

## **TI\_GERICHTE 80.2020.98 vom 5. Juni 2020**

TI Tribunale d'appello, 2020-06-05, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2020.98](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2020.98)

FR: TI\_GERICHTE 80.2020.98 du 5 juin 2020

IT: TI\_GERICHTE 80.2020.98 del 5 giugno 2020

### **Erwägungen**

#### **E. 25**

luglio 2013 RI 1 acqui-stava il mappale n. \_\_\_\_\_ RFD \_\_\_\_\_ da \_\_\_\_\_, al prezzo di fr. 300'000.-- per edificarlo e destinarlo a sua abita-zione primaria. La compravendita veniva iscritta al Registro fon-diario il 25 luglio 2013. C. Il 5 settembre 2013 RI 1 chiedeva la revisione della decisione dell'UT del 25 ottobre 2012, poiché il 24 giugno 2013 “è stata ottenuta la licenza edilizia per la costruzione di una casa unifamiliare primaria”. Con e-mail del 17 settembre 2013 il funzionario incaricato dell'UT confermava la tempestività della domanda di revisione, ma, ricordate le condizioni legali cui sottostà il differimento dell'imposizione, rilevava che la domanda sarebbe stata considerata completa soltanto al momento della presentazione del consuntivo finale dei costi, unitamente alle prove di paga-mento, al rogito completo di acquisto del fondo, alla dichiara-zione del Comune di \_\_\_\_\_ che certifica che la casa di abitazione al mappale \_\_\_\_\_ costituisce l'abitazione primaria. D. In data 1° marzo 2016, una volta ottenuta tutta la documenta-zione di cui al punto precedente, poi completata con ulteriore documentazione in data 24 febbraio 2017, RI 1 richiedeva la revisione della decisione dell'UT del 25 ottobre 2012. La contribuente richiedeva un differimento parziale, in quanto l'investimento totale era stato di fr. 1'103'682.65, importo superiore al valore d'investimento deducibile. L'utile imponibile si sa-rebbe pertanto dovuto ridurre da fr. 366'838.-- a fr. 141'317.--. Con decisione del 16 marzo 2017, l'UT respingeva l'istanza di revisione, in quanto non erano adempiute tutte le condizioni previste dall'art. 125 LT, dato che la notifica d'inizio lavori era stata presentata in data 24 settembre 2014 (con data di inizio lavori 6 ottobre 2014, confermata dall'ufficio tecnico del comune di \_\_\_\_\_), quindi ben oltre i 2 anni dalla vendita del mapp. \_\_\_\_\_ RDF \_\_\_\_\_ (20 febbraio 2012). E. La contribuente inoltrava tempestivo reclamo in data 14 aprile 2017, sostenendo che la domanda di revisione era stata inoltrata il 5 settembre 2013, ossia meno di due anni dopo l'iscrizione del trapasso di proprietà inerente alla vendita della sua abitazione primaria. La contribuente inoltre sosteneva di aver già acquistato la particella n. \_\_\_\_\_ di \_\_\_\_\_ al momento dell'inoltro della do-manda di revisione e di essere in possesso della licenza edilizia dal 24 giugno 2013. La reclamante faceva notare che attraverso l'e-mail del 17 dicembre 2013 il funzionario competente aveva confermato la tempestività dell'istanza di revisione e che, in nessun modo, tale comunicazione lasciava intendere che l'ammissione della domanda di revisione sarebbe stata subordinata ad altri requisiti, in particolare che i lavori di costruzione dovessero essere iniziati o portati a termine entro una determinata scadenza. Con riferimento all'art. 125 lett. g LT, sosteneva che la legge è totalmente silente riguardo al momento determinante per stabilire quando scada il termine di due anni. A suo avviso, tutte le condizioni per l'ottenimento del differimento parziale dell'imposizione a norma dell'art. 125 lett. g LT erano pertanto adempiute. F. L'UT, con decisione del 5 giugno 2020, respingeva il reclamo. Richiamando l'art. 232 cpv. 1 LT relativo ai motivi di

revisione, l'autorità fiscale riteneva che il reclamante non avesse presentato nuove obiezioni idonee a contrastare il rigetto dell'istanza di revisione. In sostanza, l'Ufficio di tassazione ribadiva le proprie considerazioni già espresse in precedenza. G. Con ricorso alla Camera di diritto tributario del 7 luglio 2020 contro la decisione dell'UT del 5 giugno 2020, RI 1 postula nuovamente la revisione della tassazione dell'imposta sugli utili immobiliari. In primo luogo, ritiene che il ricorso debba essere accolto in virtù del principio della buona fede, sulla base del fatto che l'istanza di revisione era stata dichiarata a suo tempo tempestiva dall'Ufficio di tassazione. La decisione impugnata sarebbe peraltro errata anche nel merito. A suo avviso, "stabilire quale unico criterio determinante la data di inizio dei lavori sarebbe arbitrario, poiché favorirebbe senza alcun motivo le persone che protraggono a lungo i lavori, rispetto a coloro che li iniziano in ritardo ma li portano a termine rapidamente". H. L'UT rinuncia a presentare ulteriori osservazioni limitandosi a richiamare quanto già espresso nelle motivazioni dell'istanza di revisione e del successivo reclamo.

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 l'art. 125 lett. g LT, l'imposizione dell'utile immobiliare è differita 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 termine di due anni all'acquisto o alla costruzione, in Svizzera, di un'abitazione sostitutiva adibita al medesimo scopo. La citata disposizione della legge tributaria riprende, nella sostanza, l'art. 12 cpv. 3 lett. a della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei cantoni e dei comuni (LAID; RS 642.12), precisando i limiti temporali e territoriali entro i quali il reinvestimento deve essere effettuato (cfr. anche DTF 137 II 419 consid. 2.1.).

2.2. Le condizioni cui la legge subordina il differimento dell'imposizione, in virtù dell'art. 125 lett. g LT, sono le seguenti: a) l'acquisto di un'abitazione sostitutiva adibita al medesimo scopo: l'oggetto alienato e quello sostitutivo acquistato devono cioè fungere entrambi da abitazione personale; b) l'uso personale deve essere esclusivo e durevole: l'abitazione alienata e quella acquistata non devono quindi essere locate a terzi o lasciate vuote, se non nei seguenti casi eccezionali: § l'esistenza di motivi estrinseci (nessuna offerta di acquisto nonostante sforzi per vendere, trasloco improvviso per ragioni professionali o di salute), ma non invece considerazioni di carattere finanziario, quali il rinvio della vendita per conseguire un prezzo migliore o per sfruttare l'incremento di valore; § la locazione con un contratto a termine di durata inferiore ad un anno, in particolare quando già al momento dell'inizio della locazione è nota la data della vendita, sicché si tratta di una semplice

situazione transitoria; in casi eccezionali è ammessa una durata che supera l'anno, purché la durata dell'uso personale abbia comunque ecceduto quella della locazione; c) deve trattarsi di abitazione primaria: è dunque escluso il differimento per le abitazioni secondarie e di vacanza; d) limite temporale di due anni fra la vendita e l'acquisto o la costruzione dell'abitazione sostitutiva: si ammette tuttavia che il reinvestimento possa addirittura precedere la vendita; e) il reinvestimento deve avvenire in Svizzera ( Soldini/Pedroli , op. cit., pp. 132-134 e p. 137; Soldini/Pedroli , L'imposizione degli utili immobiliari, Complemento al commentario, Lugano 2003, p. 100).

3. 3.1. Deve anzitutto essere escluso che l'accoglimento del ricorso sia imposto dal principio della buona fede, per il semplice fatto che l'autorità di tassazione avrebbe definito tempestiva la domanda di revisione già il 17 dicembre 2013.

3.2. Il principio della buona fede, che scaturisce direttamente dall'art. 9 Cost. e che vale per l'insieme dell'attività dello Stato, tutela il cittadino nel legittimo affidamento indotto dalle rassicurazioni ricevute dalle autorità, se ha conformato la sua condotta a delle decisioni, delle dichiarazioni o un comportamento determinato dell'amministrazione (cfr. p. es. DTF 131 II 627 consid. 6.1). Secondo la giurisprudenza, un'informazione o una decisione errata dell'amministrazione può vincolare quest'ultima, obbligandola a concedere all'amministrato un vantaggio in contrasto con la normativa in vigore, alle seguenti condizioni:

- che l'autorità abbia fornito un'informazione senza riserva;
- che l'informazione si riferisca ad una situazione concreta, che concerne persone determinate;
- che l'ufficio, che ha fornito l'informazione, fosse competente per farlo o che il cittadino avesse fondati motivi per ritenere che lo fosse;
- che l'amministrato non abbia potuto rendersi conto immediatamente dell'inesattezza dell'informazione ricevuta;
- che, confidando nelle informazioni ricevute, l'amministrato abbia adottato disposizioni che non potrebbe revocare senza subire pregiudizio;
- che il diritto applicabile non sia cambiato dal momento in cui l'informazione è stata rilasciata;
- che l'interesse alla corretta applicazione del diritto oggettivo non oltrepassi quello alla tutela dell'affidamento (sentenza del TF 2C\_486/2014 e 2C\_487/2014 del 18.7.2016 consid. 2.2 e giurisprudenza citata).

In considerazione del rilievo che ha il principio di legalità nel diritto tributario, il principio della buona fede ha tuttavia un'influenza limitata, soprattutto se entra in conflitto con il principio di legalità (DTF 131 II 627 consid. 6.1 con riferimenti).

3.3. Nella fattispecie, ricevuta l'istanza di revisione del 5 settembre 2013, l'Ufficio di tassazione si è rivolto al rappresentante della ricorrente, tramite e-mail, affermando che la domanda era tempestiva, "in quanto l'acquisto del fondo su cui verrà edificata l'abitazione primaria unifamiliare è stato iscritto il 25 luglio 2013". Ha poi però ricordato al destinatario quali sono le "condizioni cui la legge subordina il differimento dell'imposizione", per concludere che la domanda di revisione avrebbe potuto essere "considerata completa solo al momento della presentazione del consuntivo finale dei costi unitamente alle comprovate di pagamento, al rogito completo di acquisto del fondo, alla dichiarazione del Comune di \_\_\_\_\_ che certifica che la casa di abitazione al mappale 276 costituisce l'abitazione primaria della signora \_\_\_\_\_ e al no. di conto bancario/postale sul quale far accreditare da parte dell'Ufficio di esazione l'importo che verrà determinato a quel momento". È vero che la prima frase dell'e-mail in questione potrebbe lasciar intendere che la condizione per la concessione del differimento dell'imposizioni fosse adempiuta per effetto del semplice acquisto del terreno su cui sarebbe stata edificata la casa d'abitazione. L'autorità di tassazione ha poi però ricordato al destinatario quali sono le condizioni per il differimento e ha precisato che la domanda non poteva ancora essere considerata "completa". Comunque sia, è escluso che, confidando nelle informazioni ricevute, la contribuente abbia adottato

disposizioni che non potrebbe revocare senza subire pregiudizio. Infatti, l'abitazione precedente era già stata venduta e il terreno destinato all'edificazione della nuova casa era già stato acquistato. La questione non merita tuttavia di essere ulteriormente approfondita, visto che il ricorso è accolto nel merito, per le ragioni che seguono.

4. 4.1. Nel merito, si tratta di verificare l'adempimento delle condizioni per il differimento dell'imposizione, in caso di reinvestimento nell'abitazione primaria, e in particolar modo del limite temporale di due anni fra la vendita dell'immobile e l'acquisto sostitutivo.

4.2. Come già ricordato, la disposizione cantonale che concerne il differimento dell'imposizione si rifà all'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID, secondo cui l'imposizione è differita in caso di alienazione di un'abitazione (casa monofamiliare o appartamento) che ha servito durevolmente e 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. Secondo il Tribunale federale, la LAID lascia ai cantoni la possibilità di concretizzare la nozione di "congruo termine". La sua durata non è infatti stata discussa né nel messaggio del Consiglio federale né durante i dibattiti parlamentari. 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.490/2005 del 26 aprile 2006 consid. 2.3, in RtiD II-2006 n. 20t). Nei cantoni che hanno concretizzato il termine, questo spazia fra uno e cinque anni. La Suprema Corte ha anche ritenuto compatibile con la LAID il regime previsto dalla legge del Canton Lucerna, secondo cui il termine in caso di reinvestimento retroattivo era di un anno, non prorogabile, mentre quello per il reinvestimento posteriore era di due anni, prorogabile. L'acquisto sostitutivo che precede la vendita costituisce infatti per il proprietario un doppio onere, poiché durante questo lasso di tempo deve mantenere e finanziare due immobili, in particolar modo se paga interessi ipotecari. Dal punto di vista economico, pertanto, il proprietario ha interesse a liberarsi quanto prima dell'oggetto da sostituire. Se invece lo mantiene a lungo, si ritiene che l'oggetto acquistato non costituisca un bene sostitutivo bensì una riserva per incrementare il patrimonio nel tempo, per il caso in cui il mercato dovesse offrire una buona occasione per venderlo (sentenza 2A.445/2004 del 7 giugno 2005, in StE 2005 A 23.1 n. 11 = RDAF 2005 II p. 554).

4.3. Il Tribunale federale si è anche confrontato con la normativa e con la prassi in vigore nel Canton Ticino. Nella sentenza del 26 aprile 2006 (n. 2A.490/2005, in RtiD II-2006 n. 20t), ha ricordato che, 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. Ha poi ritenuto che questa rigida soluzione non sia censurabile, visto che proprio un periodo biennale corrisponde a quanto spesso viene inteso per "congruo termine". Ha quindi sottolineato che il termine decorre dalla vendita dell'abitazione che viene sostituita all'acquisto, rispettivamente alla costruzione, di quella sostitutiva. In particolare, 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 (sentenza 2A.490/2005 citata consid. 2.3, con riferimento in particolare a Soldini/Pedroli, op. cit., p. 133 s.).

4.4. RI 1 venduto il mappale n. \_\_\_\_\_ RFD \_\_\_\_\_ in data 20 febbraio 2012, per poi acquistare il mappale n. \_\_\_\_\_ RFD \_\_\_\_\_ il 25 luglio 2013. La licenza edilizia era stata già rilasciata in data 24 giugno 2013. L'inizio dei lavori è stato notificato al Comune di \_\_\_\_\_ per il 6 ottobre 2014. I lavori sono terminati il 30 ottobre 2015 e

l'abitabilità è stata concessa l'11 novembre 2015. Il 24 febbraio 2017, il rappresentante dell'insorgente ha prodotto una dichiarazione dell'architetto \_\_\_\_\_, secondo cui "il progetto della domanda di costruzione è stato allestito in tempi brevi al fine di rispettare i termini imposti dal proprietario per l'acquisto del terreno", termini che sono stati "rispettati anche grazie al ricevimento tempestivo della licenza edilizia senza opposizione". Infatti, fra l'inoltro della domanda (10.4.2013) e il rilascio della licenza (24.6.2013) è trascorso un tempo minimo. L'architetto ha poi precisato che "un ulteriore approfondimento del progetto e dello studio del sistema costruttivo si è reso necessario per raggiungere la migliore soluzione possibile e soddisfare le richieste costruttive, tecniche e economiche del committente". Il tempo relativamente lungo, intercorso fra il rilascio della licenza e l'inizio dei lavori sarebbe dunque riconducibile al descritto "approfondimento del progetto", per soddisfare le richieste della proprietaria.

4.5. È innegabile che, computando il termine biennale dalla vendita del bene sostituito (20.2.2012) all'inizio dei lavori di costruzione (6.10.2014), siano trascorsi più di due anni. Sta di fatto che sia l'acquisto del terreno destinato all'edificazione della casa d'abitazione sostitutiva (25.7.2013) sia il rilascio della relativa licenza edilizia (24.6.2013) sono intervenuti entro i due anni. Inoltre, terminati i lavori di costruzione, la ricorrente ha effettivamente trasferito il domicilio nella nuova casa. In queste circostanze, si può ritenere che il termine biennale previsto dall'art. 125 lett. g LT sia stato rispettato. La "costruzione" di un'abitazione sostitutiva è per definizione un processo che si protrae nel tempo e che comporta l'acquisto di un terreno, l'allestimento di un progetto, l'inoltro della domanda di costruzione, il rilascio della licenza edilizia, i lavori preparatori, il contratto di appalto, l'edificazione vera e propria, la concessione dell'abitabilità. Ognuna di queste fasi può subire un rallentamento, anche per cause indipendenti dalla volontà del proprietario, come nel caso di un'opposizione alla domanda di costruzione.

4.6 D'altronde, come visto, la stessa Alta Corte ammette che, quando l'acquisto sostitutivo segue la vendita dell'abitazione precedente, i cantoni possano prevedere un termine più lungo rispetto al caso del reinvestimento retroattivo e che possano anche ammettere una proroga dello stesso, per fondati motivi. Lo scopo del differimento dell'imposizione non consiste infatti nel favorire la semplice costituzione di riserve e proprio per evitare quest'ultima viene fissato un termine breve. Proprio perché la situazione che si presenta in caso di reinvestimento successivo diversa dal caso del reinvestimento retroattivo e in quest'ultima ipotesi i rischi di abuso sono accresciuti, il Tribunale federale ha ritenuto che vi siano ragioni serie e oggettive che giustificano la scelta del legislatore cantonale di prevedere termini diversi e anche di ammettere una proroga del termine solo nel caso del reinvestimento successivo (sentenza 2A.445/2004 cit., consid. 6.3 e 6.4; cfr. anche la sentenza 2C\_648/2018 del 25 settembre 2018 consid. 5.2 e 5.5). Nel Canton Ticino, il termine previsto dalla legge è di due anni sia per il reinvestimento successivo sia per quello retroattivo. Alla luce della giurisprudenza del Tribunale federale, si giustifica comunque un'applicazione più rigorosa nel secondo caso che nel primo. La stessa Suprema Corte, nel caso ticinese giudicato nel 2006, ha del resto rilevato che il termine biennale non sarebbe risultato rispettato "nemmeno se ci si fondasse sulla domanda di costruzione" (sentenza 2A.490/2005 citata, consid. 3.1). Non ha dunque escluso a priori che il termine possa essere commisurato tenendo conto dell'inoltro della domanda di costruzione anziché dell'inizio dei lavori di costruzione.

4.7. Tornando alla fattispecie in esame, entro il termine biennale la ricorrente ha perlomeno acquistato il terreno per l'edificazione dell'abitazione sostitutiva, per la quale esisteva già un progetto e l'autorità comunale aveva anche già rilasciato la licenza edilizia. Il fatto che l'edificazione non abbia avuto inizio subito dopo

l'acquisto del fondo è stato giustificato con delle modifiche al pro-getto iniziale, richieste dalla proprietaria. Una simile causa di posticipazione dell'inizio dei lavori appare tutt'altro che inverosimile, se si considera che il progetto iniziale era stato allestito per conto del precedente proprietario. Tenuto conto dello svolgimento delle vicende e in particolar modo del fatto che, entro i due anni dopo la vendita dell'abitazione precedente, l'insorgente ha acquistato un fondo con un progetto di costruzione già approvato, si giustifica il differimento dell'imposizione dell'utile immobiliare conseguito con la prima vendita. Decisivo è poi il fatto che, poco più di un anno dopo l'acquisto del terreno, i lavori di costruzione hanno comunque avuto inizio. 5. Il ricorso è conseguentemente accolto. La decisione su reclamo del 5 giugno 2020 è annullata e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione, perché entri nel merito dell'istanza di revisione. Visto l'esito del ricorso, non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Alla ricorrente è riconosciuta un'indennità per ripetibili. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia 1. Il ricorso è accolto. § La decisione su reclamo del 5 giugno 2020 è annullata e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione, perché entri nel merito dell'istanza di revisione della decisione di tassazione del 15.10.2012. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né ripetibili. Alla ricorrente è riconosciuta un'indennità di fr. 600.– 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 LAI Copia per conoscenza: - municipio di . per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello II presidente: La segretaria:

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