

Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2C 288/2007 /biz

Sentenza del 19 dicembre 2007
II Corte di diritto pubblico

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

Parti
A.A. _____,
Comunione ereditaria fu B.A. _____,
composta da: C.A. _____, D.A. _____, E.A. _____,
ricorrenti, tutti patrocinati dall'avv. Gianluigi Della Santa,

contro

Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino,
viale S. Franscini 6, 6500 Bellinzona.

Oggetto
imposta sugli utili immobiliari,

ricorso in materia di diritto pubblico contro la sentenza emanata il 14 maggio 2007 dalla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Cantone Ticino.

Fatti:

A.

J.A. _____, padre di B.A. _____ e A.A. _____, ha acquistato nel 1961 la particella xxx di Vira Gambarogno, su cui nel 1965 ha fatto costruire una casa d'abitazione plurifamiliare. Con atto pubblico del 12 maggio 2005 i due discendenti di J.A. _____, nel frattempo divenuti comproprietari del fondo in ragione di un mezzo ciascuno, hanno costituito un diritto di compera sul sedime a favore di F. _____ e G. _____ al prezzo di fr. 1'800'000.-. L'8 settembre 2005 il diritto di compera è stato ceduto alla società H. _____ GmbH di Meggen, che l'ha poi esercitato il 29 settembre 2005 ed è così stata iscritta come nuova proprietaria della particella.

B.

Nella dichiarazione per l'imposta sugli utili immobiliari, dal ricavo di fr. 1'800'000.- i venditori hanno dedotto quale valore di investimento l'importo di fr. 1'045'900.-. Al riguardo, si sono fondati su una perizia dell'ing. I. _____ che ha stimato il valore commerciale del fondo nel 1965, anno di costruzione dello stabile, in fr. 940'300.- ed i costi di manutenzione totali dal 1961 al 2005 in fr. 316'800.-, di cui un terzo, ovvero fr. 105'600.-, da computare in quanto costi di miglioria.

Con decisione di tassazione del 28 agosto 2006, l'Ufficio circondariale di tassazione di Bellinzona ha fissato l'utile imponibile in fr. 1'155'900.- e la relativa imposta dovuta in fr. 34'677.-, corrispondente al 3 % di tale importo. Dal valore di alienazione l'autorità ha dedotto il valore di stima ufficiale in vigore vent'anni prima, pari a fr. 644'100.-, ritenendolo determinante, a titolo sostitutivo, visto che non erano stati prodotti documenti giustificativi atti a comprovare i costi di investimento effettivi e che la perizia inoltrata non poteva sopperire

a tale mancanza. Questa decisione è stata confermata, su reclamo, il 26 ottobre 2006. Il successivo ricorso interposto dinanzi alla Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello del Canton Ticino è stato a sua volta respinto, con sentenza del 14 maggio 2007.

C.

Il 14 giugno 2007 B.A. _____ e A.A. _____ si sono aggravati dinanzi al Tribunale federale mediante un atto denominato "ricorso di diritto pubblico", con cui hanno chiesto di annullare la pronuncia della Camera di diritto tributario e di fissare l'utile imponibile in fr. 754'100.- e l'imposta dovuta in fr. 22'677.-. Hanno lamentato la violazione degli art. 8 e 9 Cost.

D.

La Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino e l'Amministrazione federale delle contribuzioni, senza formulare osservazioni, hanno postulato la reiezione del ricorso. La Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello ha invece rilevato che il gravame è insufficientemente motivato, ma ha rinunciato a formulare una proposta di giudizio.

E.

In seguito al decesso di B.A. _____ dopo l'inoltro del ricorso, il procedimento è stato sospeso e gli eredi invitati a produrre il certificato ereditario e le loro procure. Versati agli atti tali documenti, con decreto presidenziale del 6 novembre 2007 la causa è stata riattivata.

Diritto:

1.

1.1 La procedura è retta dalla legge sul Tribunale federale del 17 giugno 2005 (LTF; RS 173.100; cfr. art. 132 cpv. 1 LTF). È pertanto escluso che il gravame sia ricevibile quale ricorso di diritto pubblico, rimedio previsto dall'abrogata legge federale sull'organizzazione giudiziaria, del 16 dicembre 1943 (OG; art. 84 segg. OG), ma non dal nuovo ordinamento. L'errata denominazione di un rimedio giuridico non comporta comunque alcun pregiudizio per la parte ricorrente, se il suo allegato adempie le esigenze formali del tipo di ricorso effettivamente esperibile (DTF 133 I 300 consid. 1.2; cfr. anche DTF 131 I 145 consid. 2.1).

1.2 Interposto in tempo utile, il ricorso concerne una causa di diritto pubblico che non ricade sotto alcuna delle eccezioni previste dall'art. 83 LTF. Presentato da contribuenti direttamente toccati dal giudizio contestato e diretto contro una decisione finale resa in ultima istanza cantonale che non può essere impugnata dinanzi al Tribunale amministrativo federale, il gravame è pertanto di massima ammissibile quale ricorso in materia di diritto pubblico ai sensi degli art. 82 segg. LTF e 73 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14).

2.

2.1 Con il ricorso in materia di diritto pubblico può in particolare venir censurata la violazione del diritto federale (art. 95 lett. a LTF), nozione che comprende anche i diritti costituzionali dei cittadini (DTF 133 III 446 consid. 3.1, 462 consid. 2.3). Salvo eccezioni (cfr. art. 95 lett. c e d LTF), l'applicazione del diritto cantonale e comunale non può per contro venir contestata direttamente, ma solo se ha per conseguenza una violazione del diritto federale ai sensi dell'art. 95 lett. a LTF. Su questo aspetto il potere di cognizione del Tribunale federale in base alla nuova legge di procedura è rimasto invariato rispetto alla situazione previgente (DTF 133 II 249 consid. 1.2.1).

Di principio il Tribunale federale applica il diritto d'ufficio (art. 106 cpv. 1 LTF) e non è pertanto vincolato né dagli argomenti sollevati nel gravame né dai considerandi sviluppati dall'autorità precedente. Tuttavia, tenuto conto dei requisiti di motivazione a cui soggiacciono gli atti ricorsuali (art. 42 cpv. 1 e 2 LTF), esamina di regola solo le censure addotte, a meno che i vizi giuridici appaiano manifesti. Esso non è tenuto a trattare, come un giudice di prima istanza, tutte le questioni giuridiche che la fattispecie potrebbe porre, se queste non sono più controverse dinanzi a lui (DTF 133 II 249 consid. 1.4.1).

In relazione alla violazione di diritti fondamentali e di disposizioni di diritto cantonale o intercantonale, il prin-

cipio dell'allegazione vale in maniera accresciuta. Il Tribunale federale esamina infatti simili censure soltanto se il ricorrente le ha sollevate e motivate (art. 106 cpv. 2 LTF). Al riguardo, si applicano in pratica le esigenze di chiarezza e precisione della motivazione che la prassi aveva dedotto dall'art. 90 cpv. 1 lett. b OG per il ricorso di diritto pubblico (DTF 133 II 249 consid. 1.4.2; 133 IV 286 consid. 1.4).

2.2 Anche l'accertamento dei fatti può venir censurato solo entro limiti ristretti, ovvero se è stato svolto in modo manifestamente inesatto o in violazione del diritto ai sensi dell'art. 95 LTF e se l'eliminazione del vizio può essere determinante per l'esito del procedimento (art. 97 cpv. 1 e 105 cpv. 1 e 2 LTF). Occorre quindi, ad esempio, che la valutazione delle prove risulti arbitraria (sentenza 4A 223/2007 del 30 agosto 2007, consid. 3.2; Markus Schott, in: Niggli/Uebersax/Wiprächtiger [a cura di], Basler Kommentar, Bundesgerichtsgesetz, Basilea 2008, n. 7 ad art. 97; cfr. anche art. 105 cpv. 2 OG e DTF 129 I 337 consid. 4.1).

La parte ricorrente che intende scostarsi dai fatti stabiliti dall'autorità precedente deve spiegare in maniera circostanziata per quali motivi ritiene che le condizioni di una delle eccezioni previste dall'art. 97 cpv. 2 LTF sarebbero realizzate. In caso contrario, a meno di lacune manifeste da rettificare d'ufficio (art. 105 cpv. 2 LTF), non si può tener conto di uno stato di fatto diverso da quello posto a fondamento della decisione impugnata (DTF 133 II 249 consid. 1.4.3).

3.

3.1 In base all'art. 12 cpv. 1 LAID, i cantoni devono riscuotere un'imposta sugli utili immobiliari, a cui devono in particolare soggiacere 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).

Secondo l'art. 128 della legge tributaria ticinese, del 21 giugno 1994 (LT) l'imposta sugli utili immobiliari ha per oggetto la differenza tra il valore di alienazione ed il valore di investimento, che è composto dal valore di acquisto e dai costi di investimento. L'art. 129 cpv. 2 LT prevede poi che in caso di proprietà di durata superiore a vent'anni, l'alienante possa chiedere che il valore di stima in vigore venti anni prima del trasferimento di proprietà valga quale valore di investimento fino a tale data.

3.2 Nel caso concreto, è pacifico che la durata della proprietà determinante per il calcolo dell'imposta è superiore a quarant'anni, poiché il termine ha iniziato a decorrere con l'acquisto del fondo da parte di J.A. _____. L'imposta non è tuttavia stata calcolata sulle spese di investimento effettive, bensì sul valore di stima della proprietà vent'anni prima della sua vendita. Inoltre non sono stati i contribuenti a volersi prevalere del valore di stima, bensì l'autorità fiscale, e con essa la Corte cantonale, che ha ritenuto insufficienti i documenti prodotti per dimostrare il valore di investimento.

4.

4.1 Nell'atto ricorsuale introdotto in questa sede, gli insorgenti non sostengono (più) che il riferimento al valore di stima in caso di proprietà di durata superiore a vent'anni sia di per sé stesso contrario ai dettami della legge sull'armonizzazione fiscale o che, su questo punto, la legislazione cantonale risulti addirittura arbitraria (art. 9 Cost.), ovvero non semplicemente discutibile, ma manifestamente insostenibile e priva di senso e di scopo (cfr. DTF 133 I 259 consid. 4.3, 249 consid. 3.3; 131 I 1 consid. 4.2; 129 I 1 consid. 3). Essi non pretendono nemmeno che il ricorso a tale parametro da parte delle autorità anziché dei contribuenti violi a sua volta la legge sull'armonizzazione fiscale o derivi da un'applicazione arbitraria del diritto cantonale.

4.2 Di conseguenza, sugli aspetti menzionati il gravame non solo non contiene una motivazione adeguata sotto il profilo dell'art. 106 cpv. 2 LTF (sulla cui applicabilità cfr. comunque: sentenza 2A.609/2003 del 27 ottobre 2004, in: StE 2005 A 23.2 n. 2, consid. 1.2 e 2.1), ma nemmeno adempie le esigenze meno rigorose dell'art. 42 cpv. 2 LTF (DTF 133 IV 286 consid. 1.4; 131 II 470 consid. 1.3, 449 consid. 1.3).

In queste circostanze un esame d'ufficio si imporrebbe unicamente in caso di disattenzione manifesta del diritto federale (cfr. consid. 2.1). Ora il tenore letterale dell'art. 12 cpv. 1 LAID ammette di per sé l'uso di un parametro sostitutivo per determinare le spese di investimento ("prezzo d'acquisto o valore di sostituzione"), senza specificare ulteriormente quali valori possano essere adottati. Inoltre non sembra fissare alcuna condizione dal punto di vista soggettivo per poter far capo al valore di sostituzione. Certo, ciò non significa ancora che i cantoni

godano in tale ambito di ampia libertà e quindi che il potere cognitivo del Tribunale federale sia limitato (DTF 131 II 722 consid. 2.1 e 2.2; 130 II 202 consid. 3.1 e 3.2; cfr. anche Bernhard Zwahlen, in: Zweifel/ Athanas [a cura di], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht*, Vol. I/1, 2a ed., Basilea 2002, n. 56 ad art. 12 LAID). Quanto rilevato basta comunque per attenersi alle censure sollevate dai ricorrenti. Le questioni sin qui evocate non vanno quindi approfondite oltre.

5.

5.1 Litigiosa, e da esaminare, è pertanto solo la forza probante della perizia prodotta dai ricorrenti per dimostrare il valore di investimento.

La censura concerne l'apprezzamento delle prove che, come già osservato, viene verificato solo entro i limiti dell'arbitrio (cfr. consid. 2.2). Secondo la giurisprudenza, in tale contesto vi è arbitrio se il giudice ha manifestamente misconosciuto il senso e la portata di un mezzo di prova, se ha omesso senza ragioni valide di tener conto di un elemento di prova importante, suscettibile di modificare l'esito della vertenza, oppure se, sulla base degli elementi raccolti, ha tratto delle deduzioni insostenibili. Perché il Tribunale federale sostituisca il proprio apprezzamento a quello dell'autorità precedente non basta quindi che un'interpretazione diversa delle prove e dei fatti che ne derivano appaia altrettanto concepibile (DTF 129 I 8 consid. 2.1; 127 I 38 consid. 2a; sentenza 1C 162/2007 del 1° novembre 2007, consid. 2.1).

Ci si potrebbe invero chiedere se la motivazione del ricorso sia sviluppata in modo da sostenere veramente l'arbitrarietà del giudizio impugnato, nel senso testé indicato, oppure se non si limiti a ribadire in maniera appellatoria l'attendibilità del referto peritale. Le esigenze di motivazione sono del resto accresciute quando si tratta di contestare l'accertamento dei fatti (cfr. consid. 2.2) e, più in generale, quando si invoca l'arbitrio (DTF 128 I 295 consid. 7a; 125 I 492 consid. 1b). Visto l'esito del gravame la questione può comunque rimanere aperta.

5.2 Il valore di investimento è un fattore che concorre a ridurre l'onere fiscale. Di principio, l'onere della prova per i fatti che permettono di stabilire tale parametro incombe quindi ai contribuenti (DTF 133 II 153 consid. 4.3; 121 II 257 consid. 4c/aa; Alessandro Soldini/Andrea Pedroli, *L'imposizione degli utili immobiliari*, Lugano 1996, pag. 251; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, *Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz*, 2a ed., Zurigo 2006, n. 16 ad § 221 StG/ZH). Il valore di acquisto è dimostrato dalla precedente tassazione o, in assenza di questa, dal prezzo risultante dai pubblici registri (art. 130 LT). La prova delle spese avviene invece mediante presentazione di fatture quietanzate o di altri documenti giustificativi (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., n. 20 ad § 221 StG/ZH).

Nel caso specifico, è assodato che, probabilmente per motivi a loro non imputabili, i ricorrenti non hanno potuto fornire queste prove. È quantomeno sostenibile ammettere che in un simile caso il valore di investimento possa tra l'altro anche venir stimato, come ritenuto dai giudici cantonali (cfr. Soldini/Pedroli, op. cit., pag. 251; Richner/Frei/ Kaufmann/Meuter, op. cit., n. 19 ad § 221 StG/ZH). Ad una valutazione di questo tipo occorre tuttavia porre esigenze rigorose, al fine di evitare abusi. In effetti il contribuente non deve in ogni caso trovarsi in una situazione più favorevole di quella in cui sarebbe se avesse inoltrato i conteggi e le fatture di principio necessari (cfr. la sentenza del Tribunale amministrativo friborghese del 14 maggio 2004, in: StR 59/2004 pag. 839, consid. 1d).

5.3 La perizia dell'ing. I. _____ versata agli atti dai ricorrenti è stata ritenuta inadatta a comprovare l'effettivo valore di investimento da tutte le istanze precedenti. Tale giudizio non risulta certo sprovvisto d'ogni fondamento e resiste quindi alla censura d'arbitrio.

La perizia non valuta infatti i costi di investimento concretamente sostenuti nel 1965 e negli anni successivi, ma fornisce una stima per definire il valore commerciale nell'anno di costruzione dello stabile. La stima è basata su di una ponderazione tra il valore reale e il valore di reddito, al quale è attribuito un peso specifico quattro volte superiore al primo parametro. In tal modo viene stabilito un valore commerciale, nel 1965, di fr. 940'300.-. A questo importo i ricorrenti aggiungono un terzo dei costi di manutenzione sostenuti tra il 1961 e il 2005, che il perito ha stimato nel complesso a fr. 316'800.-, considerandoli spese di miglioria (cfr. art. 134 LT). Ne risulta così il valore di investimento preteso, di fr. 1'045'900.- (940'300.- + 105'600.-). Non è tuttavia manifestamente errato ritenere che mediante questa valutazione non vengono dimostrati i costi di investimento determinanti ai sensi dell'art. 129 cpv. 1 LT. Persino il prezzo per l'acquisto del terreno nel 1961, che di per

sé dovrebbe essere accertabile tramite registro fondiario, viene semplicemente stimato. Altrettanto dicasi dei costi di manutenzione sostenuti durante 44 anni, che nemmeno per il periodo più recente vengono documentati.

Infine pure

l'assunto secondo cui un terzo di questi costi è rappresentato da spese di miglioria non è supportato da alcuna prova concreta.

5.4 Gli ulteriori argomenti che i ricorrenti oppongono a questa conclusione non portano ad un risultato diverso. Gli interessati sostengono in particolare che la Corte cantonale avrebbe stabilito "criteri assolutamente troppo formali" per permettere di ricostruire il valore di investimento mediante una perizia, contravvenendo in tal modo al principio della parità di trattamento ed incorrendo in un formalismo eccessivo. In realtà, il precetto costituzionale di uguaglianza (art. 8 Cost.) risulterebbe violato proprio se si seguisse la valutazione fatta allestire dai ricorrenti, inadatta a raggiungere l'obiettivo che avrebbe dovuto perseguire. Gli insorgenti ritengono inoltre che l'autorità precedente avrebbe operato a torto una distinzione tra costi di investimento e valore commerciale, rendendo anche per questo difficile una ricostruzione dei primi. Questa difficoltà nel dimostrare i costi effettivi è oggettiva (per un esempio degli elementi che potrebbero costituire prove sufficienti, cfr. ancora la sentenza apparsa in StR 59/2004 pag. 839, consid. 1d e 2a pag. 846). Essa non può tuttavia venir evitata ricorrendo semplicemente ad una stima del valore commerciale, in cui ha un peso determinante il valore di reddito.

6.

Va dunque ammesso che la Corte cantonale poteva in modo legittimo considerare il valore di investimento non sufficientemente comprovato. In assenza di altre censure, il ricorso, nella misura in cui è ammissibile, deve pertanto essere respinto.

Secondo soccombenza, le spese giudiziarie vanno poste a carico dei ricorrenti, con responsabilità solidale (art. 65 e 66 cpv. 1 e 5 LTF). Non si assegnano ripetibili ad autorità vincenti intervenute in causa nell'esercizio delle loro attribuzioni ufficiali (art. 68 cpv. 3 LTF).

Per questi motivi, il Tribunale federale pronuncia:

1.

Nella misura in cui è ammissibile, il ricorso, da trattare quale ricorso in materia di diritto pubblico, è respinto.

2.

Le spese giudiziarie di fr. 2'000.– sono poste a carico dei ricorrenti, in solido.

3.

Comunicazione al patrocinatore dei ricorrenti, 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, 19 dicembre 2007

In nome della II Corte di diritto pubblico
del Tribunale federale svizzero

Il presidente: Il cancelliere:

Merkli Bianchi