

# TI\_GERICHTE 80.2015.111 vom 26. Mai 2015

TI Tribunale d'appello, 2015-05-26, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2015.111](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2015.111)

FR: TI\_GERICHTE 80.2015.111 du 26 mai 2015

IT: TI\_GERICHTE 80.2015.111 del 26 maggio 2015

## Regeste

Imposta sugli utili immobiliari: differimento, reinvestimento nell'abitazione primaria, abitazione coniugale, uscita del marito per separazione, mantenimento del requisito dell'uso durevole

## Erwägungen

### E. 1

e \_\_\_\_\_ hanno acquistato un terreno (mapp. \_\_\_\_\_) a \_\_\_\_\_ e vi hanno edificato una casa d'abitazione, dove hanno trasferito il domicilio il 1° giugno 2004. Il 7 luglio 2010 il marito si è trasferito a \_\_\_\_\_ e il 16 novembre 2012 a \_\_\_\_\_, in un appartamento acquistato nel frattempo. La moglie ha per contro mantenuto il domicilio nella casa di \_\_\_\_\_ fino al 15 luglio 2013, quando si è a sua volta trasferita a \_\_\_\_\_, in un appartamento acquistato l'8 luglio 2013. Con atto pubblico del 18 giugno 2013, iscritto a Registro fondiario il 19 luglio 2013, i coniugi \_\_\_\_\_ hanno venduto il mapp. n. \_\_\_\_\_ RFD di \_\_\_\_\_ al prezzo di fr. 3'225'000.-. Il 20 gennaio 2014 è stato pronunciato il divorzio dei coniugi \_\_\_\_\_. B. Inoltrando la dichiarazione per l'imposta sugli utili immobiliari, i venditori hanno chiesto il differimento dell'imposizione, argomentando che il ricavo della vendita della casa d'abitazione era stato parzialmente reinvestito nell'acquisto di due appartamenti, divenuti abitazioni primarie dei coniugi divorziati. Notificando la tassazione dell'imposta sugli utili immobiliari ai venditori, l'RS 1 ha concesso il differimento parziale dell'imposizione alla moglie, negandola per contro al marito. Con decisione del 29 dicembre 2014, ha pertanto commisurato l'utile imponibile conseguito da RI 1 in fr. 884'478.- e l'imposta in fr. 93'332.60. Nella motivazione ha spiegato che non erano adempiuti i presupposti per il differimento dell'imposizione, in considerazione del fatto che il contribuente aveva trasferito il domicilio il 6 luglio 2010 e pertanto da quel momento la casa di \_\_\_\_\_ "non era più abitazione primaria per il signor RI 1". C. Il contribuente ha interposto reclamo il 28 gennaio 2015, argomentando che la casa venduta era rimasta abitazione coniugale fino al divorzio, anche se egli "viveva provvisoriamente separato dalla moglie da oltre due anni". L'Ufficio di tassazione ha respinto il reclamo, con decisione del 26 maggio 2015, nella quale ha ribadito che, dal momento in cui il reclamante aveva trasferito il domicilio in un altro comune, l'abitazione non si poteva più considerare primaria e, pertanto, non poteva essere ammesso il differimento per una vendita intervenuta oltre tre anni dopo. D. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, RI 1 contesta la decisione dell'Ufficio di tassazione, che ha ritenuto che la casa venduta dai coniugi non costituisse più abitazione primaria, per il marito, che aveva trasferito il domicilio in un altro comune nel 2010. Secondo il ricorrente, infatti, al momento della firma della convenzione sulle conseguenze accessorie del divorzio, egli viveva provvisoriamente separato di fatto dalla moglie da oltre

due anni. Tale abitazione “era e rimaneva coniugale e primaria” fino al momento del divorzio. Nelle sue osservazioni del 26 giugno 2015, l’Ufficio di tassazione ha proposto di respingere il ricorso. Diritto

### **E. 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).

### **E. 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).

### **E. 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 LAID, precisando i limiti temporali e territoriali entro i quali il reinvestimento deve essere effettuato. Il legislatore ha introdotto tale norma, su suggerimento della commissione di esperti incaricata di redigere un progetto di imposta sugli utili immobiliari, nell’intento di evitare casi di rigore estremo, quando, ad esempio, il contribuente è costretto a trasferire il domicilio e vendere l’abitazione per ragioni professionali. Il Consiglio Federale, nel Messaggio sull’armonizzazione, sottolineava a sua volta che al contribuente, spesso per l’elevata imposta sui guadagni immobiliari, non è possibile acquistare nel nuovo luogo un’abitazione sostitutiva di ugual valore e che l’assenza di una tale possibilità di reinvestimento sostitutivo può nuocere alla mobilità professionale ( Soldini/Pedroli , op. cit., p. 131). La dottrina è concorde nel considerare il motivo di differimento in esame come un’eccezione propria, giacché, se anche la vendita di un immobile privato fosse necessitata, nondimeno vi sarebbe realizzazione del relativo utile. La ratio della rinuncia ad imporre deve dunque ricercarsi non tanto nell’inesistenza di una componente dell’utile, bensì nelle modalità di impiego di quest’ultimo ( Ochsner , Die Besteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, Zurigo 1976, p. 105 s.; Mettler , Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Schwyz, Zurigo 1990, p. 137 ss.; Rumo , Die Liegenschaftsgewinn- und die Mehrwertsteuer des Kantons Freiburg, Friburgo 1993, p. 168). Alcuni autori ritengono pertanto che il legislatore abbia deciso di fare un uso extra-fiscale dell’imposta sugli utili immobiliari ( Mettler , op. cit., p. 139;

Rumo , op. cit., p. 170), cioè che abbia inteso promuovere, con tale mezzo, la proprietà dell'abitazione o la mobilità della popolazione ( Soldini/Pedroli , op. cit., p. 132).

### **E. 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).

### **E. 2.3**

Qualora, in seguito all'alienazione dell'abitazione primaria, solo una parte del ricavato venga impiegata per il reinvestimento oppure non vi sia perfetta identità fra venditore e acquirente (p. es. il solo marito vende la propria casa, ma ne acquista una nuova insieme alla moglie), si è in presenza di un reinvestimento parziale ( Soldini/Pedroli , op. cit., p. 134 ss). Se dunque solo una parte del ricavato viene impiegata per acquistare l'immobile sostitutivo, si ha una quota di tale importo che rimane a disposizione dell'alienante; seguendo la prassi del Canton Berna, anche l'autorità ticinese impone quest'ultima quota, quale utile lordo, senza deduzione proporzionale dei costi di investimento (CDT n. 80.2002.20 del 13 marzo 2002, in RDAT II-2002 n. 14t).

### **E. 3.1**

Come esposto in narrativa, il ricorrente e la ex moglie avevano acquistato un terreno nel 2003 e vi avevano poi edificato una casa, divenuta loro abitazione coniugale. Nel corso del 2010, in concomitanza con l'avvio di una prima causa di divorzio, l'insorgente si è separato dalla moglie e si è trasferito in un altro comune. Nel 2013, definite le conseguenze accessorie del divorzio, che sarebbe stato pronunciato all'inizio del 2014, i coniugi hanno venduto la casa di abitazione coniugale e si sono trasferiti ognuno in un appartamento acquistato nel frattempo. Mentre ha concesso il differimento parziale alla ex moglie, che ha risieduto nella casa ceduta fino al momento della vendita, l'Ufficio di tassazione lo ha per contro negato al ricorrente, argomentando che per lui, che aveva già trasferito il domicilio nel corso del 2010, la casa alienata non era più abitazione primaria al momento determinante della vendita.

### **E. 3.2**

Per poter beneficiare di un differimento d'imposta degli utili immobiliari in caso di alienazione dell'abitazione primaria, è necessario quale presupposto fondamentale che il contribuente sia proprietario del bene immobile, di cui deve fare anche un uso personale durevole. Il contribuente che usa personalmente un'abitazione, ma non ne è proprietario, non può beneficiare del differimento giusta l'art. 125 lett. g LT. In una sentenza del 15 marzo 2012, il Tribunale federale ha avuto modo di confermare che la condizione dell'uso durevole e esclusivo va interpretata in modo restrittivo, sottolineando in particolare che l'abitazione alienata doveva costituire il domicilio principale del contribuente (decisione TF n. 2C\_497/2011, in DTF 138 II 105 = RDAF 2012 II 252.). Già in precedenza, l'Alta Corte aveva affermato che l'uso di un immobile da parte di terzi esclude in sé l'uso personale e che solo in casi eccezionali, in particolar modo se l'uso da parte di terzi è stato di breve durata, il privilegio del reinvestimento viene salvaguardato. Ha escluso in particolare che possa ancora essere concesso il differimento se l'immobile è stato ceduto in locazione per oltre due anni (sentenza del 21 agosto 2008, n. 2C\_215/2008 del 21 agosto 2008, consid. 4.3; v. anche la sentenza del 9 febbraio 2015, n. 2C\_583/2014, in RF 70/2015 p. 524, consid. 4.4.3; inoltre: Verrey, *L'imposition différée du gain immobilier: harmonisation fédérale et droit cantonal comparé*, Ginevra 2011, n. 223, p. 190).

### **E. 3.3**

Nel caso in esame, l'uso personale, da parte del venditore dell'immobile, non sarebbe peraltro venuto meno in seguito ad una locazione o comunque alla messa a disposizione dello stesso a favore di terze persone. Il ricorrente ha per contro trasferito altrove il proprio domicilio, essendo intervenuta la separazione dalla moglie, la quale ha invece continuato a risiedervi fino al momento della vendita. A tale proposito, la prassi e la giurisprudenza di altri cantoni hanno già avuto modo di ammettere che il proprietario di un'abitazione familiare secondo l'art. 169 CC possa beneficiare dell'uso dell'immobile da parte del coniuge e dei figli, pur avendo egli stesso lasciato la casa anni prima. In una sentenza del 26 marzo 2007 (StE 2007 B 42.38 n. 31), il Tribunale amministrativo del Canton Berna, p. es., ha ammesso che la qualità di abitazione familiare di una casa, lasciata dal proprietario per ben otto anni prima della vendita, cioè durante la separazione dalla moglie, era venuta meno solo allo scioglimento del matrimonio, poiché fino a quel momento un impiego diverso (locazione o vendita) era escluso (cfr. anche Verrey, op. cit., n. 191, p. 159). Nello stesso senso si è espresso il Tribunale fiscale del Canton Neuchâtel, che, in una sentenza del 30 novembre 2009 (RJN 2010 p. 421), ha ammesso che possa beneficiare del reinvestimento un coniuge, proprietario dell'abitazione familiare, che ha lasciato quest'ultima durante la procedura per poi venderla dopo la pronuncia del divorzio. Il proprietario aveva acquistato l'immobile nel 2001 e ne aveva fatto l'abitazione coniugale nel 2002; alla fine del 2006 aveva lasciato la casa, in concomitanza con la separazione dalla moglie e nel 2008 erano intervenuti il divorzio e la vendita dell'immobile. Secondo la Corte cantonale, l'art. 169 CC impediva al ricorrente di concedere a terzi l'utilizzazione della casa, fintantoché serviva da abitazione familiare per l'ex moglie ed i figli, con la conseguenza che la sua capacità di disporre era limitata, non potendo in particolar modo vendere senza il consenso della consorte. Alla vendita, la sua situazione era pertanto esattamente la stessa di chi vende un'abitazione di cui ha effettivamente l'uso personale. Anche il Tribunale amministrativo del Canton Lucerna, in una sentenza del 15 maggio 2007 (LGVE 2007 II n. 27) ha escluso che venga meno l'uso personale nel caso in cui, nell'ambito delle misure provvisorie adottate durante la procedura di divorzio, l'immobile di un coniuge sia stato attribuito in uso all'altro coniuge ed ai figli (cfr. anche Luzerner Steuerbuch, vol. 3, Weisungen GGStG, § 4

Abs. 1 Ziff. 7, n. 47). Una prassi analoga è nota anche nei cantoni di Zurigo (cfr. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3 a ediz., Zurigo 2013, § 216, n. 324, p. 1877, con riferimento anche ad una sentenza non pubblicata del Tribunale amministrativo cantonale del 19 dicembre 1995) e Argovia ( Klöti-Weber, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber [a cura di], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz,

#### **E. 3.4**

Come risulta dalla sentenza della prima Camera civile del Tribunale d'appello (del 2 maggio 2013), prodotta con il ricorso, una procedura di divorzio era già stata promossa dal ricorrente nel 2010, ma la causa era poi stata stralciata per intervenuta perenzione, non essendo più stati compiuti atti processuali nei due anni successivi all'udienza. Il divorzio sarebbe poi stato pronunciato solo all'inizio del 2014. In queste circostanze, è difficile negare che l'immobile appartenente al ricorrente ed alla ex moglie sia rimasto abitazione coniugale fino al momento della vendita, intervenuta nel 2013, nonostante l'uscita del marito, che nel 2010 ha trasferito il domicilio in un altro comune. Anche nel suo caso, infatti, egli era impossibilitato a cedere a terzi l'uso della casa, che era abitata dalla moglie e dai figli. Durante il periodo di quasi tre anni, intercorso fra la separazione dalla moglie e la vendita della casa, pertanto, anche per l'insorgente si deve ritenere che continuasse ad essere adempiuto il requisito dell'uso durevole, cui è subordinato il riconoscimento del differimento dell'imposizione per reinvestimento nell'abitazione.

#### **E. 4**

Visto l'esito del ricorso, non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Al ricorrente è riconosciuta un'indennità per ripetibili. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia 1. La decisione su reclamo del 26 maggio 2015 è annullata e gli atti sono rinviati all'RS 1, perché conceda al contribuente il differimento dell'imposizione per reinvestimento nell'abitazione primaria e proceda al calcolo dell'investimento sostitutivo. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Al ricorrente è riconosciuta un'indennità di fr. 800.– 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). \_\_\_\_\_ Copia per conoscenza: - municipio di. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: Il segretario:

#### **E. 4.1**

Non essendo in discussione l'adempimento degli altri presupposti, si deve ritenere che il ricorrente abbia diritto al differimento dell'imposizione per reinvestimento nell'abitazione primaria. Rimane da verificare se il differimento sia totale o parziale. Secondo le indicazioni fornite all'Ufficio di tassazione al momento dell'inoltro della dichiarazione d'imposta, tutto il ricavo sarebbe stato reinvestito. Infatti, l'acquisto sostitutivo sarebbe costato fr. 1'931'118.90, importo che eccede la metà del ricavo della vendita dell'abitazione coniugale (fr. 1'612'500.–). L'acquisto sostitutivo è tuttavia costituito da un appartamento in una palazzina, edificata dal ricorrente, dopo aver acquistato un terreno ed averlo costituito in proprietà per piani.

#### **E. 4.2**

Per quanto attiene al calcolo dell'imposta, come già ricordato, se solo una parte del ricavato viene impiegata per acquistare l'immobile sostitutivo, si ha una quota di tale importo che rimane a disposizione dell'alienante; secondo la prassi dell'autorità fiscale, essa viene

imposta, quale utile lordo, senza deduzione proporzionale dei costi di investimento ( Soldini/Pedroli , op. cit., p. 134). Il metodo applicato nel Canton Ticino, per accertare se in caso di reinvestimento parziale vi sia un utile che può beneficiare del differimento dell'imposizione, che è detto anche "metodo assoluto", è altresì imposto dalla legge federale sull'armonizzazione (LAID), secondo quanto ha stabilito il Tribunale federale. Fondandosi sulla ratio del differimento previsto dall'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID, che consiste nella promozione della mobilità personale, l'Alta Corte ha infatti affermato che, se i mezzi impiegati per l'investimento sostitutivo non superano i costi d'investimento dell'immobile ceduto, allora l'intera imposizione dell'utile immobiliare non ostacola l'acquisto dell'oggetto sostitutivo né di conseguenza la mobilità. Il contribuente, oltre all'oggetto sostitutivo, ha ancora a disposizione l'intero utile conseguito (DTF 130 II 202 = RF 2004 p. 467; inoltre RtiD II-2004 pp. 437-451).

### **E. 4.3**

Per intraprendere il calcolo del reinvestimento, verificando se sia totale o parziale ed eventualmente in quale misura sia parziale, si deve verificare la suddivisione dei costi d'investimento (acquisto del terreno e edificazione del condominio) proposta dal ricorrente. In considerazione del fatto che gli atti a disposizione non consentono di intraprendere la verifica necessaria, si giustificano l'annullamento della decisione impugnata e il rinvio degli atti all'Ufficio di tassazione per una nuova decisione.

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