



Fondazioni di famiglia	art. 16 cpv. 1, art. 30 lett. f, art. 79, art. 106 segg. LIG art. 16 cpv. 1, art. 24 lett. d, art. 58 LIFD
-------------------------------	---

Indice

1. Scopo della prassi	2
2. Fondazione di famiglia / fedecomesso di famiglia	2
3. Trasparenza fiscale (evasione fiscale)	3
4. Fondazioni del Liechtenstein	4
4.1 Fondazione di famiglia controllata	4
4.2 Fondazione di famiglia non controllata	4
5. Costituzione di una fondazione	5
5.1 Conseguenze fiscali per il fondatore	5
5.2 Conseguenze fiscali per la fondazione di famiglia	6
5.2.1 Imposta sulle successioni e sulle donazioni	6
5.2.2 Imposta sugli utili	6
5.3 Conseguenze fiscali per i destinatari	6
6. Tassazione della fondazione di famiglia durante la sua esistenza	7
7. Distribuzione di prestazioni ammesse dal diritto civile	7
7.1 Fondazione di famiglia (fase interna)	7
7.2 Beneficiari (fase esterna)	7
7.2.1 Diritto a prestazioni della fondazione	7
8. Distribuzione di prestazioni non ammesse dal diritto civile	9
8.1 Fondazione di famiglia (fase interna)	9
8.2 Beneficiari (fase esterna)	9
8.2.1 Prestazioni della fondazione in virtù di disposizioni statutarie	9
8.2.2 Prestazioni della fondazione senza disposizione statutaria	10
9. Conseguenze fiscali in seguito allo scioglimento della fondazione	10
9.1 Conseguenze fiscali per la fondazione di famiglia	11
9.2 Conseguenze fiscali per i beneficiari	11

1. SCOPO DELLA PRASSI

La presente prassi mira a illustrare il trattamento fiscale di fondazioni di famiglia, fondatori e beneficiari (destinatari) nelle diverse fasi temporali (costituzione, esistenza, scioglimento). Inoltre, si entra nel merito della problematica della trasparenza di diritto fiscale (tassazione trasparente).

Per via della grande flessibilità di impiego, le fondazioni di famiglia del Liechtenstein e i trust anglosassoni vengono impiegati sempre più spesso nella gestione patrimoniale privata e nella pianificazione della successione. Nel presente scritto si entrerà brevemente nel merito anche delle fondazioni di famiglia del Liechtenstein. Per quanto riguarda la tassazione dei trust, si rimanda alla rispettiva circolare n. 30 della Conferenza fiscale svizzera del 22 agosto 2007¹.

2. FONDAZIONE DI FAMIGLIA / FEDECOMMESO DI FAMIGLIA

La **fondazione di famiglia** si differenzia dalla comune fondazione per il fatto che, secondo la volontà del fondatore, la sua cerchia di destinatari è limitata ai membri di una sola famiglia ben definita². Secondo l'enumerazione esaustiva dell'art. 335 cpv. 1 CC, una fondazione di famiglia può essere costituita solo per far fronte alle spese di educazione, alla formazione professionale, alla costituzione di un'economia domestica, per l'assistenza ai membri della famiglia o per scopi simili, quali l'attenuamento della povertà o delle conseguenze economiche di malattia ed età avanzata. In tutti i casi si tratta di prestare un aiuto finanziario ai membri della famiglia che fanno parte della cerchia di beneficiari per far fronte ai bisogni particolari che risultano in **determinate situazioni di vita**³. L'utile (soprattutto riconducibile a redditi patrimoniali) o il capitale di fondazioni di famiglia spettano dunque ai beneficiari unicamente in caso di bisogno o solo per un determinato scopo.

Le **fondazioni di mantenimento**, che destinano ai familiari i proventi o la sostanza dei beni della fondazione senza presupposti particolari legati a una determinata situazione di vita semplicemente per permettere loro uno standard di vita più agiato, sono in **contraddizione al divieto di fedecomesso di famiglia** e sono vietate⁴. Tuttavia, nonostante la sua configurazione illecita dal punto di vista del diritto civile, finché una fondazione non è stata sciolta in una procedura formale da parte del giudice civile, anche dal punto di vista fiscale si deve considerare la sua esistenza giuridica quale soggetto di diritto autonomo⁵. La questione se si tratti di un'**evasione fiscale** va trattata a parte⁶.

¹ Consultabile all'indirizzo: https://www.steuerkonferenz.ch/downloads/kreisschreiben/ks030_d.pdf

² Harold Grüninger, in: Basler Kommentar, ZGB I, 6. ed., Basilea 2018, N 4 in merito a CC 335; Andrea Opel, Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten – in nationalen und internationalen Verhältnissen, Tesi Basilea 2009, pag. 14 segg.

³ DTF 108 II 393 consid. 6a; cfr. anche Opel, op. cit., pag. 19 segg.

⁴ TF 4.3.2002, in: Steuerentscheid 2002 B 72.14.1 n. 19, 2A.457/2001 consid. 4.5.

⁵ DTF 22.4.2005, in: Steuerrevue 2005, pag. 676, 2A.668/2004, consid. 3.4.2; cfr. anche Opel, op. cit., pag. 65/66

3. TRASPARENZA FISCALE (EVASIONE FISCALE)

Il diritto fiscale riconosce di principio quali soggetti fiscali delle strutture ammesse nel diritto civile. Secondo la dottrina e la giurisprudenza vigenti, in via eccezionale, a una persona giuridica esistente nel diritto civile può tuttavia venire negata la soggettività nel diritto fiscale (trasparenza fiscale). Per arrivare a una tale situazione il Tribunale federale richiede la presenza di un'evasione fiscale⁷.

Secondo la giurisprudenza costante si è in presenza di un'**evasione fiscale** se (cumulativamente):

- la struttura giuridica adottata dal contribuente appare insolita, impropria o inadeguata;
- si deve partire dal presupposto che abbia effettuato questa scelta con l'intenzione di risparmiare sulle imposte che sarebbero state dovute in circostanze conformi alle norme;
- la procedura adottata consentirebbe un ingente risparmio d'imposta qualora l'autorità la accettasse⁸.

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, la prima condizione oggettiva si rivela soddisfatta nei seguenti casi⁹:

- il fondatore non si è spossessato definitivamente dei suoi beni. Ciò è in particolare il caso quando può revocare la fondazione o chiederne la liquidazione a suo favore.
- in base alle circostanze concrete il fondatore ha di fatto il controllo sui beni della fondazione poiché ha mantenuto la facoltà di disporne. Il fondatore può disporre del capitale della fondazione a proprio piacimento, come se si trattasse della sua sostanza personale.

Quale conseguenza, i valori patrimoniali della fondazione vengono assegnati al fondatore, avviene così una **tassazione trasparente**. Concretamente questo significa:

- poiché non subentra un cambiamento dell'attribuzione fiscale, non risulta un'imposta sulle donazioni.
- la sostanza della fondazione e il reddito risultante continuano ad essere attribuiti integralmente al fondatore¹⁰.

⁶ cfr. in merito punto 3.

⁷ cfr. i rimandi in Peter Locher, Kommentar zum DBG, II^a parte, introduzione all'art. 49 segg. N 23 segg.; Opel, op. cit., pag. 39 segg; Peter Fröhlich, Die kontrollierte Stiftung – Rechtssicherheit und Realität!, in: StR 72/2017, pag. 276; TF 95.2022, 2C_799/2021, consid. 4.4.4.

⁸ DTF 107 I^b 322 seg.; cfr. anche Opel, op. cit., pag. 40 e 60 segg.

⁹ cfr. Opel, op. cit., pag. 61 segg.

- se dai beni della fondazione vengono conseguiti utili in capitale da sostanza privata mobile, questi sono esenti da imposte.
- se ha luogo una distribuzione, i beneficiari verranno comunque arricchiti dalla sostanza del fondatore. La donazione è perciò soggetta all'imposta sulle donazioni e non all'imposta sul reddito.

4. FONDAZIONI DEL LIECHTENSTEIN

Secondo il diritto del Liechtenstein va fatta una distinzione tra fondazione controllata e non controllata. Diversamente dal diritto svizzero, esso ammette anche le fondazioni di famiglia con scopo generale (p. es. **fondazioni di mantenimento**).

4.1 Fondazione di famiglia controllata

Si tratta di una fondazione nei cui atto di fondazione il fondatore si riserva un diritto di revoca oppure esercita ancora un influsso determinante sui beni della fondazione attraverso il diritto di dare istruzioni¹¹. Il fondatore affida a un fiduciario il mandato di istituire una fondazione secondo le sue istruzioni. Con un mandato di prestazioni egli vincola il consiglio di fondazione alle sue istruzioni, mantenendo così indirettamente il controllo sui beni della fondazione¹². Il passaggio del patrimonio alla fondazione non è ancora avvenuto.

In Svizzera le fondazioni controllate del Liechtenstein vengono trattate dal punto di vista **fiscale** come **trasparenti** e non vengono riconosciute quale soggetto fiscale proprio¹³.

4.2 Fondazione di famiglia non controllata

Contrariamente alla fondazione controllata, in questo caso il fondatore non si riserva alcun controllo sui beni della fondazione. Il potere decisionale e la gestione spettano esclusivamente al consiglio di fondazione¹⁴. Sono esclusi una revoca o uno scioglimento della fondazione, nonché una modifica dell'atto di fondazione da parte del fondatore. In questo modo egli si è effettivamente separato dai suoi valori patrimoniali. Solo se sono date queste premesse in Svizzera una fondazione di famiglia del Liechtenstein viene riconosciuta quale struttura con una propria personalità giuridica. Questo vale anche nel caso in cui si tratti di una fondazione di mantenimento, sconosciuta al diritto svizzero.

¹⁰ cfr. STA A 08 67 consid. 2a; TA SG 29.8.2007, in: Steuerentscheid 2007 B 52.1 n. 4; cfr. anche Opel, op. cit., pag. 309; Natalie Peter, Die liechtensteinische Stiftung und der Trust im Schweizer Steuerrecht, in: IFF Forum für Steuerrecht, 2003/3, pag. 168.

¹¹ TF 9.5.2022, 2C_799/2021, consid.. 4.4.2; STA 17 4 consid. 2b; Stefan Oesterhelt/Andrea Opel, Ab-kommensberechtigung liechtensteinischer Stiftungen und Anstalten, in: StR 75/2020, S. 5 f.; Martin Schauer, in: Kurzkommentar zum liechtensteinischen Stiftungsrecht, Basilea 2009, Art. 552 § 30 N 1 segg., sorpatutto N 10.

¹² Fröhlich, op. cit., pag. 279; Peter, op. cit., pag. 164.

¹³ cfr. in merito il punto 3

¹⁴ Schauer, op. cit., Art. 552 § 24 N 12 segg.

Le conseguenze fiscali per i destinatari svizzeri sono le stesse che si verificano in caso di donazioni da una fondazione elvetica, questo significa che in Svizzera le fondazioni non controllate vengono trattate **fiscalmente** come **non trasparenti**. In Svizzera, le distribuzioni da una fondazione non controllata del Liechtenstein a destinatari svizzeri possono essere soggette all'imposta sul reddito oppure essere esenti da imposte¹⁵. L'imposta sulle donazioni è legata al domicilio o alla sede del donatore, dunque della fondazione¹⁶. Poiché essa si trova in Liechtenstein, non può risultare un'imposta sulle donazioni¹⁷.

5. COSTITUZIONE DI UNA FONDAZIONE

Di seguito si parte dal presupposto che il fondatore non eserciti alcun controllo sui beni della fondazione e che non abbia nemmeno la possibilità di modificare la clausola dei beneficiari nell'atto di fondazione o in un regolamento¹⁸. Il fondatore non può più disporre dei beni della fondazione.

5.1 Conseguenze fiscali per il fondatore

Se il fondatore trasferisce dei valori patrimoniali dalla **sostanza privata** non risultano per lui conseguenze per quanto riguarda l'imposta sul reddito. Questo vale anche per l'apporto di **fondi** nella fondazione. Non trova applicazione la disposizione dell'art. 12 cpv. 2 lett. b LAID: il trasferimento di un fondo dalla sostanza privata alla sostanza commerciale viene assimilato a un'alienazione (associato a un conteggio sistematico dal profilo fiscale sui plusvalori non tassati) unicamente se il cambiamento avviene all'interno della sfera patrimoniale del proprietario del fondo.

Nel trasferimento di singoli valori patrimoniali dalla **sostanza commerciale** va verificato se vengono realizzate eventuali riserve occulte. Si è di fronte a una realizzazione sistematica dal profilo fiscale (prelevamento privato; cfr. art. 18 cpv. 2 LIG, art. 18 cpv. 2 LIFD)¹⁹. Viene registrato fiscalmente il cosiddetto utile di trasferimento, ovvero la **differenza** tra il **valore venale** al momento del prelevamento o della donazione e il **valore contabile** determinante dal punto di vista fiscale²⁰.

¹⁵ cfr. punto 7.2.1.

¹⁶ cfr. art. 107 cpv. 1 lett. c LIG

¹⁷ cfr. anche Martin Wenz/Patrick Knörzer, in: Martin Schauer (editore), Kurzkommentar zum liechtensteinischen Stiftungsrecht, Basilea 2009, appendice N 79 segg.

¹⁸ cfr. punto 4.2.

¹⁹ cfr. anche Opel, op. cit., pag. 90 segg.

²⁰ cfr. Peter Locher, Kommentar zum DBG, 1^a parte, 2^a ed., Basilea 2019, art. 18 N 107.

5.2 Conseguenze fiscali per la fondazione di famiglia

5.2.1 Imposta sull'eredità e sulle donazioni

Imposte cantonali:

Di principio la fondazione di famiglia è soggetta all'imposta sull'eredità e sulle donazioni al momento della costituzione (cfr. art. 106 segg. LIG, in particolare art. 106a cpv. 2 LIG)²¹. L'aliquota d'imposta ammonta per entrambe al 15% (art. 114 cpv. 3 lett. b LIG; fino al periodo fiscale 10%). Va tuttavia osservato l'art. 107b cpv. 3 LIG; secondo cui sono esentate dall'obbligo fiscale le fondazioni fiscalmente riconosciute e trust con irrevocabile beneficio della persona assegnante oppure di persone esenti dall'imposizione (coniugi, partner registrati, discendenti, figliastri e figli affiliati, genitori, il patrigno e la matrigna, genitori affilianti, concubini e i loro rispettivi discendenti e persone giuridiche ai sensi dell'articolo 78 LIG). Poiché queste persone sono esenti dall'imposta sull'eredità e sulle donazioni (art. 107 cpv. 1 LIG), questo significa che la fondazione in questi casi non è soggetta né all'imposta sull'eredità, né a quella sulle donazioni.

Imposte comunali:

Quanto detto per le imposte cantonali vale di principio anche per le imposte comunali sull'eredità e sulle donazioni. Sono fatte salve le seguenti due particolarità:

- al contrario del Cantone, i comuni non hanno un'aliquota d'imposta unitaria. Questa aliquota dipende piuttosto dal grado di parentela tra donatore e donatario. Le donazioni alle fondazioni di famiglia vengono registrate con l'aliquota massima per altri beneficiari. È fatta salva la disposizione dell'art. 107b cpv. 3 LIG (cfr. sopra imposte cantonali), che in virtù dell'art. 21 cpv. 2 LImpCC vale anche per le imposte comunali sull'eredità e sulle donazioni.
- normativa valida fino al periodo fiscale 2020: secondo l'art. 107 cpv. 2 LIG il concubino è esente dall'imposta sulle successioni e sulle donazioni. La LImpCC non ha contenuta una disposizione simile. Era di conseguenza lasciato ai comuni decidere se esentare (o no) il concubino dall'imposta sull'eredità e sulle donazioni. Tuttavia, l'aliquota d'imposta per i concubini non può superare il 5% (art. 21 cpv. 5 lett. b LImpCC).

5.2.2 Imposta sugli utili

Conformemente agli art. 85 cpv. 1 LIG e 66 cpv. 1 LIFD, l'apporto al patrimonio della fondazione da parte del fondatore è un processo neutro dal punto di vista dell'utile, questo significa che l'utile imponibile della fondazione non viene aumentato.

5.3 Conseguenze fiscali per i destinatari

La costituzione della fondazione non porta a conseguenze fiscali per i destinatari.

²¹ cfr. anche Opel, op. cit., pag. 99 segg.; Peter, op. cit., pag. 167

6. TASSAZIONE DELLA FONDAZIONE DI FAMIGLIA DURANTE LA SUA ESISTENZA

Le fondazioni di famiglia sono soggette all'imposta sugli utili e sul capitale. Si contraddistinguono per la cerchia di destinatari limitata, ragione per cui **non sono di utilità pubblica**²². Esse non persegono però **nemmeno** uno **scopo pubblico**, poiché non si assumono compiti dell'ente pubblico²³.

Le fondazioni non possono beneficiare della **deduzione per partecipazione** ai sensi dell'art. 88 cpv. 1 LIG e dell'art. 69 LIFD. Queste disposizioni si applicano unicamente alle società di capitali e alle società cooperative, ma non alle fondazioni.

7. DISTRIBUZIONE DI PRESTAZIONI AMMESSE DAL DIRITTO CIVILE

Se la fondazione distribuisce prestazioni ammesse secondo l'art. 335 cpv. 1 CC²⁴, si deve procedere alle seguenti distinzioni:

7.1 Fondazione di famiglia (fase interna)

Se la fondazione non versa spontaneamente le prestazioni ai destinatari, bensì le versa per adempiere a un **obbligo giuridico** imposto dall'atto di fondazione, esse rappresentano una **spesa** motivata dall'uso commerciale e possono venire dedotte nella determinazione dell'utile imponibile. Questo vale indipendentemente dal fatto se agli organi della fondazione rimanga o no un determinato margine di manovra nella determinazione dell'entità delle prestazioni. Le distribuzioni vanno comprovate con adeguati giustificativi. La fondazione di famiglia deve dunque rendere noto anche nome e indirizzo dei beneficiari.

7.2 Beneficiari (fase esterna)

7.2.1 *Diritto a prestazioni della fondazione*

Poiché le prestazioni della fondazione a favore dei destinatari avvengono in virtù di disposizioni statutarie, la fondazione non agisce su base volontaria, bensì unicamente in adempimento di un **obbligo giuridico** imposto dall'atto di fondazione. **Manca** il requisito della **volontarietà** della donazione ai sensi dell'art. 106a cpv. 1 LIG²⁵. Gli organi della fondazione agiscono in modo non volontario anche quando nella determinazione dell'entità della prestazione e nella scelta dei destinatari rimane loro un determinato

²² cfr. anche TA BS 30.6.2008, in: BStPra 2009, vol. XIX, pag. 422

²³ vedi anche Opel, op. cit., pag. 121/22

²⁴ cfr. punto 2

²⁵ STA A 21 3, consid. 5.1; vedi anche Opel, op. cit., pag. 179; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kauffmann/Tobias F. Rohner, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 4^a ed., Zurigo 2021, § 24 N 28.

marginale di manovra²⁶. Se in base alla verifica dell'atto di fondazione e di eventuali regolamenti risulta dunque che ai beneficiari spetta un **diritto alle prestazioni della fondazione**, tali prestazioni rappresentano di principio un **reddito** ai sensi dell'art. 16 cpv. 1 LIG e dell'art. 16 cpv. 1 LIFD²⁷. In un prossimo passo va accertato se queste prestazioni della fondazione rientrano eventualmente nella disposizione d'eccezione dell'art. 30 lett. f LIG e dell'art. 24 lett. d LIFD (aiuti da fondi pubblici o privati, necessari al sostentamento) e se in virtù di questa disposizione siano esentate dall'imposta sul reddito²⁸. Se ciò non è il caso, le prestazioni in questione sono soggette all'**imposta sul reddito**²⁹ presso i beneficiari. È esclusa una suddivisione in una componente degli utili in capitale esente da imposta e in una componente del reddito patrimoniale imponibile, poiché un eventuale utile in capitale non è stato generato presso i beneficiari, bensì presso la fondazione quale soggetto fiscale proprio.

Il revisore fiscale incaricato della tassazione della fondazione di famiglia deve adottare i seguenti provvedimenti:

- a) domicilio del beneficiario nel Cantone dei Grigioni

Il revisore fiscale comunica al commissario fiscale che il contribuente ha ricevuto un'assegnazione dalla fondazione di famiglia, di principio soggetta all'imposta sul reddito.

- b) domicilio del beneficiario in un altro Cantone

Il revisore fiscale comunica alla sezione competente dell'Amministrazione delle imposte dell'altro Cantone che il contribuente ha ricevuto un'assegnazione dalla fondazione di famiglia. La sovranità fiscale spetta all'altro Cantone, che deve dunque decidere se vuole sottoporre o no la distribuzione al beneficiario all'imposta sul reddito.

- c) domicilio del beneficiario all'estero

La sovranità fiscale spetta allo Stato estero. In questo caso si deve rinunciare a una comunicazione da parte del revisorato.

²⁶ TF 28.8.2023, 9C_637/2022, consid. 2.3.1; Urs Landolf, Die Unternehmensstiftung im schweizerischen Recht, Tesi SG 1987, pag. 236; Opel, op. cit., pag. 179/180

²⁷ Quale corrispettivo, le prestazioni della fondazione rappresentano una spesa motivata dall'uso commerciale (cfr. punto 7.1)

²⁸ TF 28.8.2023, 9C_637, consid. 2.4; cfr. TF 22.4.2005, in: Steuerrevue 2005, pag. 676, 2A.668/2004 consid. 2.4.

²⁹ Un'attenuazione della doppia imposizione economica non entra in considerazione, poiché conformemente all'art. 21a LIG è prevista solo per utili già distribuiti di società di capitali e società cooperative. Le prestazioni delle fondazioni non rientrano in questa categoria.

8. DISTRIBUZIONE DI PRESTAZIONI NON AMMESSE DAL DIRITTO CIVILE

Quale principio vale che una fondazione non conforme al diritto civile che non è stata sciolta dal giudice civile in una procedura formale va riconosciuta quale soggetto giuridico autonomo³⁰. La questione se si tratti di un'**evasione fiscale** va trattata a parte³¹.

Se la fondazione distribuisce prestazioni contrarie al diritto civile, ovvero prestazioni della fondazione avvenute senza presupposti per il sostentamento generale dei beneficiari³² o contrarie agli statuti e che non si fondano su un obbligo giuridico previsto dagli statuti, si deve procedere alle seguenti distinzioni:

8.1 Fondazione di famiglia (fase interna)

Conformemente alla giurisprudenza del Tribunale federale, le prestazioni fornite dalla fondazione e non ammesse dal diritto civile, ovvero fornite senza alcun presupposto per il mantenimento generale del beneficiario, non possono venire riconosciute come spesa giustificata dall'uso commerciale. Si tratta qui di mere assegnazioni di ricavi o utili che non diminuiscono l'utile imponibile. Esse vanno attribuite all'utile imponibile della fondazione di famiglia sia nell'imposta cantonale, sia nell'imposta federale diretta³³.

8.2 Beneficiari (fase esterna)

8.2.1 *Prestazioni della fondazione in virtù di disposizioni statutarie*

Se le prestazioni della fondazione a favore dei destinatari avvengono in virtù di disposizioni statutarie, la fondazione non agisce su base volontaria, bensì unicamente in adempimento di un **obbligo giuridico** imposto dall'atto di fondazione. Per essere di fronte a una donazione **manca** il requisito della **volontarietà** dell'assegnazione ai sensi dell'art. 106a cpv. 1 LIG. Gli organi della fondazione agiscono in modo non volontario anche quando nella determinazione dell'entità della prestazione e nella scelta dei destinatari rimane loro un determinato margine di manovra; il titolo giuridico della prestazione rimane la disposizione statutaria. Le prestazioni della fondazione rappresentano quindi un **reddito** ai sensi dell'art. 16 cpv. 1 LIG e dell'art. 16 cpv. 1 LIFD. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, per simili distribuzioni non ammesse dal diritto civile un'**esenzione dall'imposta sul reddito** secondo l'art. 30 lett. f LIG e l'art. 24 lett. d LIFD **non entra in considerazione** e non va dunque esaminata. Queste distribuzioni sono paragonabili a dividendi e vantaggi pecuniari della società anonima³⁴.

³⁰ TF 22.4.2005, in: Steuerrevue 2005, pag. 676, 2A.668/2004, consid. 3.4.2; cfr. anche Opel, op. cit., pag. 65/66

³¹ cfr. in merito il punto 3

³² cfr. punto 2

³³ TF 4.3.2002, in: Steuerentscheid 2002 B 72.14.1 n. 19, 2A.457/2001 consid. 4.6.; cfr. anche Peter Locher, Kommentar zum DBG, II^a parte, art. 66 N 22; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., § 54 N 15

³⁴ TF 22.4.2005, in: Steuerrevue 2005, pag. 676, 2A.668/2004 consid. 4.2.

I provvedimenti che è chiamato a prendere il revisorato in simili casi corrispondono ai provvedimenti per le distribuzioni qualificate come reddito ammesse dal diritto civile (cfr. punto 7.2).

8.2.2 *Prestazioni della fondazione senza disposizione statutaria*

Si è di fronte a prestazioni della fondazione senza disposizione statutaria nei casi (nella prassi tuttavia rari) in cui la fondazione effettua delle assegnazioni chiaramente estranee allo scopo della fondazione (**distribuzioni contrarie agli statuti**). In questi casi gli organi della fondazione non soddisfano un obbligo giuridico che spetta loro in base all'atto di fondazione, agiscono bensì liberamente. Se in seguito all'esame dell'atto di fondazione e di eventuali regolamenti dovesse risultare che le distribuzioni esulano dallo scopo della fondazione, esse sono dunque soggette all'**imposta sulle donazioni**³⁵. La sovranità fiscale si determina in base alla sede della fondazione³⁶. Il domicilio del beneficiario è irrilevante per l'imposta sulle donazioni.

Il revisore fiscale incaricato della tassazione della fondazione di famiglia deve adottare i seguenti provvedimenti:

- la sovranità fiscale spetta al Cantone dei Grigioni, poiché, al momento del trasferimento dei beni della distribuzione, la sede della fondazione di famiglia (quale donatore) si trova nel Cantone dei Grigioni (art. 106a cpv. 2 LIG in unione con l'art. 107 cpv. 1 lett. b LIG). Si deve procedere a una relativa comunicazione alla Sezione imposte speciali in merito alla donazione avvenuta in favore del contribuente. Questo vale anche nel caso in cui il domicilio del beneficiario si trovi in un altro Cantone.
- in caso di relazioni internazionali nel settore dell'imposta sulle donazioni non esistono convenzioni di doppia imposizione³⁷. La questione relativa alla sovranità fiscale per la riscossione dell'imposta sulle donazioni va dunque risolta secondo il diritto interno. La sovranità fiscale spetta al Cantone dei Grigioni, poiché, al momento del trasferimento dei beni della distribuzione, la sede della fondazione di famiglia si trova nel Cantone dei Grigioni (art. 106a cpv. 2 LIG in unione con l'art. 107 cpv. 1 lett. b LIG). Alla Sezione imposte speciali l'avvenuta donazione va dunque comunicata anche se il beneficiario è domiciliato all'estero. Va tuttavia ricordato che in questo caso, per via del domicilio all'estero del beneficiario, potrebbero risultare delle difficoltà per quanto riguarda l'incasso.

9. CONSEGUENZE FISCALI IN SEGUITO ALLO SCIOLGIMENTO DELLA FONDAZIONE

Di principio la fondazione è un istituto "eterno", non esiste un diritto all'autoscioglimento. Questo principio ha solo due eccezioni: da un lato a determinate condizioni la fondazione viene sciolta per legge (art. 88 e 89 CC)³⁸, dall'altro nell'atto di fondazione il fondato-

³⁵ Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., § 24 N 28 seg.

³⁶ art. 107 cpv. 1 lett. c LIG

³⁷ La Svizzera ha concluso dei trattati internazionali unicamente nel settore dell'imposta sulle successioni per evitare una doppia imposizione

³⁸ È il caso quando il suo scopo è diventato irraggiungibile e la fondazione non può essere mantenuta con un cambiamento dell'atto di fondazione oppure il suo scopo è divenuto abusivo o immorale; cfr. anche Opel, op. cit., pag. 189 segg.

re può in un certo senso prevedere in anticipo la fine della fondazione. Ad esempio egli può vincolarne il proseguimento, ai sensi di una condizione, al mancato verificarsi di determinati eventi descritti con precisione. Il fondatore può limitare di fatto la durata della fondazione anche con un'alimentazione di beni limitata oppure limitarla espressamente nel tempo con una relativa regolamentazione nell'atto di fondazione³⁹.

Di seguito vengono illustrate le conseguenze fiscali per la fondazione di famiglia in quanto tale e per i beneficiari.

9.1 Conseguenze fiscali per la fondazione di famiglia

L'utile da liquidazione viene tassato insieme agli altri utili. Se nel quadro della liquidazione i beni della fondazione vengono venduti, i plusvalori non tassati vengono **realmente realizzati**. Nell'attribuzione dei valori dei beni disponibili in natura si ha per contro una **realizzazione sistematica dal profilo fiscale** se i valori patrimoniali gravati da riserve occulte vengono trasferiti senza compenso in un settore esente dall'imposta sul reddito o sugli utili. Questo è ad esempio il caso quando si ha un trasferimento nella sostanza privata dell'ultimo beneficiario, a una persona giuridica esonerata dalle imposte, all'ente pubblico o all'estero⁴⁰. È fatto salvo il privilegio del domicilio ai sensi dell'art. 89a LIG (fino al periodo fiscale 2019)

Si ha una realizzazione delle riserve occulte anche nel trasferimento di valori patrimoniali in natura nella sostanza commerciale di persone fisiche o giuridiche assoggettate alle imposte. Il motivo risiede nel fatto che non si è di fronte a una fattispecie di ristrutturazione neutra dal punto di vista fiscale.

Le prestazioni ai beneficiari della fondazione di famiglia in liquidazione rappresentano una spesa deducibile, come le distribuzioni correnti, se avvengono nel quadro delle prescrizioni statutarie. Viene qua a cadere la problematica della deducibilità di distribuzioni contrarie al diritto civile, poiché l'art. 335 CC non trova applicazione nell'utilizzazione dei beni in occasione della liquidazione della fondazione⁴¹.

9.2 Conseguenze fiscali per i beneficiari

Il fondatore può inserire qualsiasi persona quale ultimo beneficiario. Spesso si tratta di vecchi destinatari (beneficiari), del fondatore stesso o dei suoi successori in diritto.

La tassazione degli apporti di beni degli ultimi beneficiari avviene secondo le stesse regole applicate durante l'esistenza della fondazione per le sue prestazioni⁴².

³⁹ cfr. in merito Opel, op. cit., pag. 189/90

⁴⁰ Opel, op. cit., pag. 193/94

⁴¹ Opel, op. cit., pag. 195

⁴² cfr. punti 7 e 8