

TI_GERICHTE 80.2019.149 vom 25. April 2019

TI Tribunale d'appello, 2019-04-25, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2019.149

FR: TI_GERICHTE 80.2019.149 du 25 avril 2019

IT: TI_GERICHTE 80.2019.149 del 25 aprile 2019

Regeste

Imposta sugli utili immobiliari: differimento, reinvestimento nell'abitazione primaria, investimento del ricavo nella ristrutturazione di una casa di quattro appartamenti, reinvestimento parziale

Erwägungen

E. 26

marzo 2004 RI 1 acquistava, in ragione di $\frac{1}{2}$ in comproprietà con l'allora marito _____, la PPP n. _____, corrispondente ai 237‰, del fondo base n. _____ RFD _____, al prezzo di fr. 460'000.-. La compravendita veniva iscritta a Registro fondiario il 29 marzo 2004. In data 12 maggio 2015 l'Ufficio dei registri di _____ iscriveva a Registro fondiario una modifica della proprietà per piani. Il foglio PPP _____ veniva quindi diviso in due fogli di PPP, il _____ con una quota di comproprietà di 118‰ ed il _____ con una quota di comproprietà di 119‰. Per effetto della sentenza di divorzio, il 16 maggio 2017 RI 1 veniva iscritta quale unica proprietaria della PPP n. _____. B. Con atto pubblico iscritto nel Registro fondiario il 14 dicembre 2018, RI 1 vendeva la PPP _____ del fondo n. _____ RFD di _____ a _____ e _____ al prezzo di fr. 400'000.-. Nel frattempo, in data 1° aprile 2018, la venditrice aveva trasferito il proprio domicilio da _____ a _____, dove già in precedenza deteneva una casa plurifamiliare. La contribuente inoltrava in data 9 gennaio 2019 la dichiarazione per l'imposta sugli utili immobiliari, omettendo di dichiarare l'utile imponibile totale, ma segnalando un valore di alienazione di fr. 400'000.- e delle provvigioni di mediazione versate pari a fr. 21'540.-. C. Con decisione del 24 gennaio 2019, l'RS 1 (in seguito UT) notificava alla venditrice la tassazione dell'imposta sugli utili immobiliari relativa alla vendita del foglio PPP _____ del mappale n. _____ RFD di _____. Il fisco commisurava l'utile imponibile totale in fr. 144'790.-- e l'imposta dovuta all'erario in fr. 10'135,30. La contribuente impugnava la suddetta decisione con reclamo del 28 gennaio 2019, contestando la tassazione e dichiarando quanto segue: [I] Il ricavo della vendita dell'appartamento [a _____] è servita come contributo per la ristrutturazione e ampliamento della mia casa di _____ che è composta da 4 appartamenti e uno di questi è diventata la mia abitazione e luogo di lavoro. D. L'Ufficio di tassazione accoglieva parzialmente il reclamo, con decisione del 25 aprile 2019. Dopo essersi avvalso della collaborazione dell'Ufficio cantonale di stima per determinare in quale proporzione la reclamante occupasse l'immobile di _____, riconosceva l'importo di fr. 34'360 a titolo di "deduzione per reinvestimento parziale" con la seguente motivazione: (...) l'appartamento occupato dalla contribuente è pari a 21,3% della totalità dell'immobile. Dalla documentazione presentata in sede di reclamo, l'investimento complessivo della ristrutturazione dell'intero mappale _____ ammonta

a fr. 1'359'481,10; di conseguenza l'investimento relativo all'appartamento ad uso personale della contribuente risulta essere di fr. 289'570.-. Per questo motivo il reinvestimento è parziale non avendo reinvestito l'intero ricavo di fr. 400'000. -; pertanto la differenza di fr. 110'430. - viene imposta, mentre fr. 34'360. - sono differiti e verranno imposti nel caso in cui il mappale ____ di Balerna dovesse essere venduto. E. Con tempestivo ricorso alla Camera di diritto tributario, RI 1 contesta la decisione su reclamo spiegando che, dal suo punto di vista, dalla vendita dell'immobile di _____ non ha mai ricavato fr. 400'000. -, ma vista l'ipoteca e le spese di mediazione che ha dovuto sostenere, il ricavato sarebbe di fr. 120'000.-. Infine la ricorrente chiede di "rivedere i calcoli con occhi più umani e di calcolo più logico sulla base di conti effettivi e non ipotetici-standard". F. Con le osservazioni datate 29 aprile 2019, l'Ufficio di tassazione di _____ conferma la sua decisione, rimandando alle motivazioni poste in calce alla stessa e aggiungendo che: (...) per ricavato della vendita si intende il prezzo stabilito sul rogito dal quale non si possono dedurre né debiti gravanti l'immobile né nessuna altra spesa sostenuta. 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.). 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).

2.3. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, fondata su un'interpretazione storica dell'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID, la nozione di abitazione che ha servito durevolmente ed esclusivamente all'uso personale del contribuente deve essere definita in modo restrittivo e deve essere interpretata con riferimento al domicilio principale del contribuente, escluse le residenze secondarie. Il Tribunale federale ha anche avuto modo di precisare che non contrasta con l'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID il fatto di concedere solo un differimento parziale dell'imposizione nel caso in cui l'immobile venduto comprendeva due appartamenti, uno solo dei quali era utilizzato dal contribuente (sentenza del TF 2C_491/2018 del 5 novembre 2018 consid. 3.1, con riferimento alle sentenze 2C_539/2010 del 15 dicembre 2010 consid. 4; 2A.107/2006 del 2 marzo 2006 consid 3).

Secondo l'Alta Corte, se è l'immobile sostitutivo che serve solo parzialmente da abitazione per il contribuente, quest'ultimo può beneficiare del differimento dell'imposizione per la parte del ricavo dell'alienazione che viene reinvestita nella parte dell'immobile che funge da sua abitazione (sentenza TF 2C_539/2010 del 15 dicembre 2010, consid. 4).

3. 3.1. Nel caso in esame, l'autorità di tassazione ha correttamente ammesso che erano adempiuti i presupposti per un reinvestimento solo parziale dell'utile immobiliare. Il ricavo della vendita dell'appartamento in condominio della ricorrente è stato infatti investito per la ristrutturazione di un immobile che si compone di quattro appartamenti, uno solo dei quali funge da abitazione primaria della ricorrente. Per poter determinare l'importo reinvestito, l'Ufficio di tassazione ha conseguentemente interpellato l'Ufficio cantonale di stima, per suddividere l'ammontare dell'investimento fra gli appartamenti che compongono la casa. Dalla perizia allestita dall'Ufficio cantonale di stima risulta che la ricorrente utilizza solo il 21,3% dell'immobile. Come spiegato dall'UT, l'investimento complessivo della ristrutturazione del mappale 1185 è di fr. 1'359'481,10. Ne consegue che l'investimento parziale corrispondente all'appartamento utilizzato come abitazione primaria dalla ricorrente è di fr. 289'570.- (21,3% x fr. 1'359'481,10). Si tratta a questo punto di stabilire se vi sia una parte dell'utile immobiliare, conseguito con la vendita della PPP n. _____ di _____, che può beneficiare del differimento dell'imposizione per reinvestimento nell'abitazione primaria.

3.2. Per quanto attiene al calcolo dell'imposta, 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). Oggetto dell'imposta sull'utile immobiliare non è il ricavato della vendita come tale, bensì la differenza fra questo e i costi di investimento, ragione per cui è anche soltanto questo utile che può beneficiare del differimento dell'imposizione. Infatti, se al momento di vendere un immobile, il ricavo è pari solo ai costi di investimento, sono stati realizzati solo questi costi e non vi è alcun utile. Il ricavo deve dunque per forza essere scisso in due componenti: una è rappresentata dai costi di investimento realizzati, l'altra rappresenta la quota che eccede i costi di investimento e corrisponde all'utile lordo determinante. Nel caso di

un reinvestimento parziale bisogna ritenere che siano reinvestiti in primo luogo i costi di investimento realizzati; nella misura in cui il reinvestimento sia superiore ai costi di investimento, la differenza fra il ricavo della vendita e la somma reinvestita rappresenta una quota di utile a libera disposizione, per la quale non si giustifica alcun differimento dell'imposizione. In altre parole, oggetto di reinvestimento è in primo luogo il valore di investimento dell'abitazione precedente e in secondo luogo, solo se il reinvestimento supera il valore di investimento, l'utile conseguito con la prima vendita. Con la conseguenza che, se l'utile stesso non viene reinvestito, esso rimane a disposizione degli alienanti e non vi è pertanto alcuna ragione di differirne l'imposizione (p. es. sentenza CDT n. 80.2002.20 del 13 marzo 2002). 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).

3.3. Nella fattispecie in esame, la ricorrente aveva investito nella PPP n. _____ di _____ un importo totale di fr. 255'110.-, costituito dal valore di acquisto (fr. 230'970.-), di costi di miglioria (fr. 2'700.-) e dalla provvigione pagata al mediatore (fr. 21'540.-). Se si considera che nella ristrutturazione della parte dell'immobile di _____, che funga da sua abitazione sostitutiva, l'insorgente ha investito la somma di fr. 289'570.-, ne consegue che vi è una quota di utile di soli fr. 34'360.- che è stata reinvestita in questa nuova abitazione. La maggior parte dell'utile immobiliare conseguito (fr. 110'430.-) non è pertanto stata reinvestita nella ristrutturazione dell'abitazione sostitutiva, ma è rimasta a disposizione della contribuente.

3.4. Non può del resto essere dedotto, nel calcolo dell'utile immobiliare, come pretende la ricorrente, il debito ipotecario di fr. 260'000.-, che a suo dire gravava l'immobile venduto. Il rimborso del mutuo ipotecario alla banca non costituisce evidentemente un costo che ha aumentato il valore del fondo alienato né un costo di acquisto e di vendita dell'immobile (art. 134 cpv. 1 LT). L'utile conseguito dalla ricorrente le è piuttosto servito per estinguere il debito contratto per finanziare l'acquisto dell'appartamento.

4. Il ricorso è conseguentemente respinto. Tassa di giustizia e spese processuali sono a carico della ricorrente, soccombente. Per questi motivi, visto per le spese l'art. 231 LT dichiara e pronuncia

1. Il ricorso è respinto.
2. Le spese processuali consistenti: a. nella tassa di giustizia di _____ fr. 400.- b. nelle spese di cancelleria di complessivi _____ fr. 100.- per un totale di _____ fr. 500.- sono a carico della ricorrente.
3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 73 LAI per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: La segretari a :