



Soggetto fiscale dell'imposta sugli utili da sostanza immobiliare	LIG 45
--	---------------

1. IN GENERALE

Il soggetto fiscale è la persona fisica o giuridica che si contrappone allo Stato quale soggetto giuridico fiscale, ovvero la persona per la quale risultano degli obblighi dal rapporto tributario (contribuente). Al soggetto fiscale competono i diritti e gli obblighi procedurali, nonché l'obbligo di pagare il debito fiscale (E. Höhn/R. Waldburger, Steuerrecht, vol. I, 9. A., Berna 2001, pag. 227).

2. MOGLI E FIGLI

Per le imposte sul reddito e sulla sostanza ordinarie, il reddito e la sostanza dei coniugi viventi di fatto e di diritto in costanza di matrimonio vengono addizionati senza tener conto del regime dei beni (art. 10 cpv. 1 LIG). Allo stesso modo, il reddito e la sostanza del figlio vengono aggiunti a quelli del titolare dell'autorità parentale (art. 10 cpv. 5 LIG). Nel diritto fiscale sono considerati figli le persone non ancora soggette all'obbligo fiscale in seguito alla loro minore età. È maggiorenne chi ha compiuto i diciotto anni (art. 14 CC).

Nel caso dell'imposta sugli utili da sostanza immobiliare si procede in modo diverso. La moglie e i figli devono essere riconosciuti come soggetti fiscali autonomi se sono iscritti nel registro fondiario quali proprietari del fondo alienato (art. 45 cpv. 2 LIG) oppure se in caso di alienazione economica (vendita di quote a società immobiliari, operazioni a catena) sono proprietari dei relativi diritti di partecipazione o sono persone che agiscono.

3. PROPRIETARI COLLETTIVI

Sono considerati proprietari collettivi in primo luogo i proprietari in comune (art. 652 segg. CC). Si tratta ad esempio dei membri di una comunione ereditaria (art. 560 segg. CC) o di altre proprietà di beni indivisi. In questo modo, in base al contratto della società i soci di una società semplice possono essere proprietari in comune di un immobile (art. 544 CO). Altre forme di proprietà in comune sono la comproprietà (art. 646 segg. CC) e, quale forma particolare della comproprietà, la proprietà per piani (art. 712a segg. CC).

Nella dichiarazione, il contribuente o il suo rappresentante deve indicare e dimostrare (p.es. con un certificato ereditario) chi sono i proprietari e quali sono le loro quote. Se egli omette di farlo e i rapporti di proprietà non risultano dagli atti (in particolare dalla notifica di trapasso), gli utili da sostanza immobiliare vengono tassati nel loro insieme (art. 45 cpv. 3 LIG). In base a questa chiara regolamentazione giuridica, non è necessario prevedere una condizione allo scopo di rendere noti i rapporti di proprietà o addirittura una diffida con comminatoria e in seguito una tassazione secondo apprezzamento (art. 131 LIG).

I proprietari in comune versano le imposte "in ragione delle loro quote" (art. 45 cpv. 3). Questo si riferisce sia all'obbligo fiscale soggettivo, sia all'aliquota d'imposta applicabile (progressione). Il proprietario in comune ha dunque di principio diritto a una tassazione separata degli utili da lui conseguiti e anche per l'aliquota d'imposta sono determinanti solo questi utili. Per determinare l'aliquota, i diversi utili dei proprietari in comune non vengono dunque qualificati come "risalenti alla stessa operazione" ai sensi dell'art. 52 cpv. 2 LIG. Per riflessioni di economia amministrativa, anche in futuro rimane però possibile tassare gli utili complessivi di tutti i proprietari in comune tramite un'unica decisione di tassazione, se la suddivisione degli utili e dell'importo dell'imposta tra i diversi contribuenti avviene tramite una particolare distinta e viene comunicata in questo modo.

Secondo l'art. 45 cpv. 3 LIG, i proprietari in comune rispondono solidalmente per l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare di tutti i partecipanti; contrariamente alle fattispecie menzionate nell'art. 13 LIG la responsabilità solidale non è limitata. In caso di proprietà per piani, per la vendita delle unità di piano non vi è nessuna responsabilità degli altri proprietari per piani.

4. SOGGETTO FISCALE E SUCCESSIONE GIURIDICA

Il soggetto fiscale è sempre la persona che secondo il contratto di vendita e la notificazione per l'iscrizione nel registro fondiario ha effettuato e concretizzato la vendita, anche se nel frattempo è deceduto. In questo modo, per il calcolo degli utili e dell'aliquota d'imposta anche in questo caso sono rilevanti unicamente gli utili conseguiti dall'alienante. Non avviene una ripartizione sui successori in diritto. Essi subentrano alla successione nell'obbligo fiscale del deceduto, devono soddisfare gli obblighi procedurali, devono pagare le imposte dovute dal predecessore in diritto e rispondono delle imposte sugli utili da sostanza immobiliare dovute dal defunto fino all'ammontare della loro sostanza acquisita (art. 12 LIG).

Se l'alienante decede dopo l'atto pubblico, ma prima dell'esecuzione nel registro fondiario del contratto di vendita, i successori in diritto devono essere qualificati come alienanti, indipendentemente dal fatto se il predecessore in diritto abbia già lasciato una notificazione per l'iscrizione nel registro fondiario oppure se essa debba essere allestita dai successori in diritto. Il motivo risiede nel fatto che il trapasso di proprietà avviene solo con l'iscrizione nel registro fondiario (art. 656 CC). Il soggetto fiscale è dunque il successore in diritto. Per il caso in cui più successori in diritto subentrino alla posizione del defunto si rimanda alle spiegazioni sulla proprietà in comune.

5. DIRITTI DI PARTECIPAZIONE AGLI UTILI

L'alienante è soggetto all'obbligo fiscale. Egli viene tassato per l'intero utile, anche se a un terzo è stato concesso un diritto di partecipazione agli utili. In questi casi non deve avvenire una notifica al commissario/revisore fiscale poiché per questi terzi la partecipazione agli utili non deve essere tassata in più come reddito/utile (a quanto pare prassi diversa nel Canton Berna: Neue Steuerpraxis 1996, pag. 136 segg.).

6. INVIO DELLA DECISIONE DI TASSAZIONE

Poiché l'alienante è contribuente e dunque soggetto fiscale, la decisione e la fattura vengono sempre inviate a lui o al suo rappresentante (quale rappresentante può tuttavia essere designato, tramite comunicazione separata o sulla dichiarazione dell'imposta sugli utili da sostanza immobiliare, anche l'acquirente).

Se l'acquirente si impegna contrattualmente a pagare l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare si tratta di un accordo che ha effetto unicamente tra le parti contrattuali. L'acquirente non diventa soggetto fiscale, non ha diritti procedurali e non è nemmeno legittimato ad adottare un rimedio giuridico (opposizione o ricorso). La questione del soggetto fiscale è disciplinata in modo esaustivo nella legge (art. 45 cpv. 1) e non può venire modificata con accordi contrattuali.

7. ESEMPI D'APPLICAZIONE

Esempio 1

⇒ Tassazione autonoma di moglie e figli.

Fattispecie

A e B sono coniugati. Nel 2004 A aliena tre fondi conseguendo un utile da sostanza immobiliare di fr. 50'000.–, nonché perdite di fr. 5'000.– e fr. 10'000.–. Nello stesso anno B vende due fondi e consegue utili da sostanza immobiliare di fr. 15'000.– e fr. 45'000.–.

Soluzione

A è tassato per fr. 35'000.– a un'aliquota d'imposta di fr. 35'000.–, B per fr. 60'000.– a un'aliquota d'imposta di fr. 60'000.–. Per l'ammontare dell'utile, dell'aliquota d'imposta, del calcolo degli utili complessivi e della considerazione delle perdite sono determinanti gli utili e le perdite conseguite separatamente da A e B.

Esempio 2

⇒ Tassazione di proprietari in comune in ragione delle loro quote.

Fattispecie 1

A, B e C sono proprietari in comune di un immobile. Nel 2004 essi vendono il fondo a D. Né dalla notifica di trapasso di proprietà, né dalla dichiarazione d'imposta risulta in che misura ciascuno di loro partecipi al fondo. Risulta un utile di fr. 200'000.–.

Soluzione 1

L'utile ammonta a fr. 200'000.–. L'imposta sugli utili di fr. 30'000.– (15%; utile determinante l'aliquota fr. 200'000.–) viene tassata complessivamente in un unico importo.

Fattispecie 2

A, B e C sono proprietari in comune di un immobile. Nel 2004 essi vendono il fondo a D. Dalla notifica di trapasso e dalla dichiarazione d'imposta risulta che A ha una parte-

cipazione al fondo del 30%, B e C una del 35% ciascuno. Risulta un utile di fr. 200'000.–.

Soluzione 2

L'utile di fr. 200'000.– viene suddiviso tra A (fr. 60'000.–), B e C (fr. 70'000.– ciascuno). Per ogni contribuente vengono tassate di principio imposte sugli utili da sostanza immobiliare separate al tasso dei rispettivi utili. È ammissibile anche tassare l'importo complessivo tramite un'unica decisione di tassazione, indicando i rispettivi utili e i rispettivi importi d'imposta (se i contribuenti sono d'accordo).

Esempio 3

⇒ Soggetto fiscale e successione giuridica.

Fattispecie 1

Nel 2004 A vende un fondo a B. Dopo l'esecuzione del contratto nel registro fondiario, A decede. Quali eredi egli lascia C e D in ragione del 50% ciascuno. Risulta un utile di fr. 200'000.–.

Soluzione 1

A è soggetto fiscale e viene dunque tassato per un utile di fr. 200'000.– ad un'aliquota d'imposta di fr. 200'000.–. Il momento della tassazione non è rilevante. Gli eredi C e D rispondono solidalmente del pagamento delle imposte in qualità di successori in diritto.

Fattispecie 2

Nel 2004 A vende un fondo a B. Egli decede ancora prima di consegnare la notificazione per l'iscrizione nel registro fondiario. Quali eredi egli lascia C e D in ragione del 50 % ciascuno. Essi sottoscrivono la notificazione per l'iscrizione nel registro fondiario sulla cui base il contratto di vendita viene eseguito nel registro fondiario dopo il decesso di A. Risulta un utile di fr. 200'000.–.

Soluzione 2

C e D sono soggetti fiscali. A è deceduto **prima** dell'esecuzione del contratto di vendita. C e D sono soggetti all'obbligo fiscale, precisamente per un utile di fr. 100'000.– ciascuno a un'aliquota d'imposta di fr. 100'000.–.