenti non avrebbe avuto alcuna ragione di concedere proroghe tanto numerose. Ciò malgrado, l'insorgente non ha mai trasmesso i giustificativi relativi ai costi d'investimento né risulta che al riguardo abbia mai indicato che una sua collaborazione in tal senso non potesse essere ragionevolmente esigibile. Neppure dinanzi a questa Camera il ricorrente ha inteso comprovare le spese effettive di edificazione, in sostanza limitandosi a contestare la validità delle risultanze peritali dell'Ufficio stime sulla base di un'altra perizia.

3.2. Bisogna comunque evidenziare come l'autorità fiscale abbia rinunciato ad intraprendere una tassazione d'ufficio, perlomeno nel ristretto senso contemplato dall'art. 204 cpv. 2 LT, che prevede che l'autorità fiscale diffidi il contribuente se questo non soddisfa i suoi obblighi procedurali oppure se gli elementi imponibili non possono essere accertati esattamente per mancanza di documenti attendibili. Inoltre, le decisioni di tassazione 29 dicembre 2008, nelle rispettive motivazioni, non indicavano esplicitamente che si trattasse di decisioni di tassazione d'ufficio (o per apprezzamento), pur menzionando in modo chiaro che l'autorità di tassazione aveva dovuto fare riferimento al valore di costruzione stabilito sulla base di una perizia proprio in mancanza della documentazione riguardante l'investimento effettivo sostenuto dal contribuente. Neppure dalle indicazioni sui mezzi di reclamo fornite in calce alle decisioni di tassazione si può desumere un'indicazione esplicita che le stesse fossero da recepire come decisioni d'ufficio ai sensi dell'art. 206 cpv. 3 LT; infatti la frase "contro una tassazione d'ufficio potete reclamare solo se essa è manifestamente inesatta" può anche essere intesa in senso generale, non indicando in modo esplicito che la decisione in oggetto fosse effettivamente una tassazione d'ufficio. Inoltre, le notifiche di tassazione 29 dicembre 2008 tralasciavano di menzionare l'obbligo di motivare il gravame e le conseguenze in caso di inottemperanza, venendo meno alle severe esigenze procedurali poste dalla tassazione d'ufficio (DTF 123 II 552). Al contrario, l'autorità di tassazione ha concesso al contribuente di sostanziare il proprio reclamo del 22 gennaio 2009 con una tabella sinottica trasmessa in data 20 aprile 2009; ha inoltre accordato la possibilità di ben tre audizioni (il 19 maggio, il 29 luglio ed il

5 novembre 2009); dopo la seconda di queste audizioni l'Ufficio di tassazione ha addirittura trasmesso al contribuente una tabella sinottica con i dati relativi alla procedura di imposizione TUI di tutti e 24 mappali in oggetto, chiedendo che in caso di accordo venisse ritornata debitamente controfirmata. Ciò non risulta tuttavia essere avvenuto, e dopo un ulteriore lasso di tempo di 4 mesi l'autorità fiscale ha concesso al contribuente un'altra audizione, prima di emettere le decisioni su reclamo in data 24 dicembre 2009. Anche queste decisioni, sia per ciò che concerne le motivazioni, sia per quel che riguarda le indicazioni dei mezzi ricorsuali, non venivano notificate come tassazioni d'ufficio, e non ottemperavano pertanto ai requisiti posti dall'art. 206 cpv. 3 LT. 3.3. A questa Corte sfuggono le ragioni per cui, dopo aver invocato ed ottenuto dall'autorità di tassazione numerose e prolungate proroghe del termine per inoltrare le dichiarazioni d'imposta, il ricorrente non ha prodotto alcuna documentazione relativa ai costi d'investimento. L'unico accenno ad impedimenti intervenuti è contenuto nelle osservazioni al ricorso, nelle quali l'Ufficio di tassazione sostiene che il ricorrente avrebbe smarrito la documentazione in occasione di un trasloco. Che tale circostanza abbia impedito al ricorrente di produrre ogni documento relativo all'importante investimento immobiliare pare difficilmente immaginabile. Considerato il poco tempo trascorso fra l'edificazione e la tassazione, è invece probabile che il contribuente, pur avendo perduto i giustificativi dei pagamenti sostenuti per l'edificazione delle case vendute, possa ottenerne copia rivolgendosi alle imprese ed agli artigiani cui egli stesso ha attribuito gli appalti. Ciò non toglie che l'autorità di tassazione abbia rinunciato ad accertare la situazione effettiva e che di conseguenza le decisioni impugnate, pur rimanendo tassazioni ordinarie, siano fondate su considerazioni di verosimiglianza, e questo proprio in merito all'elemento più rilevante per le tassazioni sugli utili immobiliari in discussione, cioè i costi di costruzione delle 24 case unifamiliari fatte edificare da RI 1. Se si tiene conto del fatto che la tassazione d'ufficio rappresenta un'ultima ratio, quando ogni altra possibilità di accertare il reddito effettivo è esclusa, ci si domanda tuttavia se nella fattispecie sia giustificato l'operato dell'autorità fiscale, che ha subito proceduto a far stabilire i costi d'investimento mediante una perizia, senza attirare l'attenzione del contribuente sulle peculiarità della tassazione per apprezzamento. 3.4. Non si può in ogni caso trascurare la circostanza che formalmente l'autorità di tassazione non abbia seguito la procedura prevista dalla legge per i casi di tassazione d'ufficio. In questa situazione, non si può essere certi che il contribuente sia stato in grado di valutare correttamente le conseguenze, anche giuridiche, della sua mancata collaborazione, dato che non è stato formalmente diffidato, né le decisioni di tassazione erano state notificate formalmente come tassazioni d'ufficio, con i relativi severi requisiti ricorsuali. Nella presente situazione il ricorrente, come già osservato, in merito al punto centrale del ricorso, inerente i costi di costruzione effettivamente sostenuti, intende ottenere l'annullamento delle decisioni su reclamo e postula nuove decisioni, a lui (nettamente) più favorevoli. D'altronde, proprio l'estrema disponibilità sempre dimostrata dall'autorità di tassazione nei confronti del contribuente può aver indotto lo stesso a valutazioni non sufficientemente ponderate dapprima riguardo alla collaborazione da prestare (o meno) nei confronti dell'autorità, in seguito in merito alla formulazione dei gravami. Alla luce delle considerazioni che precedono, le 24 decisioni impugnate, concernenti l'imposta sugli utili immobiliari relativa alle part. n. \_\_\_\_\_ - \_\_\_\_\_ RFD di \_\_\_\_\_, devono essere annullate. Gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione di Lugano-Campagna affinché diffidi formalmente il contribuente a collaborare ed a fornire entro un congruo termine tutta la documentazione (giustificativi e fatture) inerente gli effettivi costi di

edificazione sopportati per le 24 case unifamiliari. In mancanza di ciò, l'Ufficio di tassazione dovrà procedere a notificare delle tassazioni d'ufficio esplicitamente definite come tali, e con la menzione precisa delle modalità e dei requisiti di reclamo, in ossequio all'art. 206 cpv. 3 LT. Un eventuale reclamo che, pur motivato, non apportasse la prova della "manifesta inesattezza" di tali decisioni andrebbe dichiarato irricevibile, precludendo al contribuente anche un ulteriore ricorso alla Camera di diritto tributario. 4. Visto l'esito del ricorso, la tassa di giustizia e le spese processuali sono poste a carico del ricorrente in misura parziale. All'insorgente è inoltre riconosciuta un'indennità per ripetibili. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia 1. Le 24 decisioni su reclamo del 24 dicembre 2009 sono annullate e gli atti sono rinviati all'Ufficio circondariale di Lugano-Campagna, perché completi l'inchiesta e adotti nuove decisioni di tassazione, dopo formale diffida al contribuente, in ossequio ai disposti di cui all'art. 206 cpv. 3 LT. 2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di fr. 900.– b. nelle spese di cancelleria di complessivi fr. 100.– per un totale di fr. 1'000.– sono a carico del ricorrente nella misura di un mezzo (fr. 500.–). Al ricorrente è riconosciuta un'indennità di fr. 1'000.– per ripetibili. 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.