



Reddito da partecipazioni:
attenuazione della doppia imposizione economica

LIG 39 cpv. 4; 64 cpv. 3

Procedura con aliquote dimezzate:
fino al periodo fiscale 2008

1. ESPOSIZIONE DEL PROBLEMA

Con la revisione parziale della Legge sulle imposte entrata in vigore il 1.1.2006, per le partecipazioni di almeno il 10% al capitale azionario o sociale di una società di capitali o di una società cooperativa svizzera è stata introdotta la cosiddetta procedura con aliquote dimezzate¹. Dal periodo fiscale 2009 il Cantone è passato alla procedura di imposizione parziale. Per il 1° gennaio 2009 anche la Confederazione introduce l'imposizione parziale². La presente prassi opera ancora con la procedura ad **aliquote dimezzate** e pertanto concerne esclusivamente le **imposte cantonali**. Per quanto riguarda la procedura di imposizione parziale, cfr. la prassi 021a-01.

I diritti di partecipazione, nonché i conseguenti utili vengono tassati con l'aliquota dimezzata della sostanza complessiva risp. del reddito complessivo. L'aliquota fiscale applicabile nel caso concreto viene, in altre parole, dimezzata. Gli utili da partecipazione soggiacciono all'imposta sul reddito e all'imposta sulla sostanza applicando questa aliquota dimezzata.

Con questa procedura ad aliquota dimezzata si vuole attenuare la doppia imposizione economica e uguagliare l'onere fiscale delle persone giuridiche a quello delle società di persone. Lo sgravio va però concesso soltanto a quanti detengono partecipazioni e per i quali si suppone anche l'esercizio di un'attività imprenditoriale. Il disposto di legge presuppone che ciò sia il caso con una partecipazione di almeno il 10% del capitale; questo per evitare di dover verificare la fattispecie in ogni singolo caso.

La procedura ad aliquota dimezzata solleva diversi interrogativi, che verranno qui di seguito tematizzati e ai quali si dovrà dare risposta. Le questioni vengono discusse nell'ambito delle distribuzioni; ma valgono per analogia anche per l'imposta sulla sostanza.

¹ Cfr. messaggio relativo alla revisione parziale della Legge cantonale sulle imposte del 29 agosto 2005, messaggi 2005-2006, fascicolo no. 10, pag. 950 segg.; <http://www.gr.ch/Botschaften/2005/10-2005.pdf>.

² Cfr. in proposito le seguenti circolari dalla AFC: circolare n. 22 del 16 dicembre 2008 sull'imposizione parziale dei proventi da partecipazioni della sostanza privata e limitazione delle deduzioni di degli interessi passivi, nonché circolare no. 23 del 17 dicembre 2008 sull'imposizione dei proventi da partecipazioni della sostanza commerciale e da partecipazioni dichiarate come sostanza commerciale.

L'**imposizione parziale** valida a partire dal periodo fiscale 2009 viene spiegata in una prassi separata (cfr. prassi 021a-01).

2. INTERROGATIVI

2.1 Società che distribuiscono utili

Secondo l'art. 39 cpv. 4 LIG, solo gli utili distribuiti provenienti da "società di capitali e cooperative imponibili in Svizzera in misura illimitata" vengono tassati all'aliquota dimezzata. Secondo il Tribunale federale, è anticostituzionale se con l'attenuazione della doppia imposizione economica i proventi da partecipazioni vengono limitati a quelli provenienti da imprese con sede in Svizzera³. Per questa ragione i proventi da partecipazioni di imprese estere vengono trattati alla stregua di quelli di imprese svizzere. La limitazione menzionata alle imprese svizzere non viene dunque più applicata a tutti i casi ancora aperti. Essa è stata abrogata nel quadro del passaggio alla procedura di imposizione parziale con effetto al 1° gennaio 2009 (cfr. LIG 18a e 21a).

Ad essere toccate sono unicamente le distribuzioni di società di capitali (SA, s.r.l. e SA in accomandita) e di società cooperative. Le prestazioni di società di persone, fondazioni, associazioni o corporazioni non sono interessate dalla disposizione.

2.2 Società di domicilio e società holding

La legge parla di società di capitali e società cooperative con assoggettamento fiscale illimitato. In questa categoria vanno inserite anche le società di domicilio e le società holding domiciliate nei Grigioni. Pur sottostando ad uno speciale regime tributario, hanno un obbligo fiscale illimitato. Pertanto anche le distribuzioni di una società di domicilio risp. holding rientrano in questa normativa.

Per le società con domicilio nel Cantone un'eventuale evasione fiscale tramite immissione di titoli (fondi frazionati) in una società di domicilio o holding privilegiata con conseguente imposizione con l'aliquota dimezzata va impedita, negando alle società del caso il privilegio fiscale. Nel caso di società extracantonali con un privilegio di domicilio o holding gli accertamenti circa un'eventuale evasione fiscale devono riguardare i detentori di partecipazioni.

2.3 Genere di distribuzione degli utili

Nel concetto di utili distribuiti vanno assimilate le distribuzioni di utili palesi e occulte.

Le prestazioni valutabili in denaro vanno ritenute utili da partecipazioni nella fase esterna e – se sono adempite le altre condizioni – imposte con un'aliquota dimezzata. Il motivo per il computo di una prestazione valutabile in denaro al reddito imponibile non è ri-

³ Cfr. TF 25.9.2009, in: Steuerentscheid 2010 A 21.16 n. 13 = Steuerrevue 2010, pag. 34, 2C_274/2008.

levante in questo ambito; anche quando è data una sottrazione d'imposta o una frode fiscale, la prestazione valutabile in denaro computata può essere imposta applicando la mezza aliquota.

Sono considerate distribuzioni di utili anche i proventi da quote di partecipazione. Lo stesso vale per i proventi da buoni di godimento, per quanto oltre ai buoni di godimento si detenga anche una partecipazione di oltre il 10% nella stessa società.

2.4 Provenienza dei mezzi distribuiti

La normativa di legge non prevede alcun paragone, nel senso che si potrebbe verificare se gli utili distribuiti siano stati interamente imposti a livello della società o della cooperativa.

È pertanto irrilevante se gli utili provengano da uno stabilimento d'impresa in un paradiso fiscale oppure se si tratti di utili da partecipazioni tassati in minima parte (deduzione per partecipazioni). In entrambi i casi gli utili distribuiti danno diritto alla procedura con l'aliquota dimezzata.

2.5 Raggiungimento della quota del 10% in generale

La legge prescrive una partecipazione di almeno il 10%. Nell'accertare questa soglia ci si deve basare sulle quote di capitale (versato) e non sui diritti di voto.

Il contribuente deve raggiungere autonomamente la quota del 10%. Non possono essere addizionati né i diritti di partecipazione di figli maggiorenni né quelli detenuti indirettamente tramite una persona giuridica o una società collettiva risp. in accomandita.

Possono essere sommati fra loro i diritti di partecipazione dei coniugi tassati congiuntamente e dei figli minorenni tassati assieme al genitore. Possono pure essere sommati fra loro i diritti di partecipazione detenuti nella sostanza privata e quelli detenuti nella sostanza commerciale di un lavoratore indipendente, di un'impresa individuale o (proporzionalmente) di una società di persone (società semplice, società in nome collettivo o in accomandita).

2.6 Raggiungimento della quota del 10% in collettività di persone

Per collettività di persone vanno intese le società di persone e le comunioni ereditarie.

Le società collettive e in accomandita hanno personalità giuridica limitata. I diritti di partecipazione detenuti da queste società possono e devono raggiungere da soli la quota minima del 10%; non si procede a ripartizione fra i soci, né si possono prendere in considerazione i diritti di partecipazione detenuti dai soci in altro modo.

Nel caso delle altre società di persone (società in nome collettivo e in accomandita, società semplici) ha luogo un'assegnazione dei diritti di partecipazione in funzione delle quote. La quota minima del 10% deve essere raggiunta da ciascun singolo contribuente.

Se la comunione ereditaria viene imposta autonomamente, poiché le partecipazioni non sono certe (LIG 11 II), anche la comunione ereditaria deve adempiere la partecipazione del 10%. In tutti gli altri casi i diritti di partecipazione detenuti da una comunione ereditaria devono essere proporzionalmente ripartiti fra gli eredi. Il singolo erede deve conseguire una quota del 10% per poter approfittare della procedura con aliquota dimezzata.

2.7 Giorno di riferimento

Per la questione a sapere se il contribuente abbia detenuto una partecipazione di almeno il 10%

- per l'imposta sul reddito ci si deve basare sul momento in cui è insorto il diritto legale alla distribuzione degli utili, ossia quando è avvenuto l'afflusso di diritto fiscale del relativo utile; se in sede di vendita dei diritti di partecipazione sia stato pattuito che la successiva distribuzione degli utili sarebbe andata ancora all'alienante, ci si deve basare sulla data della vendita;
- per l'imposta sulla sostanza ci si deve basare sul 31 dicembre o sulla fine dell'assoggettamento fiscale.

2.8 Tantième (partecipazione agli utili)

La tantième ai sensi di CO 677 è una quota di utili che può essere corrisposta ai membri del consiglio di amministrazione della società anonima. Il pagamento proviene dall'utile tassato, ma nel caso del consiglio di amministrazione costituisce reddito da attività lucrativa. Le tantième non sottostanno all'imposta preventiva; sono stipendio soggetto all'AVS.

Il testo dell'art. 39 LIG parla di "utili distribuiti". La tantième è una distribuzione degli utili. La procedura dell'aliquota dimezzata va dunque applicata anche alle tantième.

3. ESEMPI DI CALCOLO

L'imprenditrice coniugata X. percepisce assieme al marito un reddito imponibile di a) 450'000 e b) 250'000 franchi. Una quota di a) 250'000 risp. b) 150'000 franchi è destinata al pagamento di dividendi della società anonima controllata da X. Calcolo dell'imposta su reddito (domicilio Coira, confessione mista).

		Aliquote e importi fiscali			
		Confederazione	Cantone	Coira	Chiesa
a) Reddito totale	450'000	10.2%	11.1%	9.5%	1.3%
Utile da partecipazioni	250'000	10.2%	5.5%	4.7%	0.7%
Altro reddito	200'000	10.2%	11.1%	9.5%	1.3%
Onere fiscale	450'000	45'846	35'975	30'386	4'283

b) Reddito totale	250'000	7.9%	10.3%	8.8%	1.2%
Utile da partecipazioni	150'000	7.9%	5.1%	4.4%	0.6%
Altro reddito	100'000	7.9%	10.3%	8.8%	1.2%
Onere fiscale	250'000	19'846	17'983	15'413	2'141