

## **TI\_GERICHTE 80.2017.72 vom 2. März 2017**

TI Tribunale d'appello, 2017-03-02, IT

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti\\_gerichte\\_80.2017.72](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2017.72)

FR: TI\_GERICHTE 80.2017.72 du 2 mars 2017

IT: TI\_GERICHTE 80.2017.72 del 2 marzo 2017

### **Regeste**

Imposta sugli utili immobiliari: differimento, reinvestimento nell'abitazione primaria, revisione della decisione di tassazione passata in giudicato, termine di 90 giorni, dies a quo, consolidamento credito di costruzione

### **Erwägungen**

#### **E. 10**

marzo 2006 RI 1 ha acquistato la part. n. \_\_\_\_\_ RFD di \_\_\_\_\_, da \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_, al prezzo di fr. 490'000.-. La compravendita è stata iscritta al Registro fondiario il 7 aprile 2006. Il 28 ottobre 2014 è stato iscritto a Registro fondiario l'acquisto del mappale n. \_\_\_\_\_ RFD di \_\_\_\_\_, da parte di RI 1 (in comproprietà con la coniuge) dal precedente proprietario \_\_\_\_\_, per mezzo dell'esercizio del diritto di compera cedutogli dal signor \_\_\_\_\_ (cfr. istromento notarile del 2 giugno 2014 agli atti). B. RI 1, con atto pubblico del 6 maggio 2015, ha venduto il fondo n. \_\_\_\_\_ RFD di \_\_\_\_\_ a \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ al prezzo di fr. 615'000.-. La compravendita è stata iscritta al Registro fondiario il 22 giugno 2015. Nel frattempo, in data 1° agosto 2015, il contribuente ha spostato il proprio domicilio da \_\_\_\_\_ ad \_\_\_\_\_, dove aveva preso in locazione un'abitazione. Il contribuente ha inoltrato in data 8 settembre 2015 la dichiarazione per l'imposta sugli utili immobiliari, dichiarando un utile imponibile totale di fr. 76'566.-. Con decisione del 24 settembre 2015, l'RS 1 Lugano Città ha notificato al venditore la tassazione sugli utili immobiliari relativa alla vendita del mappale n. \_\_\_\_\_ RFD di \_\_\_\_\_. Il fisco ha commisurato l'utile imponibile totale in fr. 77'346.- e l'imposta dovuta all'erario in fr. 10'828.45.-. C. Il 24 gennaio 2017 RI 1 ha chiesto la revisione della decisione dell'Ufficio di tassazione 24 settembre 2015, postulando " il rimborso della TUI versata per la vendita della casa di \_\_\_\_\_ ", e compiegando il rogito dell'acquisto della part. n. \_\_\_\_\_ RFD di \_\_\_\_\_, le fatture per la costruzione della nuova abitazione primaria e le dichiarazioni di domicilio rilasciate dal Comune di \_\_\_\_\_. In data 30 gennaio 2017, l'Ufficio di tassazione ha respinto l'istanza di revisione in quanto ritenuta tardiva, precisando che " per poter essere ammessa, l'istanza deve essere presentata entro novanta giorni dalla scoperta del motivo che potrebbe giustificare la revisione della tassazione (art. 233 LT risp. art. 148 LIFD) ". D. Il contribuente ha inoltrato reclamo il 24 febbraio 2017 affermando che lo scritto del 24 gennaio 2017 tendeva al " differimento dell'imposizione dell'imposta sugli utili immobiliari (con rimborso dell'importo da [lui] già anticipato) in quanto l'utile ricavato dalla vendita della casa di \_\_\_\_\_ è stato integralmente reinvestito per la costruzione dell'abitazione primaria nel Comune di \_\_\_\_\_. A suo avviso, pertanto, i presupposti dell'art. 125 lett. g LT sarebbero dati. E. Con decisione 2 marzo 2017, l'Ufficio di tassazione ha respinto il reclamo e confermato la risoluzione precedente sull'istanza di

revisione. Richiamando l'art. 232 cpv. 1 LT relativo ai motivi di revisione, l'autorità fiscale ha ritenuto che il reclamante non avesse presentato nuove obiezioni idonee a contrastare il rigetto dell'istanza di revisione. In sostanza, l'Ufficio di tassazione ha ribadito le proprie considerazioni già espresse in precedenza, aggiungendo che l'istanza "è stata presentata oltre i 90 giorni dal trasferimento del domicilio (avvenuto in data 26 luglio 2016)". F. Con ricorso alla Camera di diritto tributario 3 aprile 2017 avverso la decisione dell'Ufficio di tassazione del 2 marzo 2017, il ricorrente contesta che l'istanza di revisione della decisione di tassazione dell'imposta sugli utili immobiliari possa essere considerata tardiva. Il ricorrente anzitutto ribadisce la richiesta di rimborso "dell'imposta sull'utile immobiliare da [lui] corrisposta in occasione della vendita della [sua] precedente abitazione di \_\_\_\_\_ in quanto il capitale da [lui] conseguito è stato reinvestito per la costruzione di una nuova abitazione ubicata nel Comune di \_\_\_\_\_ (\_\_\_\_\_)". Egli dichiara altresì di aver rispettato il termine di 2 anni previsto per il differimento. A suo avviso la decisione dell'UT è contraria al principio di buona fede, per due ragioni: in primo luogo, un profano non conosce il termine di 90 giorni, che non è indicato né nelle disposizioni della LT riservate alla TUI né nell'opuscolo informativo messo a disposizione dei contribuenti; in secondo luogo, egli stesso aveva telefonato all'Ufficio già nel mese di febbraio 2016 chiedendo informazioni sulla modalità di rimborso e gli sarebbe stato detto che bastava presentare una richiesta entro due anni dalla vendita assoggettata all'imposta. Sulla base delle motivazioni esposte, l'insorgente postula l'annullamento della decisione impugnata, con contestuale accoglimento della richiesta di differimento della TUI e conseguente rimborso in suo favore. G. L'RS 1, nelle sue osservazioni del 7 aprile 2017, ha ribadito la tardività della richiesta di revisione per reinvestimento, in quanto intervenuta "quasi 6 mesi dopo il trasferimento del domicilio", ed ha precisato che "il differimento della TUI per reinvestimento viene concesso in base ai termini della revisione, quindi il contribuente deve chiedere il differimento entro 90 giorni dall'iscrizione all'Ufficio dei Registri del bene sostitutivo o, come nel caso in esame, dall'abitabilità dell'immobile edificato. Nella decisione è stata presa come inizio della decorrenza del termine, la data di trasferimento del domicilio essendo tale data successiva all'abitabilità dell'immobile". 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 LAID, precisando i limiti temporali e territoriali entro i quali il reinvestimento deve essere effettuato (cfr. anche DTF 137 II 419 consid. 2.1.). 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).

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. Con la sua decisione, l'autorità di tassazione non ha negato che siano adempiuti i presupposti per ammettere il differimento dell'imposizione dell'utile immobiliare, ma ha ritenuto che il contribuente non abbia inoltrato l'istanza di revisione della decisione di tassazione entro il termine previsto dalla legge. Deve pertanto essere anzitutto verificata la tempestività della domanda di revisione.

3.2. Sono quattro i motivi di revisione, a vantaggio del contribuente, di una decisione o sentenza cresciuta in giudicato: a) la scoperta di fatti rilevanti o mezzi di

prova decisivi; b) la mancata considerazione, da parte dell'autorità giudicante, di fatti rilevanti o di mezzi di prova decisivi, che conosceva o doveva conoscere, oppure un'altra violazione di principi essenziali della procedura; c) il fatto che un crimine o un delitto abbia influito sulla decisione o sulla sentenza d) se, in caso di conflitti in materia di doppia imposizione intercantonale o internazionale, l'autorità che ha deciso giunge alla conclusione che, secondo le norme applicabili per evitare la doppia imposizione, il Cantone deve limitare il proprio diritto di imporre (art. 232 cpv. 1 LT). 3.3. La revisione è tuttavia esclusa se l'istante, ove avesse usato la diligenza che da lui poteva essere ragionevolmente pretesa, avrebbe potuto far valere già nel corso della procedura ordinaria il motivo di revisione invocato (art. 232 cpv. 2 LT, art. 147 cpv. 2 LIFD). L'istituto della revisione non è dato, cioè, per addurre fatti che si sarebbero potuti invocare già nella procedura di reclamo o di ricorso. Decidere altrimenti, ed ammettere automaticamente la revisione in caso di violazione di norme essenziali di procedura, significherebbe abolire ogni distinzione tra mezzi d'impugnazione ordinari e il rimedio straordinario della revisione, che non può supplire a un'omissione imputabile allo stesso contribuente, che ha diritto di avvalersi dei rimedi ordinari. Di conseguenza, la revisione è esclusa, per esempio, nel caso dell'errore di dichiarazione, cioè quando, per trascuratezza del contribuente o del suo rappresentante, si è ommesso di far valere nella procedura di tassazione o con i rimedi giuridici ordinari elementi di fatto essenziali, oppure nel caso in cui il contribuente avrebbe potuto scoprire subito l'errore di fatto o di diritto dell'autorità, controllando la tassazione notificatagli (Casanova, *Änderungen rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide*, in ASA 61 p. 450-451). 3.4. 3.4.1. L'istanza di revisione deve essere proposta entro 90 giorni dalla conoscenza del motivo di revisione per i casi previsti dalle lettere a, b e c del capoverso 1 dell'articolo 232 e entro trenta giorni per il caso della lettera d del medesimo articolo, ma non oltre i cinque anni dalla notifica della decisione o della sentenza momento in cui la tassazione è divenuta definitiva (cfr. art. 233 LT). Nella fattispecie, si tratta dunque di stabilire in quale momento il ricorrente abbia avuto conoscenza del motivo di revisione della decisione di tassazione dell'imposta sugli utili immobiliari. Devono a tal fine essere stati adempiuti tutti i presupposti cui sottostà il differimento dell'imposizione per reinvestimento nell'abitazione primaria. Di solito, ciò presuppone che l'acquisto o la costruzione di un'abitazione sia già avvenuta, come anche che l'uso del bene sostitutivo sia già iniziato. In particolare, il termine relativo di 90 giorni decorre dal momento in cui si verifica l'ultimo dei presupposti (in caso di acquisto di un'abitazione primaria, poi ristrutturata, il termine di revisione decorre dal momento dell'ingresso nell'abitazione; se invece avviene dapprima l'ingresso e poi l'acquisto dell'abitazione, il termine decorre allora dall'acquisto). Il dies a quo è determinato, in caso di acquisto, dall'iscrizione a Registro fondiario, mentre che in caso di costruzione o ristrutturazione, dalla notifica della liquidazione finale dei lavori oppure, se quest'ultima manca, dalla notifica dell'ultima fattura (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, *Kommentar zum Zürcher Steuergesetz*, 3 a ed., Zurigo 2013, n. 282 ad § 216, p. 1865). In una recente sentenza, questa Corte ha accolto il ricorso di un contribuente, che aveva costruito una casa d'abitazione su un terreno di sua proprietà, argomentando che il dies a quo per il calcolo del termine poteva esser fatto decorrere, se non dal momento del consolidamento del credito di costruzione, da quello del pagamento dell'ultima fattura (cfr. sentenza CDT n. 80.2016.261 del 25 novembre 2016). 3.4.2. Anche nel caso in esame, il ricorrente ha intrapreso l'edificazione della sua nuova casa d'abitazione su un terreno di sua proprietà. L'autorità di tassazione ha ritenuto determinante la data in cui l'insorgente si è trasferito nella nuova casa, insieme alla sua famiglia, cioè il 26 luglio 2016. Come risulta

dall'estratto conto della Banca \_\_\_\_\_, relativo al conto costruzione acceso per finanziare la costruzione, che il ricorrente ha prodotto su richiesta di questa Corte, vi sono stati nondimeno ulteriori pagamenti di fatture ancora nei mesi successivi, fino al momento del consolidamento del credito di costruzione, avvenuto l'8 febbraio 2017, cioè addirittura successivamente alla data dell'inoltro dell'istanza di revisione. 3.5. In queste circostanze, conformemente a quanto evocato poc'anzi, il termine per chiedere la revisione della decisione di tassazione può esser fatto decorrere dal momento del consolidamento del credito di costruzione, evento che come detto ha posto fine all'intera operazione oggetto dell'impugnativa. Onde la tempestività dell'istanza. 4. 4.1. Accertato che l'istanza di revisione era tempestiva, si tratta ora di verificare se i presupposti per un differimento dell'imposizione sull'utile immobiliare siano nel caso in esame adempiuti. 4.2. Come esposto in narrativa, il ricorrente ha venduto la casa primaria di \_\_\_\_\_, di cui era proprietario da poco più di 9 anni, il 10 marzo 2006 (iscrizione a RF il 7 aprile 2006). Nel corso del 2015 il ricorrente ha avviato i lavori per la costruzione di un'abitazione primaria sita sul mappale n. \_\_\_\_\_ RFD di \_\_\_\_\_, fondo precedentemente acquistato in comproprietà con la moglie (iscrizione a Registro fondiario il 28 ottobre 2014). Da questi elementi discende che la prima e la terza condizione sono rispettate. In effetti, l'abitazione venduta e quella sostitu-tiva nuovamente edificata fungevano entrambe da abitazione personale e primaria del ricorrente e della propria famiglia. Per quanto concerne la seconda condizione, 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 (sentenza TF n. 2C\_497/2011; cfr. anche DTF 138 II 105). Nella presente fattispecie, anche questa condizione è data. In effetti, l'abitazione alienata è stata abitata in modo durevole, ov-vero per più di 9 anni, ed è stata usata in modo esclusivo dal contribuente e dalla sua famiglia. Inoltre, anche l'abitazione so-stitutiva appena edificata dall'insorgente è utilizzata esclusiva-mente da loro. Pertanto pure la seconda condizione è adempiu-ta. Infine, sono altresì manifestamente adempiute le due ultime condizioni legali. La vendita dell'abitazione primaria, ossia il mappale n. \_\_\_\_\_ RFD di \_\_\_\_\_, è avvenuta in data 6 maggio 2015 ed il trapasso è stato iscritto a Registro fondiario il 22 giugno 2015. In seguito, l'utile della vendita è stato subito reinvestito nella costruzione dell'abitazione sita sul mappale n. \_\_\_\_\_ RFD a \_\_\_\_\_. Il termine di due anni è dunque a sua volta rispettato. Infine, il reinvestimento è chiaramente avvenuto in Svizzera. 4.3. Resta tuttavia da verificare se l'ammontare del reinvestimento ecceda il valore d'investimento della precedente abitazione. Qualora, in seguito all'alienazione dell'abitazione primaria, infatti, 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. 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; quest'ultima quota viene assoggettata all'imposta, quale utile lordo, senza deduzione proporzionale dei costi di investimento (cfr. p. es. la sentenza CDT n. 80.2002.20 del 13 marzo 2002, in R DAT II-2002 n. 14t). Il ricorrente, avendo acquistato la nuova abitazione in comproprietà per un mezzo con la moglie, non può considerarsi unico acquirente e quindi unico beneficiario del reinvestimento. Di conseguenza, ai fini dell'assoggettamento all'imposta sugli utili immobiliari, è giustificato ammettere solo un reinvestimento parziale. Avendo negato i presupposti per la revisione della decisione di

tassazione, l'autorità non ha intrapreso il calcolo dell'investimento sostitutivo, costituito dalla metà della somma del prezzo di acquisto del terreno e dei costi di costruzione. Non è pertanto possibile verificare se tale importo ecceda il valore di investimento della prima abitazione. Gli atti devono pertanto essere rinviati all'Ufficio di tassazione, perché entri nel merito dell'istanza di revisione. 5. Visto l'esito del gravame, non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia 1. La decisione su reclamo del 2 marzo 2017 è annullata e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione perché entri nel merito dell'istanza di revisione. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. 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: La segretari a :

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