

Il differimento dell'imposta sugli utili immobiliari per reinvestimento in un'abitazione primaria

Un istituto armonizzato a livello federale con scopo extra-fiscale, la cui apparenza cela un certo grado di complessità



Clarissa Bervini

Avvocato,
Master of Advanced Studies SUPSI in Tax Law

L'istituto del differimento dell'imposta sugli utili immobiliari per reinvestimento in un'abitazione primaria è stato imposto ai Cantoni dall'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID. I Cantoni sono competenti per concretizzare le nozioni giuridiche indeterminate contenute in questo disposto di legge. Lo scopo di questo istituto è di facilitare l'acquisto e il mantenimento in proprietà dell'abitazione primaria. Qualora il contribuente reinvesta il ricavato della vendita dell'abitazione primaria in una nuova abitazione primaria (acquisto o costruzione) in Svizzera, l'imposizione dell'utile immobiliare conseguito sarà differita fino alla successiva operazione imponibile. Con l'adozione dell'art. 125 lett. g LT, il legislatore ticinese si è allineato con la dottrina maggioritaria e con la giurisprudenza del Tribunale federale nell'interpretazione delle nozioni giuridiche indeterminate, così come nella determinazione dell'utile immediatamente imposto in caso di reinvestimento parziale e dell'utile totale imponibile in caso di realizzazione susseguente senza ulteriore reinvestimento del ricavato.

A. Il reinvestimento parziale: teoria dei metodi assoluto e relativo.....	275
B. Il reinvestimento intercantonale: chi può tassare?	276
C. Il calcolo dell'utile in caso di sua realizzazione ex art. 128 cpv. 5 LT.....	277
D. La durata di possesso determinante.....	277
V. Considerazioni conclusive.....	277

I. Introduzione

La vendita della propria abitazione primaria al fine di finanziare, almeno in parte, l'acquisto di una nuova abitazione in Svizzera configura una fattispecie fiscale che la Legge tributaria ticinese (LT; RL 640.100) contempla espressamente all'art. 125 lett. g.

Ai sensi di questo disposto di legge, il contribuente che reinveste il ricavato della vendita nell'acquisto di una nuova abitazione può, a determinate condizioni, beneficiare del cd. "differimento dell'imposta sugli utili immobiliari".

L'art. 125 lett. g LT presenta tuttavia delle insidie: dietro al suo testo apparentemente limpido e univoco si celano delle nozioni giuridiche che meritano un approfondimento.

II. L'istituto del differimento in caso di reinvestimento in un'abitazione primaria

L'art. 125 lett. g LT è la base legale cantonale che disciplina l'istituto del differimento per reinvestimento in un'abitazione primaria.

La comprensione, nella sua versione attuale^[1], dei concetti giuridici in esso contenuti e dei suoi presupposti deve necessariamente essere preceduta dallo studio dell'articolo che, in

[1] Si osserva che il differimento per reinvestimento in un'abitazione primaria è stato introdotto in Ticino con la Legge tributaria del 21 giugno 1994, entrata in vigore nel 1995, cfr. BASTIEN VERREY, L'imposition différée du gain immobilier: harmonisation fédérale et droit cantonal comparé, in: Recherches juridiques lausannoises, n. 51, Zurigo 2011, p. 180.

I. Introduzione.....	269
II. L'istituto del differimento in caso di reinvestimento in un'abitazione primaria.....	269
A. L'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID e i suoi elementi.....	270
1. La nozione di abitazione (casa monofamiliare o appartamento) adibita a uso esclusivo del contribuente.....	270
2. La nozione di uso personale durevole (ed esclusivo).....	271
3. La nozione di abitazione sostitutiva.....	271
4. Le nozioni di acquisto e di costruzione di un'abitazione sostitutiva.....	272
5. La nozione di congruo termine.....	272
B. L'art. 125 lett. g LT.....	273
III. La problematica del reinvestimento parziale.....	273
A. La titolarità della proprietà.....	273
B. L'identità dei soggetti.....	273
C. L'approccio civilistico.....	273
E. Le caratteristiche di ciascun approccio.....	274
F. Gli espedienti giuridici.....	274
IV. Il calcolo dell'utile la cui imposizione è differita nel Canton Ticino.....	275

virtù delle competenze in materia fiscale conferite al legislatore federale dall'art. 129 della Costituzione svizzera (Cost.; RS 101), ha armonizzato questo istituto^[2]: l'art. 12 cpv. 3 lett. e della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14).

A. L'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID e i suoi elementi

L'imposta sugli utili immobiliari di cui all'art. 12 LAID è un'imposta sul reddito speciale e reale (od oggettiva), indipendente dalla capacità contributiva^[3].

Oggetto dell'imposta è l'utile realizzato mediante l'alienazione di un fondo facente parte della sostanza privata o di un fondo agricolo o silvicolo, nonché di parti dello stesso, sempreché il prodotto dell'alienazione superi il valore d'investimento (prezzo d'acquisto o valore di sostituzione + spese).

Lo scopo del differimento d'imposta è rinunciare all'imposizione di un determinato trasferimento immobiliare, fingendo che esso non sia intervenuto, rinviando il prelevamento dell'imposta al successivo trasferimento imponible^[4].

In particolare, nella fattispecie di cui all'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID l'onere fiscale latente riferibile all'immobile venduto viene trasferito su di un altro oggetto, l'immobile acquistato in sostituzione e appartenente al medesimo proprietario^[5].

L'art. 12 cpv. 3 LAID enumera in maniera esaustiva i casi in cui l'imposizione è differita^[6]. Alla sua lett. e, l'istituto del differimento è dato 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"*.

Il legislatore federale ha quindi imposto ai Cantoni, in virtù della sua competenza armonizzatrice, di prevedere nelle loro legislazioni fiscali l'istituto del differimento in caso di reinvestimento nell'abitazione personale^[7].

[2] VERREY (nota 1), p. 2.

[3] ALESSANDRO SOLDINI/ANDREA 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, pp. 59-60; CHRISTIAN CHILLÀ/DANIELLE AXELROUD BUCHMANN, Identité de propriétaire en cas de report d'imposition du gain immobilier privé selon l'art. 12 al. 3 let. e LHID, in: RF 67/2012, pp. 335, 340.

[4] Sentenza CDT n. 80.2009.68 del 7 aprile 2010, consid. 2.6 e riferimenti indicati; VERREY (nota 1), p. 34; BASTIEN VERREY, Report de l'imposition du gain immobilier en cas de remploi: ses fins et sa fin, in: L'expert-comptable suisse, 6-7/2015, p. 518 ss., p. 522.

[5] Sentenza CDT n. 80.2009.68 del 7 aprile 2010, consid. 2.6; VERREY (nota 1), p. 34.

[6] Messaggio a sostegno delle leggi federali sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni e dell'imposta federale diretta, n. 83.043, del 25 maggio 1983, in: FF 1983 III 1, p. 64 (cit.: Messaggio sull'armonizzazione); CHILLÀ/BUCHMANN (nota 3), p. 337; Sentenza TF 2A.311/2003 del 2 marzo 2004 = RDAF 2004 II 262, consid. 3.2; Sentenza TF 2C_308/2009 del 14 ottobre 2009 = RDAF 2010 II 429, consid. 3.1; Sentenza TF 2C_497/2011 del 15 marzo 2012 = RDAF 2012 II 252, consid. 4.3.

[7] VERREY (nota 1), pp. 22, 152.

L'ostacolo che l'imposizione dell'utile immobiliare rappresenta viene così levato a favore degli obiettivi d'incoraggiamento alla mobilità professionale^[8], alla proprietà privata e al mantenimento di quest'ultima perseguiti dal legislatore.

L'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID configura pertanto un'eccezione propria all'imposizione dell'utile immobiliare, a motivo del particolare impiego di quest'ultimo da parte del contribuente^[9].

Il legislatore federale ha, quindi, armonizzato la materia senza di principio lasciare alcun margine di manovra ai legislatori cantonali, i quali sono invece liberi di concretizzare le nozioni giuridiche indeterminate contenute in questo articolo^[10] in funzione delle proprie esigenze e differenze regionali, risp. di lasciare che questo compito sia svolto dalla giurisprudenza^[11].

1. La nozione di abitazione (casa monofamiliare o appartamento) adibita a uso esclusivo del contribuente

Sebbene la versione italiana dell'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID utilizzi il termine specifico di *"casa monofamiliare"*, in realtà, così come espresso nel testo francese (*"maison"*), la tipologia di abitazione a beneficio del differimento è più ampia e comprende anche le case a schiera e le proprietà collettive (comproprietà e proprietà per piani)^[12].

Per quanto concerne la nozione di *"appartamento"* è da intendersi la quota di comproprietà (ordinaria o per piani) specialmente adibita ad abitazione del contribuente alienante (cfr. testo tedesco *"Eigentumswohnung"*)^[13].

Più problematica è per contro l'ipotesi della detenzione in proprietà comune. In questo, caso i comproprietari comunisti detengono ciascuno una quota ideale sull'intero oggetto, senza che parti concrete dell'immobile possano essere attribuite a un proprietario in particolare^[14].

Come per la comproprietà ordinaria, il differimento potrà essere concesso, purché il principio del trasferimento dell'onere fiscale latente da una casa all'altra del medesimo contribuente sia rispettato^[15].

[8] Nel Messaggio sull'armonizzazione (nota 6), il Consiglio federale ha posto l'accento sul fatto che, a causa dell'elevata imposta sugli utili immobiliari, il contribuente fatica a disporre delle sufficienti liquidità per acquistare nel nuovo luogo di domicilio un'abitazione sostitutiva di egual valore (p. 66).

[9] SOLDINI/PEDROLI (nota 3), p. 132. Come riportato da questi autori, parte della dottrina ritiene vi sia un uso *extra-fiscale* dell'imposta sugli utili immobiliari da parte del legislatore federale.

[10] VERREY (nota 1), p. 29; Sentenza TF 2A_445/2004 del 7 giugno 2005 = RDAF 2005 II 554, consid. 5.2.

[11] VERREY (nota 1), pp. 27-28; Sentenza TF 2A.311/2003 del 2 marzo 2004 = RDAF 2004 II 262, consid. 3.2; Sentenza TF 2A.490/2005 del 26 aprile 2006.

[12] VERREY (nota 1), p. 153

[13] VERREY (nota 1), p. 153; Sentenza CDT n. 80.2001.00106 del 14 settembre 2001, consid. 6.3 e 6.5.

[14] L'attribuzione dell'uso esclusivo su di un determinato appartamento a un comunista può essere fatta mediante adozione di un regolamento per l'uso e l'amministrazione dell'immobile, cfr. Sentenza CDT n. 80.2011.66 del 14 luglio 2011, consid. 3.5.

[15] Sentenza CDT n. 80.2008.163 del 7 aprile 2010, consid. 2.7.

Il differimento è in sintesi concesso anche in caso di vendita o acquisto di un immobile di più abitazioni (casa plurifamiliare, *Mehrfamilienhaus*) all'interno del quale il proprietario alienante ha la propria abitazione, ritenuto che solo quest'ultima parte entrerà in considerazione per ottenere il differimento, in proporzione all'uso personale esclusivo[16].

Il Tribunale federale ha ammesso che i Cantoni possono prevedere il differimento proporzionale in base al grado di utilizzo dell'immobile alienato, negando per contro fermamente il differimento integrale in caso di uso parziale dell'immobile da parte del contribuente[17].

2. La nozione di uso personale durevole (ed esclusivo)

Trattasi di una nozione indeterminata, la cui concretizzazione è lasciata ai legislatori cantonali, risp. alla giurisprudenza[18].

L'interpretazione storica dell'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID, confermata dal Tribunale federale e dalla dottrina maggioritaria, suggerisce che l'uso personale durevole ed esclusivo di un'abitazione debba essere inteso restrittivamente come il domicilio principale del contribuente, ai sensi del diritto civile come del diritto fiscale, a esclusione quindi delle residenze secondarie[19].

Alcune legislazioni cantonali prevedono espressamente una durata minima di uso personale di un anno, risp. una durata ininterrotta se quest'ultima non oltrepassa l'anno[20].

In altri Cantoni, invece, non vi è alcuna durata minima di uso personale richiesta[21]; tale elemento rappresenta solo un indizio di domicilio, in considerazione di tutte le circostanze concrete[22].

L'espressione dell'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID "*ha servito*" (*Selbstgenutzen, ayant servi*), così come la nozione di domicilio non esigono un uso personale dell'immobile al momento della vendita; il proprietario alienante può, a determinate condizioni, lasciare la sua abitazione ancora prima di venderla, motivo per cui la giurisprudenza ammette, a titolo eccezionale, il cd. "reinvestimento anticipato", ossia l'acquisto dell'abitazione sostitutiva prima ancora di vendere quella da sostituire[23].

[16] VERREY (nota 1), pp. 153-154; Sentenza CDT 80.2011.177 del 23 gennaio 2012, consid. 2.2. Questa parte dev'essere determinata e non solo ideale, cfr. Sentenza CDT n. 80.2011.66 del 14 luglio 2011, consid. 3.5.

[17] VERREY (nota 1), p. 154; Sentenza TF 2A.107/2006 del 2 marzo 2006, consid. 3.2. Per maggiori approfondimenti, cfr. CLARISSA BERVINI, *Il differimento dell'imposta sugli utili immobiliari per reinvestimento in un'abitazione primaria*, dall'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID all'art. 125 lett. g LT, Lavoro di tesi, SUPSI, Manno 2017.

[18] Per maggiori approfondimenti sulle diverse pratiche cantonali, cfr. VERREY (nota 1), p. 156 ss.

[19] VERREY (nota 1), pp. 187-188, 192; Sentenza TF 2C_497/2011, del 15 marzo 2012 = RDAF 2012 II 252, consid. 6.3.1; sentenza CDT n. 80.2014.186 del 13 novembre 2014, consid. 3.2; Sentenza TF 2C_306/2016 del 7 marzo 2017, consid. 2 e 3.

[20] È il caso dei Cantoni di Berna, Soletta e Argovia, cfr. VERREY (nota 1), p. 187.

[21] È il caso segnatamente dei Cantoni di Zurigo, Grigioni e Ticino, cfr. VERREY (nota 1), pp. 188-189.

[22] VERREY (nota 1), pp. 188-189.

[23] VERREY (nota 1), pp. 189-190; Sentenza TF 2C_497/2011 del 15 marzo 2012 = RDAF 2012 II 252, consid. 6.1; Sentenza TF 2A_445/2004 del 7 giugno 2005 = RDAF 2005 II 554, consid. 6.

Ne consegue che, entro certi limiti temporali, un uso diverso da quello personale previsto dal testo di legge in prossimità della vendita non configura *a priori* un ostacolo alla concessione del differimento.

Il Tribunale federale considera che le condizioni di cui all'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID non siano adempiute quando l'uso diverso da quello personale prima della vendita supera i due anni.

VERREY sostiene che, nell'ipotesi del reinvestimento anticipato, un uso diverso del primo immobile è ammissibile fino alla sua vendita; tuttavia, in un'ottica di continuità tra la prima abitazione e quella sostitutiva, il lasso di tempo ammissibile tra la fine dell'uso personale (di principio corrispondente all'acquisto dell'abitazione sostitutiva) e la vendita del primo immobile non dovrebbe superare il "congruo termine" di cui all'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID.

In caso di cessione d'uso a terzi prima delle operazioni di vendita/acquisto, è opportuno distinguere due ipotesi:

- se malgrado la cessione d'uso, il contribuente dimostra la propria volontà di mantenere l'immobile quale abitazione primaria, l'esistenza del presupposto dell'uso personale non deve essere negata *a priori*, ma valutata in funzione di tutti gli elementi del singolo caso concreto[24];
- nell'ipotesi, invece, in cui il contribuente non intenda più fare un uso personale dell'abitazione al momento della cessione d'uso, il lasso di tempo massimo, durante il quale un uso diverso è da considerarsi ammissibile, dovrà coincidere con quello previsto dal diritto cantonale per effettuare il reinvestimento, non solo in termini di durata, ma anche di decorrenza.

3. La nozione di abitazione sostitutiva

Con l'espressione "*abitazione sostitutiva adibita al medesimo scopo*", l'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID prescrive chiaramente che, per beneficiare del differimento, l'utile conseguito dev'essere reinvestito in un'abitazione primaria, adibita a uso personale durevole ed esclusivo del contribuente. L'identità di funzione tra i due immobili è, quindi, un'esigenza legale, da assolvere al momento in cui il differimento viene postulato[25].

Che cosa succede se un anno dopo l'acquisto dell'immobile sostitutivo il contribuente cessa di farne un uso personale (ad es. locandolo a terzi)?

VERREY sostiene che, una volta ottenuto il differimento, il contribuente può, salvo abuso di diritto volto a eludere l'imposta[26], adibire l'immobile sostitutivo ad altro scopo senza dover subire l'imposizione dell'utile precedentemente differita; difatti, solo l'alienazione di un bene immobile, intesa come il trasferimento della proprietà o del potere di disporre

[24] Sentenza CDT n. 80.2009.129 del 2 ottobre 2009, consid. 3.

[25] VERREY (nota 1), p. 200.

[26] Per la definizione di elusione d'imposta, cfr. Sentenza TF 2C_449/2008 del 16 ottobre 2008, consid. 4.1; Sentenza CDT n. 80.2009.68 del 7 aprile 2010, consid. 3.2.

di quest'ultimo, e le fattispecie a questi assimilate, come esaustivamente descritte all'art. 12 cpv. 2 LAID, fanno scattare l'imposta sugli utili immobiliari[27].

A tale riguardo, il Tribunale federale ha recentemente precisato che la LAID non concede ai Cantoni alcun margine di manovra circa l'interpretazione della nozione di uso personale durevole ed esclusivo (la quale si rifà, come visto sopra, a quella di domicilio ai sensi del diritto civile) e, di conseguenza, i Cantoni non sono abilitati a introdurre una durata minima di detenzione dell'immobile sostitutivo per ammetterne l'uso personale durevole ed esclusivo[28].

Sono, quindi, da ritenere in chiaro contrasto con l'art. 12 LAID le legislazioni cantonali e le prassi delle relative autorità fiscali e giudiziarie che prevedono l'imposizione susseguente dell'utile inizialmente differito, quando il contribuente cessa di fare un uso personale durevole ed esclusivo dell'immobile sostitutivo, generalmente entro un certo numero di anni dal suo acquisto o dalla vendita di quello precedente[29].

4. Le nozioni di acquisto e di costruzione di un'abitazione sostitutiva

Sebbene, ancora una volta, il testo di legge appaia chiaro, è lecito chiedersi se il termine di "costruzione" di un'abitazione contempli anche i lavori di trasformazione e miglioria. La dottrina e la maggior parte delle prassi cantonali considerano espressamente[30] le spese per tali lavori come spese d'acquisto del nuovo immobile[31].

Quid, invece, se il contribuente impiega l'utile realizzato per ristrutturare/trasformare un'immobile già di sua proprietà al fine di renderlo idoneo ad abitazione sostitutiva?

Ritenuto che l'identità tra i due immobili esatta dall'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID verte sulla loro funzione di abitazione primaria, le spese di ristrutturazione/trasformazione del secondo immobile dovrebbero anch'esse essere parificate a un reinvestimento dell'utile immobiliare in una nuova abitazione primaria[32].

5. La nozione di congruo termine

L'espressione di "congruo termine" è un'altra nozione indeterminata la cui esatta definizione spetta ai Cantoni[33]; essa pone un limite temporale adeguato al reinvestimento,

creando così una diretta relazione temporale tra le operazioni di vendita e d'acquisto[34].

Oltre a dover limitare temporalmente il reinvestimento, i Cantoni hanno parimenti facoltà di prevedere un congruo termine diverso (di regola più breve)[35] per il cd. "reinvestimento anticipato" o "retroattivo", essendo quest'ultima fattispecie più esposta a comportamenti abusivi da parte del contribuente[36].

Laddove tale termine è stato concretizzato dalla legislazione cantonale, esso varia da uno a cinque anni[37]. La maggioranza dei Cantoni ammette il reinvestimento entro due anni dall'operazione determinante per la decorrenza del termine (acquisto, vendita o cessione d'uso a terzi), con possibilità di proroga (talvolta solo in caso di reinvestimento posteriore[38]) in presenza di giusti motivi non imputabili al comportamento del contribuente[39].

Infine, vi è da chiedersi quali siano i *dies a quo* e *ad quem* del congruo termine. Tra le prassi cantonali si delineano due momenti determinanti:

- la firma dell'atto di compravendita [40] e
- l'iscrizione del trapasso di proprietà a Registro fondiario[41].

In un caso che concerne il Canton Ticino, il Tribunale federale ha precisato che il termine inizia a decorrere (risp. termina) dal giorno in cui è stata iscritta la compravendita a Registro fondiario[42].

In caso di costruzione di una nuova abitazione primaria, il termine decorre con l'inizio dei lavori per l'abitazione in quanto tale (risp. almeno dalla data di inoltramento della relativa domanda di costruzione), a esclusione di interventi preparatori qualificabili come opere di urbanizzazione in senso lato e per i quali non vi è la necessaria connessione con l'oggetto sostitutivo dell'immobile venduto[43].

Qualora il contribuente abbia *in primis* ceduto l'uso a terzi, risp. abbia lasciato inoccupata la propria abitazione, la fine dell'uso personale determina la decorrenza del termine per procedere con il reinvestimento.

[27] VERREY (nota 1), p. 200; VERREY (nota 4), p. 521.

[28] Sentenza TF 2C_306/2016 del 7 marzo 2017, consid. 2 e 3; Sentenza TF 2C_70/2017 del 28 settembre 2017, consid. 4.2.

[29] È segnatamente il caso dei Cantoni di Lucerna, Soletta, Sciaffusa, Turgovia e del semi-Cantone di Basilea-Campagna; per maggiori dettagli cfr. VERREY (nota 1), pp. 193 ss. e VERREY (nota 4), p. 521 ss.

[30] Si veda, per es., il formulario "Report d'imposition" (art. 65 lett. e-f della Loi sur les impôts directs cantonaux du Canton de Vaud du 4 juillet 2000), F.A. 02.

[31] VERREY (nota 1), p. 201.

[32] VERREY (nota 1), p. 203. In questo caso, non sono considerate le spese per l'acquisto della seconda casa, salvo che questa operazione non sia avvenuta simultaneamente o poco prima.

[33] Sentenza TF 2A_445/2004 del 7 giugno 2005 = RDAF 2005 II 554, consid. 4.2 e 4.3; Sentenza TF 2C_108/2011 del 29 agosto 2011, consid. 3.1.

[34] VERREY (nota 1), p. 211.

[35] Sentenza TF 2A_445/2004 del 7 giugno 2005 = RDAF 2005 II 554. Nel caso di specie, il Canton Lucerna prevede un termine di due anni per il reinvestimento ordinario posteriore e di un anno per quello anticipato.

[36] Sentenza TF 2A_445/2004 del 7 giugno 2005 = RDAF 2005 II 554, consid. 6.3; Sentenza TF 2A.490/2005 del 26 aprile 2006, consid. 3.

[37] Sentenza TF 2A_445/2004 del 7 giugno 2005 = RDAF 2005 II 554, consid. 4.3; Sentenza TF 2A.490/2005 del 26 aprile 2006, consid. 3.

[38] Sentenza TF 2A_445/2004 del 7 giugno 2005 = RDAF 2005 II 554, consid. 6.4; VERREY (nota 1), p. 216. È il caso dei Cantoni di San Gallo, Lucerna e Neuchâtel.

[39] Trattasi della prassi già ammessa in ambito commerciale, cfr. VERREY (nota 1), p. 216.

[40] È il caso del Cantone di Argovia, cfr. SOLDINI/PEDROLI (nota 3), p. 133 e riferimenti indicati.

[41] VERREY (nota 1), p. 216.

[42] Sentenza TF 2A.490/2005 del 26 aprile 2006, consid. 3.1.

[43] Sentenza TF 2A.490/2005 del 26 aprile 2006, consid. 3.1.

B. L'art. 125 lett. g LT

In Canton Ticino, la norma federale è stata recepita mediante l'adozione dell'art. 125 lett. g LT, che presenta il medesimo tenore dell'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID[44].

Le condizioni di uso personale durevole ed esclusivo e di reinvestimento in un'abitazione sostitutiva (acquisto o costruzione) adibita al medesimo scopo in Svizzera, così come definiti nei paragrafi precedenti di questo contributo, sono quindi essenzialmente ripresi dalla norma cantonale[45].

Inoltre, il criterio dell'uso personale durevole non poggia su di un limite temporale rigido, ma è funzione di tutte le circostanze concrete[46].

L'art. 125 lett. g LT dispone a chiare lettere che la natura dell'abitazione (alienata e acquistata) dev'essere primaria, a esclusione quindi delle residenze secondarie e delle residenze di vacanza[47].

La nozione indeterminata di "congruo termine" è stata concretizzata nella legge e stabilita in due anni, senza possibilità di proroga[48], in linea con l'opinione dottrinale predominante secondo cui il trascorrere di un biennio risponda al requisito di congruità[49].

La possibilità di prorogare il termine legale di due anni non è tuttavia esclusa, purché sussista un sufficiente nesso causale adeguato fra la vendita e l'investimento sostitutivo[50].

La prassi del Cantone Ticino ammette infine il reinvestimento anticipato, anch'esso nel termine di due anni[51].

III. La problematica del reinvestimento parziale

Questa tematica rappresenta una delle maggiori problematiche del meccanismo del differimento dell'imposta sugli utili immobiliari per reinvestimento nell'abitazione primaria.

Essa si verifica quando un contribuente acquista l'immobile sostitutivo, non più in qualità di unico proprietario, ma in comproprietà o in proprietà comune, generalmente con il proprio coniuge/convivente, facendo così venir meno il presupposto dell'identità dei soggetti.

Parimenti, non sempre il prezzo pagato per l'acquisto dell'immobile sostitutivo garantisce un reinvestimento integrale del

ricavato (e in particolare dell'utile) conseguito dalla vendita del primo immobile[52].

L'interessante problematica del reinvestimento parziale per carenza di perfetta identità dei soggetti verrà di seguito esposta, con l'analisi dei due metodi in uso tra i Cantoni per determinare il presupposto dell'identità tra i proprietari.

A. La titolarità della proprietà

Per poter beneficiare del differimento di cui all'art. 125 lett. g LT il contribuente deve agire in qualità di proprietario dell'immobile ceduto, risp. sostitutivo[53].

La proprietà dev'essere stata acquisita mediante negozio giuridico soggetto all'imposta sugli utili immobiliari, che produca i medesimi effetti economici di un'alienazione del potere di disporre (cfr. artt. 12 cpv. 2 lett. a LAID e 124 cpv. 1 LT)[54].

L'accertamento della proprietà avviene attraverso la lettura del rogito di compravendita e della conseguente iscrizione a Registro fondiario, dotata di forza probante accresciuta in virtù dell'art. 9 del Codice Civile (CC; RS 210)[55].

B. L'identità dei soggetti

Un'interpretazione letterale e teleologica dell'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID supporta la tesi per cui la nozione stessa di reinvestimento presuppone un'identità del proprietario dei due beni immobili in questione[56].

Due sono i tipi di approccio nei diversi diritti cantonali volti a determinare se il requisito dell'identità dei soggetti sia adempiuto:

- ♦ quello formale o civilistico e
- ♦ quello più liberale.

C. L'approccio civilistico

Seguendo l'approccio civilistico, l'iscrizione a Registro fondiario è decisiva e il differimento è concesso unicamente per la parte di utile effettivamente reinvestita nella quota di proprietà dell'immobile sostitutivo acquistata dal contribuente alienante in qualità di proprietario iscritto a Registro fondiario[57].

Questo approccio interpretativo dell'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID è stato dichiarato conforme al diritto federale dal Tribunale federale[58].

[44] Sentenza TF 2A.490/2005 del 26 aprile 2006, consid. 2; Sentenza CDT n. 80.2001.00106 del 14 settembre 2001, consid. 6.1.

[45] Inizialmente il reinvestimento era limitato al territorio cantonale. L'estensione a tutto il territorio elvetico è stata introdotta per effetto dell'armonizzazione fiscale imposta dalla LAID, mediante modifica della Legge tributaria del 6 dicembre 2000 (BU 2001, p. 8).

[46] VERREY (nota 1), p. 180.

[47] SOLDINI/PEDROLI (nota 3), p. 133; Sentenza TF 2A.490/2005 del 26 aprile 2006, consid. 2.

[48] Sentenza TF 2A.490/2005 del 26 aprile 2006, consid. 2.

[49] Sentenza TF 2A.490/2005 del 26 aprile 2006, consid. 2.

[50] Sentenza CDT n. 80.2013.171 del 26 novembre 2013, consid. 3.3.

[51] SOLDINI/PEDROLI (nota 3), p. 134.

[52] In questo secondo caso, il problema è meramente "numerico": il prezzo di acquisto del secondo immobile è inferiore al ricavato della vendita del primo immobile. Per il calcolo dell'utile in caso di reinvestimento parziale.

[53] Sentenza CDT n. 80.2015.111 del 13 luglio 2015, consid. 3.2; VERREY (nota 1), pp. 153-154.

[54] Sentenza CDT n. 80.2013.91 del 26 aprile 2013, consid. 2.5.

[55] Sentenza CDT n. 80.2013.91 del 26 aprile 2013, consid. 2.8.

[56] VERREY (nota 1), p. 205; RDAF 2007 II 81, consid. 3b.

[57] Sentenza TF 2C_277/2011 del 17 ottobre 2011, consid. 4.2; VERREY (nota 1), p. 206.

[58] Sentenza TF 2C_277/2011 del 17 ottobre 2011, consid. 4.2.4; CHILLÀ/BUCHMANN (nota 3), p. 341.

Tra i cantoni che seguono questo primo approccio si enumerano quelli di Berna, Svitto, Zugo, Friburgo[59], Neuchâtel, Soletta, San Gallo, Turgovia, Ticino, Vallese e Vaud[60].

Il meccanismo del reinvestimento secondo l'approccio civilistico è riassunto dalla Tabella 1.

D. L'approccio di tipo economico

Questo secondo approccio ammette un'interpretazione più estensiva del reinvestimento ed è in particolare più favorevole per le coppie sposate o per i membri della famiglia del contribuente[61]. Le prassi dei Cantoni che seguono questa linea (tra i quali Zurigo, Lucerna, Basilea Citta, Grigioni e Argovia) considerano, a determinate condizioni, adempiuto il presupposto dell'identità dei soggetti anche quando uno solo dei coniugi è proprietario dell'immobile ceduto, mentre quello sostitutivo è stato acquistato in comproprietà[62].

E. Le caratteristiche di ciascun approccio

L'approccio civilistico pone l'accento sulla natura reale dell'imposta e, di conseguenza, sul principio dell'imposizione separata degli utili immobiliari, in deroga al principio dell'imposizione della famiglia[63]. Parimenti, è garantito il rispetto del principio di parità di trattamento tra le coppie sposate e le altre forme di comunità di vita[64].

Inoltre, secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva esige che il contribuente paghi l'imposta sull'utile che ha effettivamente conseguito e che tale utile non può essere attribuito a una terza persona non proprietaria del bene alienato[65].

Tabella 1: X e Y sono sposati/in unione domestica registrata/concubini. L'immobile A è quello ceduto e l'immobile B è quello sostitutivo.

Casi	A	B	
1	X	X	Reinvestimento integrale
2	XY (1/2 ciascuno)	XY (1/2 ciascuno)	Reinvestimento integrale, a condizione che le quote di comproprietà/quote ideali (se in proprietà comune) sono invariate
3	X	XY (1/2 ciascuno)	Reinvestimento parziale probabile. Il differimento sarà di conseguenza limitato
4	XY (1/2 ciascuno)	Y	Reinvestimento parziale. Solo la quota di Y può essere reinvestita e beneficiare del differimento
5	X	Y	Nessun reinvestimento = nessun differimento

[59] Cfr. RDAF 2007 II 81, consid. 3d.

[60] VERREY (nota 1), p. 206.

[61] VERREY (nota 1), p. 205; RDAF 2007 II 81, consid. 3c. Per maggiori approfondimenti, cfr. BERVINI (nota 17), p. 24.

[62] RDAF 2007 II 81, consid. 3c; Sentenze CDT n. 80.2008.163 del 7 aprile 2010, consid. 2.5; n. 80.2011.174 del 1 febbraio 2012, consid. 3.2.

[63] RDAF 2007 II 81, consid. 3d; Sentenze CDT n. 80.2011.174 del 15 febbraio 2012, consid. 3.2; n. 80.2013.91 del 26 aprile 2013, consid. 2.8; n. 80.2002.00020 del 13 marzo 2002, consid. 6.5; n. 80.2015.220 del 23 febbraio 2016, consid. 2.4; VERREY (nota 1), p. 208. Cfr. inoltre artt. 8 e 127 cpv. 2 LT.

[64] VERREY (nota 1), pp. 208-209.

[65] VERREY (nota 1), p. 210; Sentenza TF 2A.20/2005 del 17 ottobre 2005 = RDAF 2006 II 28, consid. 3.2.2.

Il trasferimento dell'onere fiscale latente da un oggetto all'altro è possibile solo in presenza di una perfetta identità giuridica dei soggetti[66] oppure di una base legale esplicita[67]. La non applicazione dell'approccio civilistico rischierebbe di trasformare l'istituto del differimento in una vera e propria esenzione fiscale[68]. Tuttavia, l'approccio di tipo economico presenta anch'esso degli aspetti pertinenti. Nel valutare la situazione economica nel suo complesso, quest'approccio permette di scongiurare un'applicazione troppo severa della legge, che condurrebbe a sua volta a un risultato iniquo e in contrasto con gli scopi perseguiti dal legislatore federale[69].

L'iscrizione a Registro fondiario è sì decisiva, purché non si contrapponga alla realtà economica in maniera insostenibile[70]: in particolare, gli scopi di mantenimento della proprietà, così come di protezione della mobilità professionale in Svizzera, non devono essere oltremodo ostacolati da un'interpretazione troppo restrittiva dell'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID[71].

F. Gli espedienti giuridici

Al fine di ovviare alla severità dell'approccio civilistico, soprattutto quando un solo coniuge finanzia l'integralità dell'immobile sostitutivo acquistato in comproprietà, il Tribunale federale suggerisce ai coniugi un possibile espediente giuridico: modificare, prima della vendita, i rispettivi rapporti di proprietà sull'immobile mediante donazione (artt. 12 cpv. 3 lett. a LAID e 125 lett. a LT) o trapasso di proprietà tra coniugi, in connessione con il regime matrimoniale (artt. 12 cpv. 3 lett. b LAID e 125 lett. b LT)[72].

[66] Sentenza CDT n. 80.2013.91 del 26 aprile 2013, consid. 2.7.

[67] VERREY (nota 1), p. 210. L'autore cita a riguardo l'art. 12 cpv. 3 lett. a e b LAID. Cfr. art. 125 lett. a, b, c, e LT.

[68] Sentenze CDT n. 80.2008.163 del 7 aprile 2010, consid. 2.6; n. 80.2013.91 del 26 aprile 2013, consid. 2.7 e 2.8; Rocco FILIPPINI, Il differimento dell'imposizione sugli utili immobiliari per il reinvestimento nell'abitazione primaria, in: NF 7/2012, pp. 24-26, p. 25.

[69] CHILLÀ/BUCHMANN (nota 3), p. 341.

[70] CHILLÀ/BUCHMANN (nota 3), pp. 342-343.

[71] CHILLÀ/BUCHMANN (nota 3), p. 343.

[72] Sentenza TF 2C_277/2011 del 17 ottobre 2011, consid. 4.2.3.3; VERREY (nota 1), pp. 210-211.

Agendo in questo modo, il requisito dell'identità dei soggetti risulterebbe adempiuto e, salvo i casi di elusione d'imposta, il differimento sarà concesso. Pur essendo esente da imposta (art. 154 cpv. 1 lett. f LT), la donazione immobiliare necessita per la sua validità della forma dell'atto pubblico (cfr. art. 243 cpv. 2 del Codice delle Obbligazioni [CO; RS 220]) e comporta dei costi, quali l'onorario del notaio e le tasse d'iscrizione a Registro fondiario.

Il contribuente dovrà perciò valutare l'opzione più conveniente: pagare immediatamente l'imposta non differita oppure donare al proprio coniuge una quota dell'immobile da alienare e ottenere così il differimento[73].

In alternativa, i coniugi possono acquistare in comunione l'immobile sostitutivo mediante società semplice[74]. Rispetto alla donazione, non vi sono requisiti di forma particolari per il contratto di società semplice e l'operazione costitutiva è di principio priva di spese.

La determinazione delle quote ideali sull'intero oggetto sarà funzione del ricavato ottenuto con la vendita della prima abitazione[75].

Il potere di disporre di ogni proprietario comunista sull'intero oggetto è limitato e può essere esercitato solo con l'accordo di tutti (cfr. art. 653 cpv. 2 CC)[76]. L'iscrizione a Registro fondiario riporterà i singoli soci come proprietari, con l'indicazione aggiuntiva "società semplice" (artt. 90 cpv. 1 lett. c e 96 cpv. 3 dell'Ordinanza sul Registro fondiario [ORF; RS 211.432.1])[77]. Come per la donazione, l'abuso di diritto costituisce l'unico limite alla legittimità di quest'operazione[78].

Da ultimo, per l'ipotesi 3 vi è un'ulteriore opzione per influenzare il differimento, fra tutte forse la più semplice, sempre che il prezzo di acquisto dell'immobile sostitutivo superi il ricavato da reinvestire.

Anziché istituire una proprietà comune, i coniugi possono acquistare l'immobile sostitutivo in comproprietà, stabilendo l'entità delle rispettive quote in modo da garantire il reinvestimento integrale del ricavato dalla vendita del primo immobile.

Non essendovi vincoli di natura contrattuale, come per la società semplice, questa soluzione rimane più leggera e, nel caso in cui i comproprietari non fossero marito e moglie[79], ma solo concubini, ognuno è libero di disporre della propria quota.

[73] VERREY (nota 1), pp. 210-211; FILIPPINI (nota 68), p. 26.

[74] Sentenza CDT n. 80.2011.74 del 15 febbraio 2012, consid. 3.3; FILIPPINI (nota 68), p. 26.

[75] FILIPPINI (nota 68), p. 26. Nella sentenza della CDT del 15 febbraio 2012, mediante contratto di società semplice, il contribuente si era attribuito una quota di proprietà comune del 99%, mentre la moglie deteneva il residuo 1%.

[76] Sentenza CDT n. 80.2011.74 del 15 febbraio 2012, consid. 3.3.

[77] Sentenza CDT n. 80.2011.74 del 15 febbraio 2012, consid. 3.3.

[78] FILIPPINI (nota 68), p. 26; Sentenza CDT n. 80.2002.00020 del 13 marzo 2002, consid. 6.5.

[79] In questo caso, trattandosi dell'abitazione coniugale, il potere di disporre sottostà al regime giuridico speciale dell'art. 169 CC.

IV. Il calcolo dell'utile la cui imposizione è differita nel Canton Ticino

I principi di calcolo dell'utile immobiliare sono contenuti negli artt. 128 ss. LT. In particolare, l'utile immobiliare corrisponde alla differenza tra il valore di alienazione e il valore d'investimento (valore di acquisto aumentato dei costi d'investimento) dell'immobile alienato. In Ticino, la determinazione dell'utile la cui imposizione è differita in caso di reinvestimento parziale avviene in applicazione della teoria del metodo assoluto.

A. Il reinvestimento parziale: teoria dei metodi assoluto e relativo

Se in seguito all'alienazione dell'abitazione primaria solo una parte del ricavato è effettivamente impiegata per acquistare l'immobile sostitutivo, ci si trova dinanzi a un cd. "reinvestimento parziale"[80]. In simile circostanza, la quota non reinvestita del ricavato rimane a libera disposizione dell'alienante[81].

La prassi del Canton Ticino riprende quella del Canton Berna[82], imponendo questa quota come utile lordo, senza deduzione proporzionale dei costi d'investimento[83].

Secondo questo metodo di calcolo, detto "assoluto"[84], oggetto dell'imposta sull'utile immobiliare non è il ricavato della vendita come tale, bensì la differenza fra questo e i costi d'investimento, di modo che solo questa differenza può beneficiare del differimento dell'imposizione[85].

In caso di reinvestimento parziale, si considerano reinvestiti *in primis* i costi d'investimento; se l'importo reinvestito supera questi costi, la differenza fra il ricavato e l'importo reinvestito rappresenta una quota di utile a libera disposizione del contribuente, per la quale il differimento dell'imposizione non si giustifica[86]. Un'imposizione immediata non rappresenta difatti più un ostacolo all'acquisto della nuova abitazione sostitutiva[87].

Con sentenza del 2 marzo 2004, il Tribunale federale ha stabilito che il metodo assoluto è imposto dalla LAID[88]. Infatti,

[80] SOLDINI/PEDROLI (nota 3), p. 134 ss.; Sentenza CDT n. 80.2002.00020 del 13 marzo 2002, consid. 6.3.

[81] SOLDINI/PEDROLI (nota 3), p. 134 ss.; Sentenza CDT n. 80.2002.00020 del 13 marzo 2002, consid. 6.3.

[82] SOLDINI/PEDROLI (nota 3), p. 134 ss.; Sentenza CDT n. 80.2002.00020 del 13 marzo 2002, consid. 6.3.

[83] Sentenza del Tribunale amministrativo del Canton Berna del 6 aprile 1993 = StR/RF 48/1993 p. 431; SOLDINI/PEDROLI (nota 3), p. 134 ss.

[84] Sentenza CDT n. 80.2011.66 del 14 giugno 2011, consid. 4.3.

[85] Sentenza del Tribunale amministrativo del Canton Berna del 6 aprile 1993 = StR/RF 48/1993 p. 431; Sentenza TF 2A.311/2003 del 2 marzo 2004 = RDAF 2004 II 262, consid. 4.3; Sentenza CDT n. 80.2002.00020 del 13 marzo 2002, consid. 6.7.

[86] Sentenza del Tribunale amministrativo del Canton Berna del 6 aprile 1993 = StR/RF 48/1993 p. 431; Sentenza CDT n. 80.2002.00020 del 13 marzo 2002, consid. 6.7; SOLDINI/PEDROLI (nota 3), p. 135, nota 87.

[87] Sentenza TF 2A.311/2003 del 2 marzo 2004 = RDAF 2004 II 262, consid. 5.3; sentenza CDT n. 80.2011.66 del 14 giugno 2011, consid. 4.3.

[88] Sentenze TF 2A.311/2003 del 2 marzo 2004 = RDAF 2004 II 262, consid. 3.2; 2C_337/2012 del 19 dicembre 2012 = RDAF 2013 II 350, consid. 2.3; Sentenza CDT n. 80.2011.66 del 14 giugno 2011, consid. 4.3.

in tema di differimento, il legislatore federale ha richiesto una soluzione armonizzata vincolante e, pertanto, ammettere un trattamento differenziato della nozione di reinvestimento da un Cantone all'altro condurrebbe a esiti di differimento diversi, in contrasto con lo scopo medesimo di armonizzazione fiscale[89].

Oltre a quello assoluto, in caso di reinvestimento parziale vi è un altro metodo di calcolo per determinare l'utile la cui imposizione è differita: il metodo relativo, detto anche proporzionale[90].

Pur non potendo essere riassunte in un modello unico, le diverse soluzioni cantonali relative a questo metodo (ormai divenute inammissibili alla luce della LAID)[91] hanno in comune la presa in considerazione, in caso di reinvestimento parziale, del rapporto esistente tra il ricavato della vendita dell'immobile ceduto e il prezzo di acquisto dell'immobile sostitutivo[92]. Tale rapporto determina l'entità dell'utile a beneficio del differimento d'imposta[93].

Non essendo l'importo reinvestito nel secondo immobile determinante, questo metodo porta a una maggiore concessione del differimento rispetto all'applicazione del metodo assoluto[94] e, di conseguenza, a un indebito privilegio non conforme all'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID.

B. Il reinvestimento intercantonale: chi può tassare?

Con l'adozione dell'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID, il legislatore federale ha esteso la facoltà del reinvestimento nell'abitazione primaria a tutto il territorio svizzero[95].

Essendo l'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID silente in merito all'attribuzione della competenza impositiva in caso di reinvestimento in un altro Cantone[96], a chi spetta la sovranità fiscale per tassare l'utile la cui imposizione è stata inizialmente differita?

In materia di conflitti di competenza e di eliminazione della doppia imposizione intercantonale, vige il principio giurisprudenziale dell'attribuzione secondo l'oggetto (competenza impositiva del Cantone di situazione dell'immobile)[97]. Cosa suggerisce però la LAID, in qualità di *lex posterior et specialis*?

[89] Sentenza TF 2A.311/2003 del 2 marzo 2004 = RDAF 2004 II 262, consid. 3.2.

[90] È il caso nel Canton Zurigo, cfr. Sentenza TF 2A.311/2003 del 2 marzo 2004 = RDAF 2004 II 262.

[91] Per maggiori dettagli sulle diverse soluzioni basate sul metodo relativo, cfr. VERREY (nota 1), p. 220 ss.

[92] Sentenza TF 2A.311/2003 del 2 marzo 2004 = RDAF 2004 II 262, consid. 4.2.

[93] VERREY (nota 1), pp. 220-221.

[94] VERREY (nota 1), p. 221.

[95] Sentenza TF 2C_337/2012 del 19 dicembre 2012 = RDAF 2013 II 350, consid. 2.2.

[96] VERREY (nota 1), p. 223; Sentenza TF 2C_337/2012 del 19 dicembre 2012 = RDAF 2013 II 350, consid. 2.4.

[97] Sentenza TF 2C_337/2012 del 19 dicembre 2012 = RDAF 2013 II 350, consid. 2.2. Sentenza TF 2C_337/2012 del 19 dicembre 2012 = RDAF 2013 II 350, consid. 2.2.

Le prassi cantonali conoscono due metodi impositivi[98]:

- quello unitario e
- quello della divisione (cfr. testo francese "du partage").

Il metodo unitario, adottato dal Canton Ticino, prevede che l'imposizione dell'utile a beneficio del differimento spetti al Cantone sul territorio del quale avviene la cessione dell'immobile sostitutivo senza reinvestimento susseguente (Cantone di arrivo)[99]. L'utile latente la cui imposizione è differita e quello conseguito con la cessione dell'immobile sostitutivo costituiscono un unico oggetto fiscale imposto nel Cantone di arrivo[100].

Il metodo della divisione, invece, permette al Cantone di partenza (dove è sito l'immobile sostituito) di imporre la parte di utile a beneficio del differimento, conferendo a questo Cantone un diritto di tassare durevole e proporzionale[101]; il Cantone di arrivo potrà imporre unicamente l'utile supplementare conseguito con la vendita dell'immobile sito sul suo territorio[102].

Con sentenza del 19 dicembre 2012, il Tribunale federale ha dichiarato che il metodo unitario è imposto dal diritto dell'armonizzazione fiscale[103]. Questa conclusione deriva dal raffronto tra la fattispecie di cui all'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID e le regole applicabili al reinvestimento intercantonale di immobili appartenenti alla sostanza commerciale delle persone fisiche e giuridiche (artt. 8 cpv. 4, 12 cpv. 3 lett. d e cpv. 4 lett. a, 24 cpv. 4 LAID); in tale ambito, la dottrina maggioritaria ritiene, difatti, che con il trasferimento delle riserve latenti vi sia un cambiamento di sovranità fiscale a favore del Cantone di arrivo[104].

Un trattamento diverso per gli immobili appartenenti alla sostanza privata non si giustifica e sarebbe addirittura in contrasto con l'uniformizzazione dei casi di reinvestimento voluta dall'armonizzazione, la quale mira al raggiungimento di uno "spazio fiscale svizzero" uniforme[105].

Infine, le legislazioni cantonali che impongono quale esigenza supplementare il trascorrere di una durata minima di detenzione dell'immobile sostitutivo nel Cantone di arrivo per

[98] VERREY (nota 1), p. 223 ss.; Sentenza TF 2C_337/2012 del 19 dicembre 2012 = RDAF 2013 II 350, consid. 2.4.

[99] VERREY (nota 1), p. 224; Sentenza TF 2C_337/2012 del 19 dicembre 2012 = RDAF 2013 II 350, consid. 2.4.

[100] Sentenza TF 2C_337/2012 del 19 dicembre 2012 = RDAF 2013 II 350, consid. 2.4.

[101] Sentenza TF 2C_337/2012 del 19 dicembre 2012 = RDAF 2013 II 350, consid. 2.5.

[102] Sentenza TF 2C_337/2012 del 19 dicembre 2012 = RDAF 2013 II 350, consid. 2.4.

[103] Sentenza TF 2C_337/2012 del 19 dicembre 2012 = RDAF 2013 II 350, consid. 3.5.

[104] Sentenza TF 2C_337/2012 del 19 dicembre 2012 = RDAF 2013 II 350, consid. 3.5; cfr. VERREY (nota 1), p. 225.

[105] Sentenza TF 2C_337/2012 del 19 dicembre 2012 = RDAF 2013 II 350, consid. 3.5. Di medesimo avviso: VERREY (nota 1), p. 225.

determinare l'adempimento dell'uso durevole ed esclusivo e, di conseguenza, la competenza impositiva sono di riflesso in contrasto con il diritto federale^[106].

C. Il calcolo dell'utile in caso di sua realizzazione ex art. 128 cpv. 5 LT

Il mancato reinvestimento del ricavato conseguito mediante alienazione dell'immobile sostitutivo fa scattare l'imposizione dell'utile totale. La LT prevede espressamente all'art. 128 cpv. 5 che l'utile totale comprende anche l'utile conseguito con il trasferimento dell'immobile oggetto del differimento d'imposta e che l'acquisto di quest'ultimo determina la durata globale della proprietà^[107]. In sostanza, i due utili vengono calcolati separatamente e poi sommati per determinare così l'utile totale imponibile.

D. La durata di possesso determinante

A norma dell'art. 128 cpv. 5 LT, punto di partenza per il calcolo della durata di possesso è l'acquisto dell'immobile sostituito. L'utile totale viene, quindi, imposto a un tasso unico^[108], basato sulla durata di possesso dei due (o più) immobili. Sono considerate solo le operazioni imponibili (ossia l'acquisto del primo immobile e la cessione del secondo/ultimo immobile).

Per determinare il tasso applicabile, alcuni Cantoni (Zurigo, Berna, Svitto, Vaud e Argovia)^[109] scindono l'utile totale e applicano la durata di possesso dei due immobili solo all'utile la cui imposizione è stata differita, imponendo più duramente l'utile conseguito con la vendita dell'ultimo immobile^[110].

VERREY sostiene che una scissione dell'utile e un'applicazione di un diverso tasso d'imposizione sia in contrasto con il concetto medesimo di reinvestimento; esso consente difatti di ignorare l'operazione differita e, di riflesso, di non interrompere la durata del possesso^[111].

Oggetto del differimento ai sensi dell'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID non è il pagamento dell'imposta, ma l'imposizione in quanto tale, di modo che le operazioni differite sono parificate a un non trasferimento immobiliare e, di conseguenza, a un non conseguimento di utile^[112].

V. Considerazioni conclusive

L'istituto del differimento è frutto del lavoro di armonizzazione delle imposte dirette sul territorio svizzero. I suoi scopi sono di favorire la mobilità professionale, la proprietà e il mantenimento di quest'ultima da parte del contribuente.

Esso ha quindi una funzione incentivante e allo stesso tempo garantista di uno stato di fatto cruciale della società odierna: la proprietà dell'abitazione primaria.

Laddove l'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID abbia lasciato i Cantoni liberi di interpretare alcuni concetti giuridici indeterminati, il legislatore ticinese ha sempre tenuto un approccio interpretativo in linea con quello del Tribunale federale. Parimenti, le modalità di determinazione dell'utile la cui imposizione è differita, risp. dell'utile immediatamente imposto, adottate dalla prassi e dalla giurisprudenza cantonale ticinese, sono perfettamente conformi alla LAID e ai suoi scopi.

^[106] Sentenza TF 2C_70/2017 del 28 settembre 2017, consid. 4.3.

^[107] Divisione delle contribuzioni, Imposta sugli utili immobiliari, Istruzioni alla compilazione della dichiarazione, Edizione valida per i trasferimenti a partire dal 1° gennaio 2016, p. 16.

^[108] VERREY (nota 1), p. 233.

^[109] VERREY (nota 1), p. 233.

^[110] VERREY (nota 1), p. 233.

^[111] VERREY (nota 1), p. 233; VERREY (nota 4), p. 520.

^[112] VERREY (nota 1), p. 234; Sentenza TF 2C_797/2009 del 20 luglio 2010, consid. 2.3.