



**Persone giuridiche non riconosciute:
modifica della prassi**

art. 2 cpv. 2 e 3 LIG

1. PRESENTAZIONE DEL PROBLEMA

In virtù dell'art. 2 cpv. 2 LIG, nella prassi precedente le persone giuridiche (pg) che detenevano l'immobile di vacanza degli aventi diritto economico non venivano riconosciute quali soggetti fiscali. Il mancato riconoscimento concerneva di regola solo l'imposta cantonale. Per l'imposta federale diretta questa forma giuridica di diritto civile è stata riconosciuta. In molti casi le persone giuridiche non avevano la loro sede nel Cantone dei Grigioni, di modo che la tassazione dell'imposta federale diretta non rientrava nelle competenze dell'Amministrazione delle imposte grigionesi. Le pg non riconosciute una volta, in seguito non sono state riconosciute fino ad oggi. Da alcuni anni non viene ora più negato il riconoscimento a nessuna pg.

Il mancato riconoscimento si è affermato solo nelle imposte dirette. L'imposta sulle successioni si orienta alle condizioni di diritto civile e si allaccia dunque alle azioni e non all'immobile.

Nel 1981 il Tribunale federale si è occupato del mancato riconoscimento di una SA¹. Il Tribunale è giunto alla conclusione che vi è un'evasione fiscale solo se SA e azionista otterrebbero complessivamente, ovvero presso tutte le sovranità fiscali (Cantone di sede della SA; Cantone di domicilio dell'azionista, Cantone di ubicazione dell'immobile) uno sgravio d'imposta. Poiché l'Amministrazione delle imposte grigionesi non era in possesso dei necessari mezzi di prova, la causa andò persa. Nonostante la sentenza del Tribunale federale e il fatto che in molti casi le persone coinvolte non erano nemmeno note e non era di conseguenza nemmeno possibile una considerazione globale, si è rimasti fedeli alle pg non riconosciute.

Le pg non riconosciute rappresentano problemi sotto molti punti di vista:

- trattamento diverso dal punto di vista del diritto fiscale tra Confederazione e Cantone, nonché, in casi intercantonali, tra i Cantoni;
- trattamento diverso di pg di lunga data e non riconosciute e di pg più recenti riconosciute nonostante la stessa struttura giuridica;
- soluzione poco convincente e praticamente insostenibile dal punto di vista dell'armonizzazione del diritto;
- trattamento diverso nelle imposte dirette da un lato e nell'imposta sulle successioni dall'altro;
- non viene osservata la giurisprudenza del Tribunale federale;
- rilevamento tecnico nei sistemi informatici.

¹ STF dell'11.12.1981, P 1075/80 = ASA 51, 497

Le pg non riconosciute per le imposte cantonali devono essere riconosciute quali soggetti fiscali affinché possa avvenire una tassazione corrispondente alla configurazione di diritto privato. Con questa modifica della prassi, dal punto di vista del diritto fiscale avviene un trasferimento degli immobili di vacanza nella sostanza delle pg. Vanno esaminate e disciplinate le relative conseguenze fiscali.

2. CONSEGUENZE DEL RICONOSCIMENTO DELLE PG NON RICONOSCIUTE

2.1 Imposta federale diretta

Il mancato riconoscimento delle pg si limita alle imposte cantonali; la rinuncia alla prassi precedente non concerne dunque l'imposta federale diretta, ragione per cui in questo caso non possono risultare conseguenze fiscali.

2.2 Imposte cantonali

Il trasferimento dell'immobile di vacanza dall'avente diritto economico alla pg, legato alla modifica della prassi, interessa le imposte dirette (imposta sul reddito e sulla sostanza; imposta sugli utili e sul capitale; imposta sugli utili da sostanza immobiliare).

2.2.1 Imposta sugli utili da sostanza immobiliare

Se dal punto di vista del diritto fiscale l'immobile viene ora trasferito nella pg, si pone la questione sul valore al quale ciò deve avvenire e quali sono le conseguenze fiscali:

- all'attuale valore determinante per l'imposta sull'utile per l'imposta federale diretta: in virtù dell'art. 47 cpv. 2 LIG, non vi sono conseguenze fiscali se l'immobile nella pg non è stato rivalutato;
- ai costi d'investimento comprovati secondo il diritto in materia di imposta sugli utili da sostanza immobiliare: in virtù dell'art. 47 cpv. 2 LIG non vi sono conseguenze fiscali; i costi d'investimento risultano dal prezzo d'acquisto indicizzato più gli investimenti incrementanti il valore indicizzati;
- al valore venale al momento del trasferimento di diritto fiscale e della sua contabilizzazione nel bilancio fiscale: dalla differenza tra costi d'investimento secondo il diritto in materia di imposta sugli utili da sostanza immobiliare e valore di trasferimento risulta un utile da sostanza immobiliare imponibile;
- a un valore superiore al valore venale: dal punto di vista del diritto fiscale ciò non è possibile; avviene una riduzione al valore venale.

Va osservato che l'art. 47 cpv. 2 LIG verrà abrogato nel corso dell'adeguamento della legge sulle imposte alla riforma II dell'imposizione delle imprese e trova applicazione solo fino alla fine del 2010.

Un'alienazione successiva delle azioni della società immobiliare è soggetta all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare nel Cantone di situazione della cosa.

2.2.2 Imposte sul reddito e sulla sostanza

Viene a cadere l'attuale tassazione del valore locativo proprio e dell'immobile quale valore patrimoniale. A titolo di novità, se non viene versato un compenso conforme al mercato le azioni vengono registrate quale sostanza e l'utilizzo dell'immobile viene tassato quale prestazione valutabile in denaro. La tassazione non avviene più nel luogo di situa-

zione della cosa, bensì al domicilio fiscale principale dell'azionista, dove (presumibilmente) troverà anche applicazione una procedura di tassazione a un tasso d'imposizione ridotto o una procedura di imposizione parziale.

Nel caso di una liquidazione successiva, il principio dell'apporto di capitale trova applicazione solo se l'immobile viene contabilizzato con un valore superiore al valore d'investimento secondo il diritto in materia di imposta sugli utili da sostanza immobiliare e la differenza viene dichiarata apertamente nel bilancio fiscale.

2.2.3 Imposta sugli utili e sul capitale

All'interno della pg viene addebitata una pigione conforme al mercato se essa non viene pagata. La base per l'imposta sul capitale dipende dal valore d'entrata di diritto fiscale.

La successiva vendita dell'immobile è soggetta all'imposta sugli utili.

2.3 Imposte comunali

Oltre alle imposte dirette, che vanno valutate come nel Cantone, qui va esaminata in particolare l'imposta sul trapasso di proprietà.

Il trasferimento di diritto fiscale dell'immobile dal proprietario economico alla pg non ha come effetto né un trapasso di proprietà di diritto civile, né uno economico; non può risultare un'imposta sul trapasso di proprietà.

L'imposta sugli immobili viene riscossa presso il soggetto fiscale proprietario dell'immobile alla fine dell'anno civile (art. 17 cpv. 1 LImpCC).

3. AMMISSIBILITÀ DI UNA MODIFICA DELLA PRASSI

Le modifiche della prassi si trovano in un rapporto conflittuale tra giusta applicazione del diritto da un lato e uguaglianza giuridica, tutela della buona fede e sicurezza giuridica dall'altro. Stando alla dottrina e alla giurisprudenza vigenti, le modifiche della prassi sono ammissibili se sono soddisfatti i seguenti presupposti²:

- a favore della nuova prassi devono esserci validi motivi oggettivi;
- la modifica della prassi deve avvenire in modo generale e non in un caso isolato;
- l'interesse alla giusta applicazione del diritto deve prevalere nei confronti di quello alla sicurezza del diritto;
- la modifica della prassi non può rappresentare un'infrazione al principio della buona fede.

Per una modifica della prassi vi sono diversi motivi oggettivi. Alle nuove società di case di vacanza non viene più negato il riconoscimento già da alcuni anni, la prassi è stata mantenuta solo per le pg più vecchie. Dal punto di vista giuridico il mancato riconoscimento in molti casi risulta inaccettabile, poiché è praticamente impossibile comprovare globalmente (tutti i soggetti in tutte le sovranità) il risparmio fiscale. Nel diritto fiscale armonizzato vanno evitate regolamentazioni diverse tra Confederazione e Cantone, nonché tra Cantone di ubicazione dell'immobile e Cantone di domicilio. E infine anche motivi

² Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5.A., N 510 segg.; Tschannen/Zimmerli/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3.A., § 23 N 14 segg.; TF 7.2.2006, 2A.81/2005, consid. 6.5; TF 15.11.1999, in: Zürcher Steuerpraxis 2000, pag. 25 segg., consid. 4a; TA BE 18.9.2009, in: Neue Steuerpraxis 2009, pag. 45.

di praticabilità vanno a favore di una modifica della prassi, poiché spesso i soggetti fiscali creati dal mancato riconoscimento non possono nemmeno essere determinati.

La modifica della prassi avviene di principio per tutte le pg interessate e corrisponde alla giusta applicazione del diritto, ovvero all'attuazione del diritto materiale interpretato correttamente.

La modifica della prassi non rappresenta una violazione contro i principi della buona fede poiché per l'avente diritto economico della pg non risultano pregiudizi legali attuali. La registrazione dell'immobile di diritto fiscale nella pg può rimanere senza conseguenze fiscali. A ciò si aggiunge il fatto che con la nuova soluzione i contribuenti godono di vantaggi nella tassazione annuale e che devono partire da un presupposto di una tassazione più elevata solo in caso di un'eventuale vendita dell'immobile di vacanza. Ciò potrebbe tuttavia anche venire evitato liquidando la pg. A questo scopo ai contribuenti viene concesso un termine fino alla fine del 2011, durante il quale eccezionalmente è possibile rinunciare a imporre la modifica della prassi.

Infine va anche osservato che con la modifica della prassi viene riconosciuta anche dal punto di vista del diritto fiscale la struttura giuridica di diritto civile scelta dal contribuente.

4. ULTERIORE PROCEDURA

Alle pg non riconosciute e ai loro aventi diritto economico viene inviata una lettera, che li rende attenti sulla modifica della prassi. Essi vengono invitati a rendere noto a quale valore l'immobile deve essere trasferito nella pg dal punto di vista del diritto fiscale. Verrà loro anche offerta la possibilità di trasferire l'immobile dal punto di vista del diritto civile e dunque anche per l'imposta federale diretta all'avente diritto economico. A questo scopo viene concesso un periodo transitorio fino alla fine del periodo fiscale 2011.