



Acquisizione sostitutiva di proprietà abitativa

LIG 44 I lett. a; 46 III, 53

1.	Presupposti relativi all'immobile alienato	2
1.1	Fattispecie di alienazione	2
1.2	Utilizzazione a scopo abitativo	2
1.3	Uso proprio duraturo	2
2.	Presupposti relativi al fondo sostitutivo	4
2.1	Acquisizione del fondo sostitutivo	4
2.2	Fondo in Svizzera	5
2.3	Uso abitativo/abitazione in proprio duratura	5
3.	Identità dell'alienante/acquirente	5
4.	Termine di due anni	6
5.	Calcolo del rimborso delle imposte	7
5.1	Metodo assoluto	7
5.2	Spese d'investimento inferiori alle spese di reinvestimento	7
5.3	Spese d'investimento che superano le spese di reinvestimento	8
6.	Alienazione del fondo sostitutivo	8
6.1	Calcolo degli utili	8
6.2	Calcolo della durata della proprietà	8
6.3	Casi di applicazione	9
6.4	Alienazione di un fondo sostitutivo extracantonale (integrazione del 1.1.2016)	10
7.	Casi speciali / esempi	11
7.1	Immobili a utilizzazione mista	11
7.2	Vendita del primo immobile abitato da parte del possesso in comune	12

1. PRESUPPOSTI RELATIVI ALL'IMMOBILE ALIENATO

1.1 Fattispecie di alienazione

Secondo l'art. 44 cpv. 1 lett. a LIG si presuppone sì che venga dapprima alienato il primo immobile abitato. Nella prassi non ha però importanza se l'oggetto sostitutivo viene acquisito prima o dopo l'alienazione (cfr. punto 2.4 b seguente). L'esistenza di una fattispecie di alienazione si conforma di principio secondo gli art. 41 e 42 LIG, poiché solo un'alienazione che sottostà all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare può portare a un rimborso.

Il primo immobile doveva far parte della **sostanza privata**. Questo presupposto non è soddisfatto in caso di alienazione di un primo immobile appartenente alla sostanza commerciale. In questi casi non è avvenuta una tassazione tramite l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare, ragione per cui non entra in questione nemmeno un rimborso (cfr. art. 18 cpv. 2 LIG e punto 7.1 seguente).

1.2 Utilizzazione a scopo abitativo

L'alienante deve aver **abitato egli stesso** l'immobile situato al suo domicilio. Un immobile abitato da genitori o parenti non soddisfa questo presupposto. Il primo immobile deve permettere l'utilizzazione a scopo abitativo e servire effettivamente a questo. Semplici terreni (di costruzione), così come degli oggetti da demolire, non soddisfano questi presupposti.

1.3 Uso proprio duraturo

L'immobile alienato deve essere utilizzato in modo **duraturo per uso proprio**. Di conseguenza non vengono considerate residenze secondarie e abitazioni di vacanza (TF del 7.3.2017, 2C_306/2016, consid. 2.3).

L'immobile abitato in precedenza può essere stato abitato per un periodo relativamente breve dall'alienante. In caso di uso proprio relativamente breve (meno di un anno) prima della vendita, va tuttavia verificato se non ci si trovi di fronte a un'evasione fiscale, ovvero se ci si sia serviti dell'uso proprio per approfittare del privilegio dell'acquisizione sostitutiva. Questa domanda potrebbe porsi in particolare in caso di immobili ereditati, che per un periodo molto breve sono stati abitati dall'alienante e in seguito nuovamente alienati (cfr. anche STA A 01 16 concernente casa di vacanza).

L'uso proprio deve avvenire al domicilio del contribuente; secondo la prassi del Tribunale amministrativo è determinante il domicilio fiscale (ovvero il luogo dell'obbligo fiscale ordinario) (DTA 295/90; cfr. a tale proposito anche TF del 7.3.2017, 2C_306/2016, consid. 2.5.1). Questo vale anche per i dimoranti settimanali se l'immobile da loro usato si trova al domicilio fiscale nel Cantone dei Grigioni. Anche per il rimborso dell'imposta comunale (rapporto intercomunale) è necessario basarsi sul domicilio fiscale.

Se l'immobile abitato in precedenza rimane inutilizzato per un lungo periodo o se viene usato da terzi per un periodo prolungato non è possibile parlare di un uso proprio duraturo. È tuttavia necessario differenziare:

Complemento del 01.12.2018

- a) Se viene dapprima alienato l'immobile abitato in precedenza e in seguito acquisito un oggetto sostitutivo, il termine di reinvestimento di due anni inizia con l'alienazione. Per domande relative all'**uso proprio dell'immobile abitato in precedenza** bisogna basarsi sul **momento dell'alienazione**: il criterio dell'uso proprio di principio non è più soddisfatto se **prima della vendita** l'immobile abitato in precedenza era usato da terzi oppure era vuoto. In caso di circostanze particolari, il criterio dell'uso proprio può essere soddisfatto anche se l'immobile è vuoto o viene usato da terzi per un periodo transitorio di al massimo due anni. È il caso ad esempio se nonostante degli sforzi di vendita intrapresi in questo periodo non è stato possibile trovare un acquirente (cfr. STA A 12 32). L'uso proprio duraturo va negato se l'immobile non viene più utilizzato come abitazione propria e non viene subito messo in vendita, bensì viene utilizzato per altri scopi (deposito, oggetto di rendita, ecc.; TF del 20.9.2018, 2C_418/2018, consid. 3.1 seg.).

Esempio 1



In questo caso l'uso di terzi inizia solo con l'alienazione dell'immobile. Al momento determinante dell'alienazione l'immobile alienato era abitato in proprio permanentemente. Bisognerebbe decidere diversamente se l'immobile alienato in precedenza non fosse già più abitato in proprio prima dell'alienazione e non si sarebbe in presenza di particolari circostanze.

- b) Se viene dapprima acquistato l'oggetto sostitutivo e l'immobile abitato in precedenza alienato solo in seguito, il termine di due anni per l'acquisizione sostitutiva inizia con l'acquisto dell'oggetto sostitutivo. Anche in questo caso il termine di rimborso è di due anni (DTA 662/94). Per questioni relative all'uso proprio dell'immobile abitato in precedenza bisogna basarsi sul momento dell'acquisizione dell'oggetto sostitutivo. Deve essere considerato un uso di terzi o la mancata occupazione durante il periodo tra il trasloco dall'immobile abitato in precedenza e l'acquisizione dell'oggetto sostitutivo. Può trattarsi solo di un motivato periodo transitorio di al massimo due anni (p.es. locazione di transizione; il trasloco, la vendita e il reinvestimento erano già pianificati). I contratti di locazione a tempo indeterminato senza riserve per quanto riguarda la vendita escludono una dilazione fiscale. Per l'oggetto sostitutivo si richiede che, dopo l'acquisto, di principio esso venga subito abitato in proprio; in questo caso vanno accettate unicamente una consueta fase di trasloco in considerazione di eventuali termini di disdetta per un oggetto in locazione o una fase di ristrutturazione.

Esempio 2

{←uso di terzi ←termine di due anni⇒}
oppure rimanere vuoto ⇒|1.7.2010 - 1.6.2011

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
				Acquisizione sostitutiva 1.7.2014	Vendita del primo immobile 1.6.2015	
Trasloco dal primo immobile e stipulazione di un contratto di locazione per un terzo oggetto a partire dal 1.1.2012						

Al momento dell'acquisizione sostitutiva, l'immobile abitato in precedenza era già usato da terzi e questo da oltre un anno. Il termine di acquisizione sostitutiva è stato sì rispettato, ma l'immobile abitato in precedenza non può più essere considerato usato in proprio.

2. PRESUPPOSTI RELATIVI AL FONDO SOSTITUTIVO

2.1 Acquisizione del fondo sostitutivo

Il contribuente deve acquistare l'oggetto sostitutivo. Se si è di fronte a una fattispecie di acquisizione ci si conforma di principio agli art. 41 e 42 LIG.

In caso di acquisizione successiva può anche essere approvato un reinvestimento a determinate condizioni, se vi è un impiego dei mezzi che può essere equiparato all'acquisizione:

- Poiché i debiti ipotecari non rappresentano spese d'investimento per il calcolo dell'imposta sugli utili da sostanza immobiliare la sola riduzione di un debito ipotecario gravante su un immobile ereditato con mezzi dal ricavato della vendita di un immobile non può essere valutata come reinvestimento (art. 48 seg. e 46 cpv. 3 LIG).
- Pagamenti compensativi a coeredi nel quadro di una divisione successiva per il rilevamento di un immobile possono essere considerati un reinvestimento. In questo caso quale momento dell'acquisizione può essere indicato il momento della divisione successiva (iscrizione al registro fondiario).
- Il rilevamento di un immobile da parte di un unico erede o di coeredi senza pagamenti compensativi (ovvero nella successione gli eventuali altri eredi ricevono altri valori patrimoniali) non rappresenta per contro un reinvestimento.

Viene privilegiata solo l'acquisizione di proprietà abitativa, non però il semplice investimento in essa. In questo modo, in linea di principio viene a cadere un rimborso se un contribuente con un ricavato effettua unicamente investimenti incrementanti il valore di un altro oggetto (cfr. punto 2.3 seguente).

2.2 Fondo in Svizzera

Il fondo sostitutivo deve trovarsi in Svizzera (art. 44 cpv. 1 lett. a LIG). Questo vale anche per l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare del comune.

2.3 Uso abitativo/abitazione in proprio duratura

L'immobile sostitutivo deve servire allo stesso uso dell'immobile abitato in precedenza, ovvero anch'esso all'uso abitativo privato. Lo stesso uso si ha quando una casa viene sostituita da un appartamento o viceversa. Il termine "uso abitativo" non deve essere interpretato in senso stretto, poiché abitare va inteso con un significato ampio, che oltre ai locali abitativi veri e propri comprende anche i locali accessori quali cantina, garage, giardino, sauna, locali per lavori manuali, ecc. (cfr. anche la prassi del Cantone di Berna, in: Neue Steuerpraxis 1993, pag. 122).

Inoltre si presuppone che l'immobile sostitutivo venga acquisito quale sostanza privata. Infine, il criterio dell'abitazione in proprio duratura deve essere soddisfatto anche per l'oggetto sostitutivo (cfr. anche punto 1.3 precedente; TF del 7.3.2016, 2C_306/2016, consid. 2.4). Si è in presenza di un'acquisizione sostitutiva solo in caso di presa di domicilio effettiva nell'oggetto sostitutivo. Se la durata della permanenza è di almeno un anno, di norma occorre ipotizzare che vi fosse l'intenzione di una permanenza duratura. Se dopo una permanenza di durata inferiore a un anno nell'oggetto sostitutivo il contribuente elegge il proprio domicilio in un altro luogo, occorre accertare se in origine il contribuente avesse intenzione di stabilirsi in modo duraturo ([cfr. analisi del comitato della CSI del 28.6.2017 relativa alla sentenza del TF del 7.3.2017 \[2C 306/2016\], n. 3 lett. c e d](#)).

Complemento del 01.12.2018

La sostituzione di un semplice terreno (di costruzione) con un immobile abitato in proprio, non rappresenta di principio un reinvestimento (cfr. STA A 03 46), né tantomeno il caso contrario, ovvero il reinvestimento in semplice terreno (di costruzione). Per contro l'acquisizione di terreno di costruzione con seguente edificazione può essere valutata quale acquisizione sostitutiva sia per l'acquisto del terreno che per le spese di costruzione. Per questioni di uguaglianza giuridica le seguenti fattispecie vanno qualificate come equivalenti:

- Edificazione di una parcella di terreno di costruzione che apparteneva già prima al contribuente (solo per le spese di costruzione).
- Acquisizione e riedificazione di oggetti da demolire (per acquisti di immobili e spese di costruzione).
- Dall'abrogazione della prassi Dumont (cfr. prassi relativa a LIG 35, 035-01) il mero rinnovo di un immobile acquistato non può più essere qualificato come reinvestimento.

3. IDENTITÀ DELL'ALIENANTE/ACQUIRENTE

Di principio vale che l'alienante può reinvestire al massimo la propria quota di proprietà.

Se per contro l'alienante è un coniuge che quale primo immobile vende l'intera abitazione familiare (art. 169 CC), oppure due coniugi, che vendono ciascuno le quote di comproprietà, il reinvestimento può essere concesso per l'intero oggetto sostitutivo per quanto la proprietà di diritto reale sia di nuovo di proprietà dei coniugi e si tratti anche in questo caso di un'abitazione familiare. Questa eccezione è giustificata, anche se i coniugi, per quanto riguarda l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare secondo l'art. 45 cpv. 2 LIG, vengono di principio considerati soggetti fiscali separati (una prassi diversa è p.es. quella applicata dal Cantone di Berna: cfr. Neue Steuerpraxis 1993, pag. 121 segg.; corrisponde per contro la prassi del Cantone di Argovia, tuttavia in base a un'esplicita disposizione a livello di ordinanza: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Berna 2004, § 98 N 13). Se i coniugi non dispongono di un domicilio comune è necessaria una considerazione separata per ogni singolo coniuge.

Per i coniugi può tuttavia porsi il problema che, a determinate condizioni, in caso di divorzio dopo l'acquisizione sostitutiva, si cerca per quanto possibile di attribuire le conseguenze fiscali al coniuge, come mostra l'esempio seguente.

Esempio 3

- ⇒ A e B sono coniugati. A vende l'abitazione familiare di sua proprietà unica; i due coniugi acquistano un oggetto sostitutivo in comproprietà in ragione del 50% ciascuno. Ad A viene concesso il rimborso per l'intero oggetto sostitutivo. In seguito A e B divorziano e nell'ambito della liquidazione del regime dei beni vendono le quote di comproprietà all'oggetto sostitutivo a C.

Nella tassazione dell'imposta sugli utili da sostanza immobiliare il commissario fiscale ha calcolato separatamente l'utile della vendita delle due quote di comproprietà e per entrambi i coniugi ha dedotto dalle spese d'investimento la metà dell'utile reinvestito (art. 46 cpv. 3 LIG). La moglie B ha presentato opposizione con la motivazione che il marito A ha reinvestito l'intero utile scaturito dalla vendita del primo oggetto nella propria quota di comproprietà. Di conseguenza anche l'intero utile reinvestito andrebbe dedotto dal valore degli investimenti di A.

L'opposizione è stata respinta (passata in giudicato).

Nel caso di un reinvestimento da parte del coniuge si deve dunque procedere nel modo seguente: in primo luogo deve essere verificato se **non vi sia alcuna identità completa dei rapporti di proprietà** al primo immobile e al fondo sostitutivo. Se ciò è il caso (nessuna identità completa), prima della decisione in merito alla domanda di rimborso viene richiesta da entrambe le parti una domanda sottoscritta sotto forma di lettera modulo. Se la lettera di modulo non viene inoltrata, all'alienante viene concesso il rimborso solo per l'entità della sua quota di proprietà all'oggetto sostitutivo.

4. TERMINE DI DUE ANNI

Il termine determinante di due anni inizia con l'alienazione del primo immobile o con l'acquisizione dell'oggetto sostitutivo; è determinante la data della trasmissione di proprietà nel registro fondiario o la data dell'esecuzione (cfr. la prassi separata relativa alla proroga del termine o rimborso, 044-01-a-01).

Il reinvestimento deve avvenire entro il termine di due anni; questo termine è determinante sia per l'acquisizione/vendita del fondo, sia per eventuali investimenti effettuati in seguito all'acquisizione.

5. CALCOLO DEL RIMBORSO DELLE IMPOSTE

5.1 Metodo assoluto

Seguendo le raccomandazioni della Conferenza fiscale svizzera, il rimborso delle imposte viene calcolato secondo il cosiddetto metodo assoluto (circolare n. 19 del 31 agosto 2001; cfr. anche DTF 130 II 202 = Steuerrevue 2004, pag. 467).

Con il metodo assoluto viene escluso dalla tassazione l'utile da sostanza immobiliare conseguito con l'alienazione solo nell'entità in cui il ricavato dell'alienazione è stato reinvestito nell'oggetto sostitutivo. Per quanto il ricavato della vendita non sia più vincolato alla proprietà abitativa, dal punto di vista economico non vi è ragione di rinunciare alla riscossione dell'imposta sugli utili da sostanza immobiliare. Per il caso in cui le spese d'investimento originarie siano superiori alle spese di reinvestimento, non può dunque più avvenire un rimborso.

Questa interpretazione corrisponde agli obiettivi del legislatore. Con il rimborso dell'imposta sugli utili da sostanza immobiliare andrebbe evitato, in caso di un'acquisizione sostitutiva, il prelievo di mezzi necessari per l'investimento nell'oggetto sostitutivo con l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare. In altre parole andrebbe concessa una dilazione fiscale affinché il ricavato della vendita possa essere reinvestito senza deduzioni. Se il ricavato della vendita non viene reinvestito, la regolamentazione non prevede alcun rimborso dell'imposta sugli utili da sostanza immobiliare. Con sentenza del 2 marzo 2004 il Tribunale federale, in seguito a un ricorso di diritto amministrativo (art. 73 LAID), ha deciso che il metodo assoluto è conforme all'armonizzazione, per contro il metodo relativo porta a privilegi ingiustificati e non coperti dall'art. 12 cpv. 3 lett. e LAID (DTF 130 II 202 = Steuerrevue 2004, pag. 467, 2A.311/2003).

5.2 Spese d'investimento inferiori alle spese di reinvestimento

Ricavo alienazione del primo oggetto	fr.	600'000.-
Spese investimento primo oggetto (incl. suppl. sval. monetaria)	fr.	<u>400'000.-</u>
Utile da sostanza immobiliare	fr.	200'000.-
Imposta sugli utili da sostanza immobiliare (15%)	fr.	30'000.-
<u>Dilazione fiscale:</u>		
Reinvestimento	fr.	500'000.-
Spese investimento primo oggetto (incl. suppl. sval. monetaria) -	fr.	<u>400'000.-</u>
Utile da sostanza immobiliare dilazionato	fr.	100'000.-
<u>Calcolo del rimborso:</u>		
Imposte tassate	fr.	30'000.-
Imposta corretta in seguito a reinvestimento:		
Utile da sostanza immobiliare	fr.	200'000.-
Utile da sostanza immobiliare dilazionato -	fr.	<u>100'000.-</u>

Utile da sostanza immobiliare corretto	fr.	100'000.-	
Imposta corretta (10,423%)			- fr. <u>10'423.-</u>
Rimborso			fr. 19'577.-

5.3 Spese d'investimento che superano le spese di reinvestimento

Ricavo alienazione del primo oggetto	fr.	600'000.-
Spese investimento primo oggetto (incl. suppl. sval. monetaria)	fr.	<u>400'000.-</u>
Utile da sostanza immobiliare	fr.	200'000.-
Imposta sugli utili da sostanza immobiliare (15%)	fr.	30'000.-

Dilazione fiscale:

Reinvestimento	fr.	300'000.-
Spese investimento primo oggetto (incl. suppl. sval. monetaria) -	fr.	<u>400'000.-</u>
Utile da sostanza immobiliare dilazionato	fr.	0.-

6. ALIENAZIONE DEL FONDO SOSTITUTIVO

Se il fondo acquisito nel corso dell'acquisizione sostitutiva viene alienato in un secondo momento, è in particolare la determinazione della durata della proprietà a sollevare particolari domande.

6.1 Calcolo degli utili

In caso di alienazione di fondi per i quali è stato concesso un rimborso delle imposte giusta l'articolo 44 cpv. 1 lett. a LIG, l'utile reinvestito deve essere dedotto dalle spese d'investimento (art. 46 cpv. 3 LIG). Se viene reinvestita nell'oggetto sostitutivo solo una parte del ricavato, la deduzione dalle spese d'investimento avviene solo per l'entità del rimborso delle imposte concesso. Questo significa che solo la quota dell'utile originario per cui è stato concesso un rimborso delle imposte deve essere dedotta dalle spese d'investimento dell'oggetto sostitutivo. In questi casi l'utile reinvestito viene realizzato (interamente o in parte) durante la prima vendita, ma tassato durante la seconda.

Poiché l'utile reinvestito deve essere dedotto dalle spese d'investimento dell'oggetto sostitutivo, possono essere adeguate al rincaro solo le spese d'investimento ridotte di conseguenza (art. 46 cpv. 3 LIG).

6.2 Calcolo della durata della proprietà

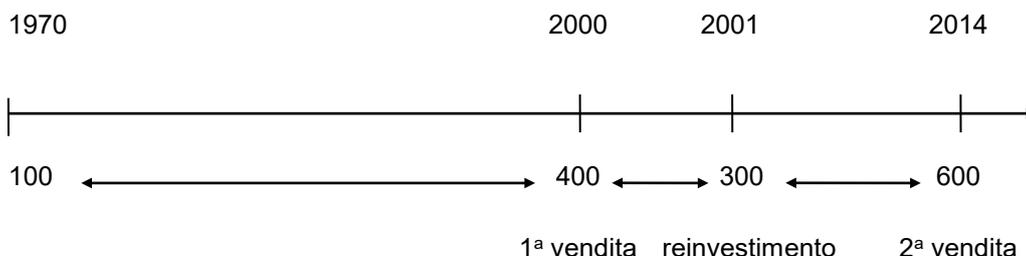
Se si è conseguito un utile sia dall'alienazione del primo immobile, sia da quella dell'oggetto sostitutivo, il calcolo della durata della proprietà avviene quale valore medio cumulato dei due utili in rapporto agli utili complessivi.

Se per contro dall'alienazione del primo immobile viene conseguito un utile, ma dall'alienazione dell'oggetto sostitutivo non risulta un utile ma una perdita, per l'utile ancora da tassare nel calcolo della durata della proprietà viene considerato l'intero periodo tra l'acquisto del primo oggetto e la vendita dell'oggetto sostitutivo.

6.3 Casi di applicazione

Esempio 4: reinvestimento con utile da entrambe le vendite

⇒ Nel 1970 A acquista una casa per fr. 100'000.-. Nel 2000 la vende per fr. 400'000.- e nel 2001 acquista un immobile sostitutivo abitato permanentemente in proprio per fr. 300'000.-. Egli fa valere un'acquisizione sostitutiva che gli viene concessa. Nel 2014 vende anche l'immobile sostitutivo per fr. 600'000.-, senza procedere a un reinvestimento.



Calcolo d'imposta

<u>1^a vendita</u>		<u>2^a vendita</u>	
Prezzo di acquisto	100'000.-	Prezzo di acquisto	300'000.-
Supplemento sval. (91%)	<u>91'000.-</u>	Rid. valore d'investimento ²	<u>109'000.-</u>
Valore d'investimento	191'000.-	Valore d'investimento rim.	191'000.-
Prezzo di alienazione	<u>400'000.-</u>	Supplemento sval. (12%)	0.-
Utile	209'000.-	Valore d'investimento ³	191'000.-
Imposta	31'350.-	Prezzo di alienazione	<u>600'000.-</u>
Rid. durata prop. (30 anni, 30% ¹)	<u>9'405.-</u>	Utile	409'000.-
Imposta	21'945.-	Imposta	61'350.-
Rimborso ²	14'649.-	Rid. durata prop. (21 a. 16,5%) ⁴	<u>10'172.-</u>
Imposte da pagare	7'296.-	Imposta	51'178.-

¹ Reinvestimento (fr. 300'000.-) meno spese d'investimento (fr. 191'000.-) darebbe rimborso/differimento dell'imposizione per un utile di fr. 109'000.-. Di conseguenza deve essere tassato un utile (corretto) pari a fr. 100'000.- (tasso fiscale 10,423 %), ciò che corrisponde a un'imposta da pagare pari a fr. 7'296.- (fr. 10'423.- di imposte, 40% di riduzione).

³ L'utile differito e di conseguenza da dedurre ammonta a fr. 109'000.-.

⁴ Indicizzazione delle spese d'investimento:
Secondo l'art. 46 cpv. 3 LIG le spese d'investimento devono essere ridotte dell'importo dell'acquisizione sostitutiva. Questa riduzione deve anche portare a fare in modo che vengano indicizzate solo le spese d'investimento di fr. 191'000.-. Esistono spese d'investimento di diritto fiscale solo in questa entità. In questo senso, i fr. 109'000.- trasferiti non rappresentano spese d'investimento. Si tratta piuttosto di una realizzazione di utile dilazionata. Questo incremento latente del valore non rappresenta più spese d'investimento.

⁵ Calcolo della durata della proprietà per la vendita del 2004:

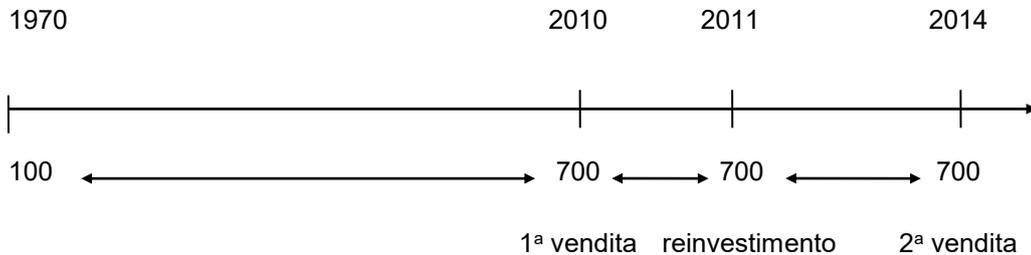
26,6%* x 44 anni (1970-2014)	=	11,70	anni
73,4%** x 13 anni (2001 - 2014)	=	<u>9,50</u>	anni
Totale	=	21	anni (arrotondato)

*rapporto fr. 109'000.- (utile dilazionato) su fr. 409'000.- (utile complessivo)

**quota rimanente

Esempio 5: reinvestimento con utile solo dalla prima vendita

⇒ Nel 1970 A acquista una casa per fr. 100'000.–. Nel 2010 la vende per fr. 700'000.– e nel 2011 acquista un immobile sostitutivo abitato permanentemente in proprio per fr. 700'000.–. Egli fa valere un'acquisizione sostitutiva che gli viene concessa. Nel 2014 vende l'immobile sostitutivo per fr. 700'000.–, senza procedere a un reinvestimento.



Calcolo d'imposta

<u>1ª vendita</u>		<u>2ª vendita</u>	
Prezzo di acquisto	100'000.-	Prezzo di acquisto	700'000.-
Supplemento sval. (103%)	<u>103'000.-</u>	Rid. valore d'investimento ²	<u>497'000.-</u>
Valore d'investimento	203'000.-	Valore d'investimento rim.	203'000.-
Prezzo di alienazione	<u>700'000.-</u>	Supplemento sval. (0 %)	0.-
Utile	497'000.-	Valore d'investimento	203'000.-
Imposta	74'550.-	Prezzo di alienazione	<u>700'000.-</u>
Rid. durata prop. (40 a., 45%)	<u>33'547.-</u>	Utile	497'000.-
Imposta	41'003.-	Imposta	74'550.-
Rimborso ¹	41'003.-	Rid. durata prop. (44 a. 51%) ³	38'020.-
Imposte da pagare	0.-	Imposta	36'530.-

¹ Rimborso secondo il metodo assoluto: Reinvestimento (fr. 700'000.–) meno spese d'investimento (fr. 203'000.–) = rimborso/differimento dell'imposizione per l'intero utile di fr. 497'000.–.

² Riduzione valore d'investimento: viene dedotto l'utile differito di fr. 497'000.–.

³ Durata della proprietà: 1970-2014

6.4 Alienazione di un fondo sostitutivo extracantonale (adeguamenti del 1.12.2018)

La dilazione dell'imposta sugli utili da sostanza immobiliare deve essere concessa anche in caso di beni sostitutivi in un altro Cantone (LIG 44 I lett. a; LAID 12 III lett. e). Se in seguito l'oggetto sostitutivo in un altro Cantone viene alienato senza che venga acquistato un altro oggetto sostitutivo, il diritto di assoggettare a imposizione l'utile da sostanza immobiliare dilazionato spetta esclusivamente al Cantone di arrivo (cosiddetto metodo unitario; TF del 28.9.2017, 2C_70/2017, consid. 4.3). Viene fatta salva unicamente la sussistenza di un abuso di diritto, nel quale ad esempio l'alienante già al momento della presa di domicilio nel Cantone d'arrivo ha l'intenzione di trasformare l'acquisizione sostitutiva ad esempio in un appartamento di vacanza oppure di acquistare il primo oggetto sostitutivo solo per ragioni speculative per poi dopo breve tempo acquistare un secondo oggetto sostitutivo e in tal modo beneficiare dell'utile

intermedio. In questo caso occorre negare la dilazione fiscale e la competenza per l'imposizione continua a spettare al Cantone dei Grigioni (TF del 28.9.2017, 2C_70/2017, consid. 4.4; DTF 143 II 233 consid. 2.6).

Queste disposizioni valgono anche per beni sostitutivi intercomunali.

La giurisprudenza del Tribunale federale esposta in precedenza ha reso obsoleta la regolamentazione secondo LIG 44 III, la quale verrà abrogata nel quadro della prossima revisione parziale della legge sulle imposte.

7. CASI SPECIALI / ESEMPI

7.1 Immobili a utilizzazione mista

Se un immobile viene utilizzato in parte commercialmente e in parte privatamente, avviene un'attribuzione alla sostanza privata o commerciale in base al tipo di utilizzo prevalente dell'intero immobile (art. 18 cpv. 2 LIG). Questo significa che un immobile utilizzato in prevalenza privatamente rappresenta complessivamente sostanza privata (SP), uno utilizzato in prevalenza commercialmente rappresenta complessivamente sostanza commerciale (SC). Per quanto riguarda le questioni della delimitazione, a questo proposito si rimanda alla prassi relativa agli immobili utilizzati in modo misto (cfr. prassi 018-03-02).

Un'acquisizione sostitutiva secondo l'art. 44 cpv. 1 lett. a LIG può essere concessa solo se l'immobile alienato e l'oggetto sostitutivo sono attribuibili alla sostanza privata. L'acquisizione sostitutiva può inoltre essere concessa solo alle parti dell'immobile utilizzate dal proprietario stesso.

Primo immobile	Oggetto sostitutivo	Acquisizione sostitutiva
In prevalenza privata (SP)	In prevalenza privata (SP)	Solo per la parte utilizzata privatamente e per quanto vi sia un uso proprio
In prevalenza privata (SP)	Esclusivamente privata (SP)	
In prevalenza privata (SP)	In prevalenza commerciale (SC)	no; cambiamento di sistema
In prevalenza privata (SP)	Esclusivamente commerciale (SC)	no; cambiamento di sistema
In prevalenza commerciale (SC)	In prevalenza privata (SP)	no; cambiamento di sistema
In prevalenza commerciale (SC)	Esclusivamente privata (SP)	no; cambiamento di sistema
In prevalenza commerciale (SC)	In prevalenza commerciale (SC)	solo per la parte usata commercialmente nell'imposta sul reddito: art. 33 LIG
In prevalenza commerciale (SC)	Esclusivamente commerciale (SC)	

7.2 Vendita del primo immobile abitato da parte del possesso in comune

Se il richiedente partecipa a un possesso in comune (p.es. comunione ereditaria) che aliena il primo immobile abitato, il reinvestimento può essere concesso al massimo nell'entità della relativa quota di partecipazione e questa a sua volta al massimo nell'entità dell'uso proprio effettivo del primo immobile da parte del richiedente. Per quanto riguarda l'uso proprio, è possibile basarsi sul rapporto dei valori locativi propri o della superficie utile lorda utilizzata.

Esempio 6

- ⇒ A partecipa a una comunione ereditaria quale erede in ragione del 25%. Gli altri eredi sono B (25%) e C (50%). L'immobile con un valore d'investimento di fr. 2'000'000.- viene alienato dagli eredi per fr. 4'000'000.-. L'imposta sugli utili da sostanza immobiliare ammonta a fr. 300'000.-, di cui fr. 75'000.- sono a carico di A. Nell'immobile A occupava un appartamento con un valore locativo proprio annuo di fr. 10'000.-. Il valore locativo dell'intero immobile ammonta a fr. 80'000.- (l'occupazione propria da parte di A e dunque una quota di 1/8 o del 12,5%). A reinveste il ricavato con l'acquisto di un appartamento di fr. 300'000.-.

A partecipa alla proprietà dell'immobile in ragione del 25%; la quota da egli stesso occupata si limita tuttavia al 12,5%. Per la questione del rimborso è determinante la quota occupata da egli stesso, al massimo però la quota di proprietà (se la quota occupata da egli stesso ammontasse p.es. al 35%, potrebbe essere considerata unicamente la quota massima del 25%).

Calcolo dell'utile A (quota di proprietà):

Ricavo di alienazione del primo oggetto	fr.	1'000'000.-
Spese investimento primo oggetto (incl. suppl. sval. monetaria)	fr.	500'000.-
Utile da sostanza immobiliare	fr.	500'000.-
Imposta sugli utili da sostanza immobiliare (15 %)	fr.	75'000.-

Calcolo dell'utile A (conc. rimborso)¹:

Ricavo di alienazione del primo oggetto	fr.	500'000.-
Spese investimento primo oggetto (incl. suppl. sval. monetaria)	fr.	250'000.-
Utile da sostanza immobiliare	fr.	250'000.-
Imposta sugli utili da sostanza immobiliare (15 %)	fr.	37'500.-

¹ in questo caso è determinante la parte occupata dallo stesso A: 12,5%

Dilazione fiscale:

Reinvestimento	fr.	300'000.-
Spese investimento primo oggetto (incl. suppl. sval. monetaria)	- fr.	250'000.-
Utile da sostanza immobiliare dilazionato	fr.	50'000.-

Calcolo del rimborso:

Imposte tassate (in relaz. al rimborso, 15% ²)	fr.	37'500.-
Imposta corretta in seguito a reinvestimento:		
Utile da sostanza immobiliare	fr.	250'000.-
Utile da sostanza immobiliare dilazionato -	fr.	50'000.-
Utile da sostanza immobiliare	fr.	200'000.-
Imposta corretta (15 % ²)	- fr.	30'000.-
Rimborso	fr.	7'500.-

² Per il tasso fiscale è sempre determinante l'utile realizzato complessivamente dal richiedente (ovvero l'utile di fr. 500'000.- prima della correzione, fr. 450'000.- dopo la correzione).