



**Imposta sugli utili da sostanza immobiliare:
alienazione economica e aggravio con
servitù/restrizioni del diritto di proprietà**

LIG 42

Indice

1. Aspetti fondamentali	2
2. Singole fattispecie.....	2
2.1. Aggravio di un fondo con servitù di diritto privato o restrizioni di diritto pubblico alla proprietà fondiaria.....	2
2.1.1 In generale	2
2.1.2 Trasferimento / vendita dello sfruttamento edilizio.....	3
2.1.3 Aggravio con una servitù di divieto di costruire / cancellazione di una servitù di divieto di costruire.....	4
2.2. Vendita di quote a una società immobiliare.....	5
2.2.1 Concetto di società immobiliare	5
2.2.2 Questioni generali relative all'alienazione economica di diritti di partecipazione.....	6
2.2.3 Vendita di tutti i diritti di partecipazione.....	6
2.2.4 Vendita di una partecipazione di maggioranza	7
2.2.5 Vendita di una partecipazione di minoranza	8
2.2.6 Problema particolare: vendita di una partecipazione del 50%.....	8

1. ASPETTI FONDAMENTALI

Secondo LIG 42 II lett. a, sono parificati all'alienazione i negozi giuridici che **dal profilo economico** hanno il medesimo effetto di un'alienazione per quanto attiene al potere di disporre di fondi.

Si è in presenza di un'**alienazione economica** se parti essenziali del potere economico di disporre di un fondo passano dall'attuale persona legittimata a un terzo, senza che i rapporti di proprietà di diritto civile subiscano un cambiamento.

Il presupposto del trasferimento del **potere di disporre economico** è soddisfatto se i diritti trasferiti sono facoltà che concedono al rispettivo titolare una posizione che equivale economicamente a quella di un proprietario (cfr. n. 2.2)¹.

Oltre alle alienazioni economiche, in virtù di LIG 42 II lett. c, a determinate condizioni anche l'**aggravio di un fondo con servitù di diritto privato o restrizioni di diritto pubblico alla proprietà fondiaria** è parificato all'alienazione (cfr. n. 2.1).

Le spiegazioni successive non trovano applicazione alle fattispecie in cui i diritti di godimento o i diritti di partecipazione trasferiti o ritirati si trovano nella **sostanza commerciale** dell'alienante (cfr. LIG 41 I lett. a e contrario). Gli utili da simili affari rientrano nell'imposta sul reddito (LIG 18 II) o nell'imposta sugli utili (LIG 79 segg.).

2. SINGOLE FATTISPECIE

2.1. Aggravio di un fondo con servitù di diritto privato o restrizioni di diritto pubblico alla proprietà fondiaria²

2.1.1 In generale

Secondo LIG 42 II lett. c, è parificato all'alienazione di diritto civile "l'aggravio di un fondo con servitù di diritto privato o restrizioni della proprietà di diritto pubblico, se pregiudicano lo sfruttamento incondizionato o il valore di alienazione del fondo in modo duraturo e importante e per questo viene corrisposto un indennizzo". L'onere reale su di un fondo dietro indennizzo è assoggettato all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare solo se il valore d'uso di un fondo viene **pregiudicato durevolmente e sensibilmente (intervento nella sostanza)**.

Occorre decidere caso per caso se con la restrizione è dato il pregiudizio duraturo e importante necessario. In ogni caso, l'aggravio deve raggiungere un'intensità tale da pregiudicare in misura considerevole la possibilità di sfruttamento o il valore di alienazione³.

¹ cfr. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher StG, 3^a ed. Zurigo 2013, § 216 N 62; Klöti-Weber/Baur, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer StG, 3^a ed., Muri-Bern 2009, § 96 N 25

² cfr. anche prassi "Delimitazione utili da sostanza – utili da capitale", 021-01-01

³ cfr. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., § 216 N 114

Se l'indennizzo per l'aggravio di un fondo non genera l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare, esso è assoggettato all'imposta sul reddito (LIG 22 o LIFD 21). Un simile indennizzo non ha conseguenze sull'ammontare dei costi d'investimento.

2.1.2 Trasferimento / vendita dello sfruttamento edilizio⁴

Il trasferimento dello sfruttamento (trasferimento d'indici) avviene tramite la costituzione di una **servitù prediale** ai sensi di CC 730 segg. o con un **accordo contrattuale**. Per quest'ultimo, il trasferimento d'indici viene menzionato nel registro fondiario dal comune interessato. Il trasferimento dello sfruttamento ha un effetto di diritto pubblico se la particella ceduta viene gravata per legge (legge edilizia comunale) in misura del trasferimento dello sfruttamento da un divieto di costruzione ai sensi di una restrizione di diritto pubblico della proprietà⁵.

Lo sfruttamento viene trasferito in m² di superficie utile lorda. Per superficie utile lorda si intende la somma di tutte le superfici di piano non interrate o interrate, senza le superfici non adibite ad abitazione o lavoro e non utilizzabili a tale scopo. La superficie utile lorda massima ammissibile di una particella si calcola moltiplicando l'indice di sfruttamento (IS) secondo la relativa legge edilizia per la superficie della particella. L'IS è il rapporto tra la superficie utile lorda (SUL) computabile dell'edificio e la superficie di terreno computabile.

Esempio

⇒ Per una particella con una superficie di 1'000 m² e un IS di 0,3, la superficie utile lorda non può superare i 300 m².

Si è in presenza di un'alienazione ai sensi di LIG 42 II lett. c solo se l'aggravio del fondo in questione con servitù o restrizioni della proprietà di diritto pubblico pregiudica il valore di alienazione del fondo in modo **duraturo e importante**. Un pregiudizio è duraturo se la servitù o la restrizione della proprietà sono state costituite per almeno 30 anni (cfr. CC 655 III n. 2). Si può parlare di pregiudizio importante solo quando viene trasferito almeno il 20 % della superficie utile lorda. Solo in questi casi la concessione di una servitù/restrizione della proprietà di diritto pubblico porta a un'importante riduzione della sostanza e a una considerevole diminuzione della sostanza del fondo in questione paragonabile, dal punto di vista economico, a una vendita.

Per quanto riguarda la questione se il trasferimento dello sfruttamento (superficie utile lorda) sia soggetto all'imposta sul reddito o all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare, va perciò fatta la distinzione seguente:

- Se viene trasferito **meno del 20%** dell'intera superficie utile lorda, non si è ancora in presenza di un intervento nella sostanza e dunque nemmeno di una fattispecie ai sensi di LIG 42 II lett. c LIG. Quale conseguenza, il ricavo in questione rappresenta reddito da sostanza immobiliare. A livello federale e cantonale esso è dunque assoggettato all'imposta sul reddito (cfr. LIFD 21, LIG 22).
- Se viene trasferito il **20% o più** dell'intera **superficie utile lorda**, questa procedura è paragonabile a una vendita (parziale) del fondo o a un frazionamento⁶; il relativo inden-

⁴ cfr. anche prassi "Delimitazione utili da sostanza – utili da capitale", 021-01-01

⁵ cfr. STA A 09 29, in: ZGRG 01/2010, p. 55

⁶ cfr. STA A 09 29, in: ZGRG 01/2010, p. 56

nizzo rappresenta di conseguenza un ricavo da alienazione esente da imposta per la Confederazione e assoggettato all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare nel Cantone (cfr. LIFD 16 III, LIG 42 II lett. c). Poiché in questo caso, dal punto di vista economico, la sostanza del fondo in questione passa all'acquirente dello sfruttamento o della SUL, non si è in presenza di un caso di applicazione di LIG 29 lett. f e LIFD 23 lett. d (indennizzo per il mancato esercizio di un diritto).

Spetta al contribuente **dimostrare** che è stato trasferito almeno il 20% dell'intera SUL. Ciò risulta dalla regola generale sull'onere probatorio nel diritto fiscale, secondo cui all'autorità di tassazione spetta l'onere della prova per fattispecie determinanti un'imposta o che aumentano un'imposta, mentre al contribuente spetta l'onere della prova per fattispecie che annullano o riducono il debito fiscale. Se fornisce questa prova, a livello federale non vengono riscosse imposte.

Esempi

A è proprietario di una particella di 1'000 m² acquistata per 800'000 franchi. L'indice di sfruttamento è 0,4. Da ciò risulta una superficie utile lorda (SUL) massima edificabile pari a 400 m².

⇒ A vende al suo vicino 100 m² di SUL (corrisponde allo sfruttamento su 250 m² di terreno, ¼ di 1000 m²) al prezzo di 250'000 franchi. A ha dunque venduto il **25%** dei 400 m² SUL complessivi. Il ricavo di 250'000 franchi è assoggettato all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare.

L'utile da sostanza immobiliare si calcola come segue (senza indicizzazione): fr. 250'000.– meno fr. 200'000.– (= ¼ dei costi d'investimento) = fr. 50'000.–. A livello federale questo utile non è assoggettato ad alcuna imposta (LIFD 16 III). I costi d'investimento rimanenti ammontano a 600'000 franchi.

⇒ A vende al suo vicino 60 m² di SUL al prezzo di 150'000 franchi. A ha dunque venduto solo il **15%** dei 400 m² di SUL complessivi. Il ricavo di 150'000 franchi va dunque qualificato come reddito da sostanza immobile, soggetto all'imposta sul reddito a livello federale e cantonale (LIG 22 I e LIFD 21). I costi d'investimento rimangono in questo caso invariati a 800'000 franchi.

Il proprietario che si limita a trasferire uno sfruttamento da un fondo all'altro nella sua proprietà non è assoggettato all'imposizione se entrambi i fondi si trovano nella sua sostanza privata. Questa procedura non ha ripercussioni sui costi d'investimento. L'alienazione e la realizzazione del valore aggiunto avvengono solo al momento della vendita del fondo propriamente "rivalutato" o "svalutato". Per contro, il trasferimento dello sfruttamento da un fondo nella sostanza privata a uno nella sostanza commerciale quale trasferimento dalla sostanza privata alla sostanza commerciale conformemente a LIG 42 II lett. b in unione con lett. a è assoggettato all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare (realizzazione sistematica dal profilo fiscale).

2.1.3 Aggravio con una servitù di divieto di costruire / cancellazione di una servitù di divieto di costruire⁷

Dal punto di vista economico, l'aggravio di un fondo con una servitù di divieto di costruire (diritto reale limitato) equivale a un'**alienazione (parziale)**. Infatti, il proprietario del fondo in questione avrebbe potuto edificarlo prima che venisse gravato dalla servitù di divieto di costruire, ma egli ha rinunciato a questo diritto; del fondo gravato da una ser-

⁷ cfr. anche prassi "Delimitazione utili da sostanza – utili da capitale", 021-01-01

vitù di divieto di costruire gli è rimasta solo la **nuda proprietà**. Dal punto di vista economico egli ha dunque alienato il fondo in questione. Attraverso l'aggravio con una servitù di divieto di costruire si interviene nella **sostanza** del fondo in questione. L'indennizzo confluente al proprietario a questo scopo va perciò qualificato quale **utile in capitale** su sostanza privata immobile.

In virtù di LIG 42 II lett. c, l'utile in capitale conseguito dall'aggravio del fondo in questione è assoggettato all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare⁸. Qualora in un secondo tempo il fondo dovesse essere venduto, sono determinanti i costi d'investimento originari. Questo significa che l'indennizzo per l'aggravio del fondo non ha alcuna conseguenza sui costi d'investimento⁹. Tuttavia, (dopo l'aggravio) nella prassi dovrebbe essere difficile conseguire un prezzo d'acquisto superiore ai costi d'investimento.

Conformemente a LIFD 16 III, gli utili in capitale su sostanza privata immobile sono esenti da imposta.

Nella procedura inversa, nella quale una servitù di divieto di costruzione esistente viene cancellata dietro indennizzo, il proprietario del fondo in questione rinuncia a un diritto reale limitato e restringe la sua validità giuridica della stessa entità come se avesse "gravato" il suo fondo con una servitù (cfr. LIG 42 II lett. c). Entrambe le procedure sono legate a una limitazione della validità giuridica dei diritti reali. In un'interpretazione secondo il senso e lo scopo di LIG 42 II lett. c risulta che la **rinuncia dietro indennizzo a un diritto reale limitato** su un fondo **rappresentata un'alienazione (parziale)** proprio come l'aggravio dietro indennizzo con un simile diritto¹⁰.

In virtù di LIG 42 II lett. c, un utile risultato dalla cancellazione della servitù di divieto di costruzione (differenza tra indennizzo per la cancellazione e spese d'investimento del divieto di costruzione) è dunque assoggettato all'**imposta sugli utili da sostanza immobiliare**. Per la **Confederazione**, il proprietario del fondo in questione consegue un **utile in capitale privato esente da imposta** (LIFD 16 III)¹¹.

2.2. Vendita di quote a una società immobiliare¹²

2.2.1 Concetto di società immobiliare

È considerata **società immobiliare** una persona giuridica (SA, società cooperativa, Sagl o società in accomandita per azioni) che si occupa prevalentemente della costruzione, dell'acquisizione, della gestione e dell'utilizzazione o alienazione di immobili. Lo scopo aziendale di una società immobiliare è esclusivamente o quantomeno prevalen-

⁸ cfr. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 128; Klöti-Weber/Baur, op. cit., § 96 N 44; TF 3.6.2013, 2C_1151/2012, E. 3.3, in: DTF 139 II 363 = StE 2013 B 21.1 n. 23 = Steuerrevue 2013, p. 730

⁹ Costi d'investimento: fr. 20'000.-; indennizzo per l'aggravio: fr. 200'000.-; utile: fr. 180'000.-. Il fondo gravato viene venduto in un secondo momento per 50'000 franchi. Si parte dal presupposto di costi d'investimento di 20'000 franchi, ciò che porta a un utile di 30'000 franchi.

¹⁰ BGer 3.6.2013, 2C_1151/2012, E. 3.3, in: DTF 139 II 363 = StE 2013 B 21.1 n. 23 = Steuerrevue 2013, p. 730

¹¹ TF 3.6.2013, 2C_1151/2012, consid. 3.3, in: DTF 139 II 363 = StE 2013 B 21.1 n. 23 = Steuerrevue 2013, p. 730

¹² cfr. anche prassi "Delimitazione utili da sostanza – utili da capitale", 021-01-01

temente orientato all'utilizzazione dell'aumento di valore di proprietà fondiaria o dell'impiego di quest'ultima quale investimento di capitali. Occorre basarsi sull'**attività effettiva** e non sulla descrizione statutaria dello scopo. Di principio, per la valutazione è determinante il momento appena precedente l'alienazione; nella valutazione vanno coinvolte anche le intenzioni future degli interessati¹³. Se ad esempio la proprietà fondiaria di una società di gestione viene demolita subito dopo la vendita e non è più necessaria per l'esercizio, questo fatto va a favore di una qualifica quale società immobiliare. Se per contro l'acquirente si impegna a gestire l'esercizio (p.es. albergo) anche dopo l'acquisto dell'immobile in questione, si tratta dell'acquisto di una società di gestione.

Se la proprietà fondiaria costituisce per contro solo la base oggettiva per un albergo, uno stabilimento di fabbricazione, un'azienda commerciale o un'altra azienda gestita dal venditore oppure se l'amministrazione degli investimenti di capitali esistenti sembra uno scopo secondario rispetto allo scopo principale vero e proprio, ovvero la gestione della società, non si è di fronte a una società immobiliare, bensì a una **società di gestione**.

2.2.2 Questioni generali relative all'alienazione economica di diritti di partecipazione

Solo il trasferimento di diritti di partecipazione a una **società immobiliare** può generare l'**imposta sugli utili da sostanza immobiliare**. Il trasferimento di partecipazioni a una **società di gestione non** rappresenta per contro un **trapasso di proprietà economico imponibile**.

A livello intercantonale, per l'imposizione è competente il Cantone in cui si trova il fondo/i fondi di proprietà della società. Ad essere assoggettato è il venditore dei diritti di partecipazione. L'assoggettamento è dunque dato anche se la sede della società e/o il domicilio dell'alienante si trovano al di fuori del Cantone dei Grigioni.

Nella vendita di azioni di una società immobiliare sono possibili quattro casi:

- vendita di tutti i diritti di partecipazione;
- vendita di una partecipazione di maggioranza;
- vendita di una partecipazione di minoranza e
- vendita di una partecipazione del 50%.

Se in questi casi è data un'alienazione economica, viene calcolato solo dal punto di vista dell'**alienante**.

2.2.3 Vendita di tutti i diritti di partecipazione

La vendita di tutti i diritti di partecipazione a una società immobiliare porta a un trapasso di proprietà economico. Se i diritti di partecipazione alienati si trovavano nella sostanza privata del venditore, in virtù di LIG 42 II lett. a l'utile conseguito è assoggettato all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare.

¹³ Langenegger, in: Leuch/Kästli/Langenegger (editori), Praxis-Kommentar zum Berner StG, 2° volume, Muri-Bern 2011, Art. 130 N 40 seg.; cfr. anche Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., § 216 N 95 seg.; Klöti-Weber/Baur, op. cit., § 96 N 28 segg.; DTF 19.11.2009, 2C_355/2009, consid. 5.1; DTF 104 la 251, consid. 3a = ASA 48 pag. 644 segg; TA GR 14.11.2002, A 02 13, consid. 3b

Il **prezzo di alienazione** determinante degli immobili viene calcolato nel modo seguente (cfr. anche l'esempio al n. 2.2.4): prezzo di vendita delle azioni, sommati i debiti societari assunti, dedotti gli attivi non collegati agli immobili¹⁴. Per il calcolo dell'utile da sostanza immobiliare, da questo importo devono essere dedotti i costi d'investimento degli immobili nella SA. In caso di nuova alienazione della maggioranza delle azioni, quali costi d'investimento fa stato il prezzo di alienazione valido a suo tempo, appena esposto, cosicché non viene tassato due volte lo stesso aumento di valore

Nel bilancio fiscale, la **società immobiliare** può **rivalutare** gli immobili con gli utili rilevati con l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare in modo fiscalmente neutrale per le imposte cantonali (cfr. prassi "Realizzazione: rivalutazione di immobili", 079-01-01, disponibile solo in tedesco)¹⁵.

2.2.4 Vendita di una partecipazione di maggioranza

Anche la vendita di una partecipazione di maggioranza (più del 50%) a una società immobiliare porta a un trapasso di proprietà economico e secondo LIG 42 II lett. a è dunque assoggettata all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare se i diritti di partecipazione alienati si trovavano nella sostanza privata del venditore. Nel quadro della considerazione economica, non è possibile un'imposizione parziale se si parte dal presupposto del trasferimento del potere di disporre economico. Il potere di disporre passa dall'alienante all'acquirente con il trasferimento di una partecipazione di maggioranza, e dunque la fattispecie fiscale è soddisfatta, oppure il potere di disporre economico non viene trasferito, e quindi non vi è una fattispecie fiscale¹⁶.

Esempio per il calcolo del prezzo di alienazione

Fattispecie:

La Immo SA è stata costituita nel 1970 da A (partecipazione del 60 %) e B (partecipazione del 40 %). Nello stesso anno la società ha acquistato una particella di terreno per 100'000 franchi e vi ha realizzato una casa d'abitazione (costi di costruzione fr. 500'000.-). Nel 1990 è stata realizzata una costruzione annessa (fr. 100'000.-). Nel 2013, A vende la sua partecipazione del 60 % a B per 1'000'000 franchi. Il debito ipotecario secondo bilancio 2013 ammonta a 400'000 franchi, i valori non collegati agli immobili (avere su conto corrente e mobilia) 20'000 franchi.

Soluzione:

Costi d'investimento:

60 % acquisto terreno 1970	fr.	60'000.-
Supplemento per svalutazione monetaria 1970-2013 (102 %)	fr.	61'200.-
60 % costi di costruzione 1970	fr.	60'000.-
Supplemento per svalutazione monetaria 1970-2013 (102 %)	fr.	306'000.-
60 % costruzione annessa 1990	fr.	60'000.-
Supplemento per svalutazione monetaria 1990-2013 (17 %)	<u>fr.</u>	<u>10'200.-</u>

¹⁴ Samuel Bussmann, Das dualistische System der Grundstückgewinnsteuer, Berna 2002, pag. 184

¹⁵ cfr. anche la disposizione transitoria di LIG 189c

¹⁶ cfr. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., § 216 N 100

Totale costi d'investimento		fr.	797'400.–
Prezzo di alienazione:			
Prezzo di vendita delle azioni		fr.	1'000'000.–
Assunzione 60 % debiti ipotecari secondo bilancio	+	fr.	240'000.–
Meno 60 % valori non collegati all'immobile secondo bilancio -		fr.	12'000.–
Totale prezzo di alienazione		<u>fr.</u>	<u>1'228'000.–</u>
Utile da sostanza immobiliare		fr.	430'600.–
Imposta (15 %)		fr.	64'590.–
Riduzione durata di possesso (43 anni, 49,5 %)	-	<u>fr.</u>	<u>31'972.–</u>
Imposta sugli utili da sostanza immobiliare Cantone		fr.	32'618.–
Imposta sugli utili da sostanza immobiliare comune		fr.	32'618.–

Per quanto riguarda la possibilità di una **rivalutazione** nella **società immobiliare** cfr. n. 2.2.3.

2.2.5 Vendita di una partecipazione di minoranza

Secondo la dottrina e la giurisprudenza vigenti, l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare viene generata solo se viene alienata una partecipazione di maggioranza. L'alienazione di una partecipazione di minoranza a una società immobiliare non porta di principio a un trapasso di proprietà economico. Non è importante il fatto se l'acquirente possiede già diritti di partecipazione; è determinante l'ottica dell'alienante. Il trasferimento di una partecipazione di minoranza non genera un'**imposizione per quote**, poiché manca una rispettiva base legale¹⁷. Si è in presenza di un utile in capitale privato non assoggettato a un'imposizione.

Al principio secondo cui l'alienazione di una partecipazione di minoranza in una società immobiliare non porta a un trapasso di proprietà economico occorre fare la seguente eccezione:

- Un'imposizione con l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare avviene quando più azionisti che detengono una partecipazione di minoranza o al massimo il 50% delle azioni in una società immobiliare collaborano nella **vendita** della partecipazione in base a un **accordo comune** e in tal modo **trasferiscono** complessivamente all'acquirente una **partecipazione di maggioranza** o una **posizione preponderante** nella società immobiliare. Non è sufficiente se essi trasferiscono (insieme) una partecipazione di minoranza, così facendo però l'acquirente ottiene una posizione preponderante poiché detiene già una partecipazione di minoranza¹⁸. Seguendo la regola generale sull'onere probatorio nel diritto fiscale, le autorità fiscali devono dimostrare la collaborazione intenzionale.

2.2.6 Problema particolare: vendita di una partecipazione del 50%

Se l'alienante trasferisce a un acquirente una partecipazione del 50% in una società immobiliare, non si riscuote l'**imposta sugli utili da sostanza immobiliare**. Per essere in presenza di un trapasso di proprietà economico, dal punto di vista dell'alienante assoggettato all'imposta il negozio giuridico deve risultare quale trasferimento del potere di disporre economico. Dal punto di vista dell'acquirente a cui spetta il potere di disporre

¹⁷ cfr. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., § 216 N 100 e 102; PVG 1970 n. 78

¹⁸ cfr. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., § 216 N 102; DTF 103 la 162

economico sul fondo al termine del negozio giuridico, l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare non ha alcuna importanza.