



---

**Imposta sugli utili da sostanza immobiliare:  
alienazioni rinviando l'imposizione**

**LIG 43, 53  
DELIG 21**

---

**Indice**

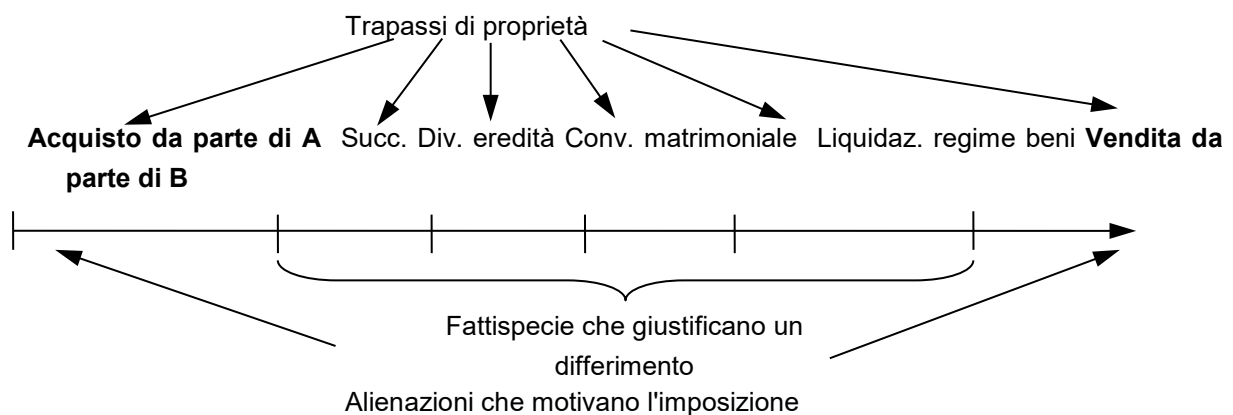
1.	Aspetti fondamentali .....	2
2.	Singole fattispecie che giustificano un differimento dell'imposizione .....	3
2.1	Successione (devoluzione dell'eredità, divisione, legato), anticipo sull'eredità e donazione (LIG 43 lett. a).....	3
2.1.1	Devoluzione dell'eredità .....	3
2.1.2	Divisione .....	3
2.1.3	Legato .....	4
2.1.4	Anticipo ereditario.....	5
2.1.5	Donazione .....	6
2.2	Trapasso di proprietà tra coniugi (LIG 43 lett. b) .....	8
2.3	Misure pianificatorie (LIG 43 lett. c).....	9
2.3.1	Osservazioni preliminari.....	9
2.3.2	Ricomposizione particellare per il raggruppamento di terreni.....	9
2.3.3	Ricomposizione particellare per arrotondare poderi agricoli.....	10
2.3.4	Ricomposizione particellare per la pianificazione di quartiere .....	10
2.3.5	Ricomposizione particellare per la rettifica dei confini .....	11
2.3.6	Ricomposizione particellare nella procedura d'espropriazione o in caso di minaccia di espropriazione.....	11

## 1. ASPETTI FONDAMENTALI

In LIG 43 vengono disciplinate le fattispecie che giustificano un differimento dell'imposizione. Il verificarsi di un simile trapasso di proprietà lo qualifica come alienazione non assoggettata all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare. Di conseguenza, un tale trapasso di proprietà non è rilevante per la determinazione dei costi d'investimento (prezzo d'acquisto e spese, LIG 48 segg.) e non entra in questione nemmeno per il calcolo della durata della proprietà (LIG 53).

### *Esempio:*

A acquista un fondo che passa a B e C tramite successione. Nella divisione dell'eredità, B rileva il fondo. B si sposa e stipula una convenzione matrimoniale (accordo della comunione dei beni). Dopo anni, B divorzia e nella liquidazione del regime dei beni gli viene assegnato il fondo. B vende il fondo.



Nell'ambito dell'alienazione da parte di B, per il valore d'investimento e per la durata della proprietà è determinante l'ultima alienazione che motiva l'imposizione con cui A ha acquistato a suo tempo il fondo.

L'elenco delle fattispecie che giustificano un differimento dell'imposizione è **esaustivo**. I casi che non possono essere classificati in LIG 43 generano in ogni caso l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare<sup>1</sup>.

Una serie di alienazioni che portano a un differimento dell'imposizione può provocare un importante aggravio fiscale latente per un fondo. L'esempio più diffuso consiste nella divisione dell'eredità nella quale uno degli eredi rileva un terreno edificabile per un valore superiore ai costi di acquisto, trasmesso da generazioni solo tramite successione e divisione dell'eredità. In caso di un'ulteriore alienazione del fondo, l'erede che l'ha rilevato deve farsi carico dell'intera imposta sugli utili da sostanza immobiliare risultante dall'incremento del valore dovuto alla congiuntura.

<sup>1</sup> Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher StG, 3<sup>a</sup> ed., Zurigo 2013, § 216 n. 152

## 2. SINGOLE FATTISPECIE CHE GIUSTIFICANO UN DIFFERIMENTO DELL'IMPOSIZIONE

### 2.1 Successione (devoluzione dell'eredità, divisione, legato), anticipo sull'eredità e donazione (LIG 43 lett. a)

#### 2.1.1 Devoluzione dell'eredità

La devoluzione d'eredità in cui gli eredi legittimi e istituiti (CC 457 segg., 483) acquistano per legge la successione dal momento della sua apertura (CC 560, successione univernale) non è assoggettata all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare.

La devoluzione d'eredità in caso di eredi istituiti avviene per testamento o per contratto successorio (CC 483 II in unione con 481 I).

In caso di successione, l'acquirente diventa proprietario del fondo in questione già prima dell'iscrizione. Egli può tuttavia disporne solo dopo che l'iscrizione è stata eseguita (CC 656 II). L'attestazione del titolo giuridico per l'acquisto della proprietà è fornita con il certificato d'erede (cfr. art. 65 cpv. 1 lett. a dell'ordinanza sul registro fondiario, ORF; RS 211.432.1).

#### 2.1.2 Divisione

Al momento della divisione (CC 607 segg.), la proprietà comune, che ha origine nella devoluzione dell'eredità (cfr. CC 560, 602), viene sciolta. La divisione avviene spesso in modo **reale**. Questo significa che i valori patrimoniali vengono assegnati a uno o più eredi, con eventuale obbligo di collazione per il valore aggiunto nei confronti degli altri eredi. È anche possibile una **conversione da proprietà comune in comproprietà**. In caso di divisione, l'imposizione di un utile da sostanza immobiliare viene differita.

Se gli eredi **vendono** a un terzo un fondo appartenente alla successione e in seguito suddividono tra loro il ricavato secondo le quote ereditarie (cfr. anche CC 612 II), si è in presenza di un'alienazione assoggettata all'imposta.

Se nella procedura di divisione viene ordinato un **incanto** (CC 612 III) e il fondo viene acquistato da un erede, l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare viene differita. Se invece il fondo non viene acquistato da un erede, si è dinanzi a un'alienazione assoggettata all'imposta<sup>2</sup>.

Pagamenti compensativi agli altri eredi sono irrilevanti per l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare<sup>3</sup>. Il conferimento nella massa successoria di fondi ricevuti dal defunto per atto tra vivi per la collazione dei diritti successori (CC 626 e 628 I) e l'assegnazione successiva nella proprietà individuale di un altro erede sono trapassi di proprietà privilegiati dal punto di vista fiscale a seguito di divisione<sup>4</sup>. Al momento dell'ulteriore alienazione del fondo,

---

<sup>2</sup> Cfr. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., § 216 n. 177

<sup>3</sup> Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., § 216 n. 160

<sup>4</sup> Marianne Klöti-Weber/Jürg Baur, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3<sup>a</sup> ed, Muri-Berna 2009, § 97 n. 13; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op.cit., § 216 n. 178

l'indennizzo prestato dall'acquirente non è rilevante. Ci si deve piuttosto basare sul prezzo d'acquisto del proprietario originario<sup>5</sup>.

La divisione di fondi avviene di regola con un contratto di divisione ereditaria scritto, molto più raramente con una dichiarazione scritta attestante l'unanime consenso dei coeredi (cfr. CC 656 in unione con ORF 64 I lett. b).

Se ai figli vengono trasmessi più immobili, essi assumono la comproprietà di tali immobili. Il trasferimento non genera conseguenze fiscali. Lo scioglimento della comproprietà e la suddivisione dei singoli immobili genera l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare (divisione materiale, cfr. prassi "Imposta sugli utili da sostanza immobiliare: alienazione di diritto civile e trasferimento nella sostanza privata", 041-01). Ogni permuta e ogni alienazione di una quota di comproprietà rappresenta una fattispecie fiscale.

Se ai figli vengono trasmessi più immobili ed essi devono disporre in comune di questi immobili, i figli acquistano gli immobili in una società semplice come proprietà comune. Il trasferimento degli immobili alla società semplice composta dai figli avviene senza conseguenze fiscali. Per i figli, gli immobili continuano a rappresentare sostanza privata. Il futuro scioglimento della società semplice con assegnazione degli immobili alla proprietà esclusiva dei figli non rappresenta una divisione, siccome non si è nemmeno in presenza di una comunione ereditaria. Questo svolgimento è sottoposto all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare.

### 2.1.3 Legato

Il legato prevede che il disponente può assegnare una liberalità a un beneficiario senza istituirlo erede (cfr. sopra n. 2.1.1) (CC 484 I). Il legatario si distingue dall'erede istituito in quanto egli non partecipa con delle quote alla massa successoria totale, bensì gli viene assegnato un oggetto specifico o una quantità determinata di cose mobili nella massa successoria. Con il legato, il beneficiario ottiene un diritto obbligatorio nei confronti dei debitori del legato (di regola tutti gli altri eredi, se non è designato un erede preciso quale debitore del legato) di godimento del vantaggio assegnatogli dal testatore (CC 562 I)<sup>6</sup>.

A volte può essere difficile stabilire se l'assegnazione di un determinato oggetto della sostanza nella massa successoria a un erede legittimo o istituito rappresenta una semplice norma divisionale o un legato supplementare al beneficiario. Se dal testamento non risulta una diversa intenzione, la prescrizione legale predilige la norma divisionale (CC 608 III).

#### *Esempio:*

A lascia gli eredi legittimi B e C. Nel suo testamento si può leggere quanto segue:

"Con il presente testamento istituisco D\* quale mio erede per una quota pari a ¼. E\*\* riceve la mia casa. B deve versare a F\*\*\* 10'000 franchi della sua quota ereditaria".

\* D è erede istituito.

\*\* E è legatario. Sono debitori del legato gli eredi legittimi B e C, nonché l'erede istituito D.

<sup>5</sup> Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., § 216 n. 160

<sup>6</sup> Cfr. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., § 216 n. 180

\*\*\* F è legatario. È debitore del legato l'erede legittimo B.

Il legato viene istituito con un testamento (CC 498 segg., di regola testamento olografo o pubblico).

#### 2.1.4 Anticipo ereditario

I concetti "anticipo ereditario" e "anticipo a futura eredità" sono sinonimi. Di seguito, per semplicità verrà utilizzato solo il concetto "anticipo ereditario".

Per l'anticipo ereditario, vale in particolare quanto segue:

1. L'anticipo ereditario può essere qualificato come un'assegnazione di sostanza gratuita da parte del testatore a un erede in considerazione del suo diritto successorio<sup>7</sup> (ma non necessariamente imputandola alla sua parte di eredità, cfr. sotto n. 3).
2. L'anticipo ereditario è giuridicamente possibile solo nei confronti di un erede legittimo o istituito (per la valutazione è determinante la qualità di erede al momento della devoluzione).
3. Indipendentemente da ciò, occorre valutare l'obbligo di collazione (in caso di un contratto dal titolo "Anticipo sulla futura eredità", l'obbligo di collazione è tuttavia implicato dal titolo stesso):
  - a) Secondo CC 626 I, gli **eredi legittimi** (cfr. CC 457 segg.) sono reciprocamente obbligati a conferire tutto ciò che il defunto ha loro dato per atto tra vivi **in acconto della loro quota**. Se nell'ambito di elargizioni a eredi legittimi il testatore ha quindi esplicitamente ordinato l'obbligo di collazione, occorre ovviamente procedere alla collazione.
  - b) Se invece il testatore nell'ambito di elargizioni a **eredi legittimi non ha ordinato esplicitamente l'obbligo di collazione**, di principio non bisogna procedere alla collazione. Le elargizioni ai discendenti (cfr. di seguito lett. c) costituiscono un'eccezione. I discendenti sono i figli del testatore o, in caso di premorienza, i nipoti (CC 457).
  - c) Secondo CC 626 II, **è soggetto a collazione**, salvo **espressa disposizione contraria** del defunto, tutto ciò che il medesimo ha dato ai suoi **discendenti** per causa di nozze, corredo, cessione di beni, condono di debiti o simili liberalità. Nel caso dei discendenti non basta quindi che il testatore non abbia ordinato l'obbligo di collazione. Essi devono comunque procedere alla collazione, salvo nel caso in cui il testatore li abbia esplicitamente dispensati dall'obbligo di collazione.
  - d) Tutti i vantaggi patrimoniali gratuiti ai sensi di CC 626 vanno qualificati come elargizioni soggette all'obbligo di collazione, dunque non solo anticipi ereditari veri e propri, bensì soprattutto anche **donazioni**<sup>8</sup>.

<sup>7</sup> Cfr. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., § 216 n. 183

<sup>8</sup> P. Tuor/B. Schnyder/J. Schmid/A. Rumo-Jungo, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, Zurigo 2009, § 84 n. 1 segg. con rimando alla DTF 118 II 287 e 116 II 667

Per la valutazione dell'imposta sugli utili da sostanza immobiliare vale quanto segue:

1. L'anticipo ereditario concernente fondi per i quali colui che li cede non ottiene alcuna controprestazione è esente dall'imposta sugli utili da sostanza immobiliare, siccome egli non realizza un ricavo da alienazione e quindi nemmeno un utile.
2. L'anticipo ereditario concernente fondi rappresenta un'alienazione assoggettata a imposte se colui che li cede ottiene controprestazioni (ad esempio pagamenti in contanti, assunzione di debiti ipotecari da parte dell'assuntore, costituzione di un credito derivante da mutuo a favore di colui che cede i fondi, concessione di una riserva di usufrutto) e se queste controprestazioni superano i costi d'investimento. In caso di negozi giuridici parzialmente remunerati, l'anticipo ereditario rappresenta quindi una fattispecie che giustifica un differimento dell'imposizione solo quando avviene senza indennizzo (cfr. DELIG 21; Prassi "Imposta sugli utili da sostanza immobiliare: negozi giuridici parzialmente remunerati", AB-021-01).

*Esempio:*

*Fattispecie:*

Nel 1980 A ha acquistato un fondo sopraedificato per 300'000 franchi. Nel 2013 egli stipula un contratto di anticipo ereditario con suo figlio B. Egli gli conferisce il fondo al valore d'imputazione di 1'000'000 di franchi (= valore venale), B si assume il debito ipotecario di 500'000 franchi.

*Soluzione:*

Per l'importo di 500'000 franchi (valore d'imputazione/valore venale di 1'000'000 di franchi dedotto il debito ipotecario assunto di 500'000 franchi) si è in presenza di un anticipo ereditario da A a B (differimento dell'imposizione). Nella differenza tra il valore d'investimento di 429'000 franchi [prezzo d'acquisto 300'000 franchi, nonché supplemento per svalutazione monetaria (43%) pari a 129'000 franchi] e 500'000 franchi (debiti ipotecari assunti) vi è un'alienazione da parte di A che motiva l'imposizione. L'importo di 71'000 franchi è assoggettato all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare.

In caso di un'alienazione del fondo da parte di B, il valore d'investimento viene calcolato sulla base del prezzo di acquisto di 500'000 franchi e di un eventuale supplemento per la svalutazione monetaria. L'utile risulta dalla differenza tra questo valore d'investimento e il ricavo da alienazione. L'imposta viene prelevata su questo utile. La deduzione per la durata della proprietà va stabilita secondo la durata media della proprietà in considerazione dei valori remunerati o non remunerati (DELIG 21 III, cfr. Prassi "Imposta sugli utili da sostanza immobiliare: negozi giuridici parzialmente remunerati", AB-021-01).

Per la sua validità, l'anticipo ereditario concernente fondi richiede l'atto pubblico (CC 657 I, ORF 64 I lett. a).

### 2.1.5 Donazione

La **donazione di un fondo** in cui il donatario non presta alcuna controprestazione non rappresenta una fattispecie che motiva l'imposizione. Il donatore non realizza alcun ricavo e dunque nemmeno un utile.

La **donazione mista di un fondo** è per contro un'alienazione nella quale il ricavo da alienazione è inferiore al valore venale al momento dell'alienazione. Più precisamente vale quanto segue:

1. La **vendita** viene rilevata **attraverso l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare** se il prezzo di vendita notarile supera il valore d'investimento (cfr. DELIG 21 I). Inoltre, la differenza tra il valore venale e il ricavo da alienazione viene rilevata attraverso l'imposta sulle donazioni (cfr. LIG 106a II lett. a). In un caso simile avviene un **differimento parziale dell'imposizione** per l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare (cfr. Prassi "Imposta sugli utili da sostanza immobiliare: negozi giuridici parzialmente remunerati", AB-021-01).
2. La **vendita non** viene rilevata **attraverso l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare** se il prezzo di vendita notarile è inferiore al valore d'investimento o se il prezzo di vendita corrisponde esattamente al valore d'investimento (cfr. DELIG 21 I). La differenza tra il ricavo da alienazione e il valore commerciale viene rilevata attraverso l'imposta sulle donazioni (cfr. LIG 106a II lett. a). In un simile caso avviene un **differimento dell'imposizione** per l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare.

*Esempio:*

*Fattispecie:*

Nel 1960 A ha acquistato un fondo per 10'000 franchi. Nel 2013 lo vende a B per 100'000 franchi. In questo momento il fondo ha un valore venale di 200'000 franchi.

*Soluzione:*

A è assoggettato all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare per la differenza tra il valore d'investimento di 25'900 franchi [10'000 franchi di prezzo d'acquisto più 15'900 franchi (159%) di supplemento per svalutazione monetaria] e il ricavo da alienazione di 100'000 franchi (74'100 franchi),

B deve pagare l'imposta sulle donazioni per la differenza tra il ricavo da alienazione di 100'000 franchi e il valore venale di 200'000 franchi.

In caso di un'ulteriore alienazione del fondo da parte di B, il valore d'investimento viene calcolato sulla base del prezzo di acquisto di 100'000 franchi e di un eventuale supplemento per la svalutazione monetaria. L'utile risulta dalla differenza tra questo valore d'investimento e il ricavo da alienazione. L'imposta viene prelevata su questo utile. La deduzione per la durata della proprietà va stabilita secondo la durata media della proprietà in considerazione dei valori remunerati o non remunerati (DELIG 21 III, cfr. Prassi "Imposta sugli utili da sostanza immobiliare: negozi giuridici parzialmente remunerati", AB-021-01).

La donazione di fondi richiede un atto pubblico (CO 243 II). I contratti di donazione misti concernenti fondi rappresentano delle vendite e necessitano perciò anche di un atto pubblico (CC 657 I).

## 2.2 Trapasso di proprietà tra coniugi (LIG 43 lett. b)

Tre casi di trapasso di proprietà tra coniugi portano a un differimento dell'imposizione nell'ambito dell'imposta sugli utili da sostanza immobiliare, per quanto entrambi i coniugi siano d'accordo. Si tratta di trapasso di proprietà

- nel contesto del regime dei beni,
- per l'indennità di contributi straordinari di un coniuge al mantenimento della famiglia (CC 165) e
- per l'indennità di diritti relativi alla legislazione sul divorzio.

I trapassi di proprietà tra coniugi che non hanno la propria causa in uno dei casi citati (ad es. una vendita tra coniugi) vengono invece tassati<sup>9</sup>.

Se l'intesa tra i coniugi non deriva dal contratto in questione tra di essi, l'Amministrazione delle imposte recapita loro o ai coniugi divorziati uno scritto nel quale vengono esposte le conseguenze e i presupposti di un differimento dell'imposizione conformemente a LIG 43 lett. b. Gli interessati possono così dichiarare di auspicare un rinvio dell'imposizione. Se ambedue acconsentono a un differimento dell'imposizione, la procedura viene abbandonata. In caso contrario (una delle persone interessate richiede espressamente un'imposizione o non firma la dichiarazione citata), alla persona che rinuncia viene recapitata una dichiarazione d'imposta.

Con **trapassi di proprietà nel contesto del regime dei beni** si intendono trapassi di proprietà con cui va raggiunta un'epurazione dei rapporti finanziari tra i coniugi<sup>10</sup>, ad esempio la modifica o la revoca del regime dei beni, siano esse volontarie (convenzione

<sup>9</sup> Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., § 216 n. 197 seg.

<sup>10</sup> Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., § 216 n. 199



matrimoniale, convenzione in una procedura) o conseguenza di una sentenza e quindi eventualmente involontarie. Un differimento dell'imposizione è quindi la conseguenza delle procedure seguenti:

- stipulazione di una convenzione matrimoniale;
- convenzione di divorzio/convenzione di separazione;
- sentenza di divorzio/sentenza di separazione;
- ordine del giudice di procedere alla separazione dei beni in caso di sospensione della comunione domestica (CC 176 I n. 3).

Anche un trapasso di proprietà tra coniugi per **l'indennizzo di contributi straordinari di un coniuge al mantenimento della famiglia** ai sensi di CC 165 porta a un differimento dell'imposizione. Se un coniuge ha collaborato nella professione o nell'impresa dell'altro in misura notevolmente superiore (collaborazione straordinaria) al contributo che gli incombe per il mantenimento della famiglia, ha diritto a un'indennità (CC 165 I). Lo stesso vale per il coniuge che, con il suo reddito o la sua sostanza, ha contribuito al mantenimento della famiglia in misura notevolmente superiore a quanto era tenuto (CC 165 II). Non vi è diritto all'indennità se il coniuge in questione ha prestato i contributi straordinari in base a un rapporto contrattuale (ad es. contratto di lavoro, di mutuo o di società; CC 165 III).

Infine, viene concesso un differimento dell'imposizione anche in caso di trapasso di proprietà tra coniugi per **l'indennizzo di diritti relativi alla legislazione sul divorzio**. Conformemente a CC 120 I, per la liquidazione del regime dei beni in un divorzio vengono applicate le disposizioni del diritto sul regime dei beni matrimoniali (CC 204 segg.: partecipazione agli acquisti; CC 236 segg.: comunione di beni; CC 251: separazione dei beni). Oltre ai diritti relativi al regime dei beni citati, tra i diritti relativi alla legislazione sul divorzio rientrano anche versamenti per l'obbligo di mantenimento dopo il divorzio (CC 125 I) oppure mancate pretese in materia di previdenza (CC 124 I)<sup>11</sup>.

## 2.3 Misure pianificatorie (LIG 43 lett. c)

### 2.3.1 Osservazioni preliminari

Nel caso di ricomposizioni particellari ai sensi di CC 43 lett. c, di principio non viene realizzato un utile. Si tratta di trapassi di proprietà che avvengono regolarmente a seguito di disposizioni dell'autorità nell'interesse pubblico, oppure in ogni caso nell'interesse di ampie cerchie e che possono anche essere imposti. Sarebbe quindi ingiusto tassare procedure di questo tipo.

### 2.3.2 Ricomposizione particellare per il raggruppamento di terreni

Il raggruppamento di terreni è un concetto del diritto in materia di bonifiche che con misure, opere e costruzioni agricole mira tra le altre cose a conservare o accrescere il rendimento del suolo e a facilitarne la coltivazione (art. 1 della legge sulle bonifiche fondiari del Cantone dei Grigioni; CSC 915.100). I raggruppamenti di terreni nelle procedure di bonifica fondiaria (cfr. legge sulle bonifiche fondiari del Cantone dei Grigioni 12 segg.)

---

<sup>11</sup> Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., § 216 n. 204

servono in particolare a raggruppare piccole superfici agricole di una zona di bonifica fondiaria distanti, appartenenti ad agricoltori diversi, tramite inclusione, valutazione e redistribuzione nel quadro della procedura di bonifica fondiaria, allo scopo di migliorare lo sfruttamento agricolo.

La permuta di terreni (= ricomposizione particellare) per il raggruppamento di terreni rappresenta una fattispecie che giustifica un differimento dell'imposizione.

Se un risarcimento reale completo non è attuabile e il proprietario fondiario interessato deve accettare un'assegnazione in meno, quest'ultima va calcolata in base al valore commerciale (legge sulle bonifiche fondiarie del Cantone dei Grigioni 29 I). Indennizzi in denaro vanno rilevati in occasione della prossima alienazione che motiva un'imposizione, deducendoli dai costi d'investimento. La situazione è invece diversa se nel quadro di una ricomposizione particellare un proprietario fondiario viene integralmente riscattato e risarcito; in questo caso non si procede all'imposizione<sup>12</sup>.

### **2.3.3 Ricomposizione particellare per arrotondare poderi agricoli**

Nel quadro di una procedura di bonifica fondiaria possono essere effettuati anche raggruppamenti (= arrotondamenti; cfr. legge sulle bonifiche fondiarie del Cantone dei Grigioni 12 II). In questo caso vengono permutati fondi tra aziende agricole nell'interesse di uno sfruttamento migliore<sup>13</sup>.

La permuta di terreni (= ricomposizione particellare) per arrotondare poderi agricoli nel quadro di una procedura di bonifica fondiaria rappresenta una fattispecie che giustifica il differimento dell'imposizione.

### **2.3.4 Ricomposizione particellare per la pianificazione di quartiere**

La pianificazione di quartiere è un concetto del diritto pianificatorio (legge sulla pianificazione territoriale del Cantone dei Grigioni, LPTC; CSC 801.100). Secondo LPTC 51 I, la pianificazione di quartiere disciplina nel dettaglio la struttura e l'urbanizzazione delle zone edificabili. Se l'emanazione di piani di utilizzazione o la realizzazione di un ordinamento di utilizzazione stabilito richiedono la rilottizzazione di fondi o la modifica dei confini di parcelle, vengono effettuate ricomposizioni particellari o rettifiche dei confini (LPTC 65 I).

Dell'intera area della ricomposizione viene dedotto senza indennizzi il terreno necessario all'urbanizzazione (ad esempio strade di accesso), nonché agli impianti collettivi (LPTC 69 I). I proprietari fondiari interessati ricevono la loro quota di valore dalla massa da suddividere ridotta; maggiori e minori assegnazioni, nonché vantaggi o svantaggi particolari di singole assegnazioni vanno interamente compensati in denaro (LPTC 69 II).

Queste procedure di permuta di terreno in seno alle procedure del piano di quartiere rappresentano delle fattispecie che giustificano il differimento dell'imposizione. Questo vale anche per eventuali indennità di compensazione.

Va osservato che LIG 43 lett. c non è applicabile nei seguenti casi, segnatamente:

---

<sup>12</sup> Klöti-Weber/Baur, op. cit., § 97 n. 35

<sup>13</sup> Cfr. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., § 216 n. 224

1. se un proprietario fondiario **vende volontariamente del terreno a persone interessate dal piano di quartiere** (ad es. per l'urbanizzazione privata della zona del piano di quartiere). Una vendita di questo tipo non è una ricomposizione particellare e rappresenta perciò sempre un'alienazione che motiva l'imposizione;
2. se un proprietario fondiario nel quadro di una procedura del piano di quartiere **vende al comune volontariamente o involontariamente una parte del suo terreno**. In questo caso non si tratta di una ricomposizione particellare, bensì di una vendita.

### 2.3.5 Ricomposizione particellare per la rettifica dei confini

Se l'emanazione di piani di utilizzazione o la realizzazione di un ordinamento di utilizzazione stabilito richiedono la rilottizzazione di fondi o la modifica dei confini di parcelle, vengono effettuate ricomposizioni particellari o rettifiche dei confini (LPTC 65 I). Ricomposizioni particellari e rettifiche dei confini possono essere attuate in relazione a una procedura del piano di utilizzazione o del piano di quartiere, oppure anche come procedimenti autonomi (LPTC 65 II).

La rettifica dei confini è uno strumento di pianificazione e, per il privilegio fiscale, deve avvenire in una procedura formale.

### 2.3.6 Ricomposizione particellare nella procedura d'espropriazione o in caso di minaccia di espropriazione

Le ricomposizioni particellari (= sostituzione in natura) nella procedura d'espropriazione o in vista di una minaccia di espropriazione portano a un differimento dell'imposizione. Non viene invece concesso un differimento se non avviene una sostituzione in natura, bensì se la persona espropriata viene risarcita con denaro o altri oggetti patrimoniali (cfr. Prassi "Imposta sugli utili da sostanza immobiliare: alienazione di diritto civile", 041-01, n. 2.7, p. 6)<sup>14</sup>.

In particolare vale quanto segue:

1. La **vendita nella procedura d'espropriazione o in caso di minaccia d'espropriazione** è assoggettata illimitatamente all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare (cfr. però LIG 47 III). Anche la vendita imposta porta a una realizzazione di valore aggiunto fondiario. Il fatto che questa realizzazione viene imposta al proprietario fondiario espropriato non cambia questa situazione e non giustifica un differimento dell'imposizione<sup>15</sup>.
2. Per contro, **la permuta imposta (= ricomposizione particellare) nella procedura d'espropriazione** comporta un differimento dell'imposizione. Non è importante se la procedura è stata conclusa con una decisione di espropriazione formale o secondo l'art. 26 II della legge sulle espropriazioni del Cantone dei Grigioni mediante un accordo fra le parti. Come in altri Cantoni, il privilegio si limita alla **fattispecie della sostituzione in natura**, siccome solo in tali casi è possibile mantenere il sostrato fiscale quale carico fiscale latente sull'oggetto sostitutivo.

---

<sup>14</sup> Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., § 216 n. 239 seg.

<sup>15</sup> Cfr. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., § 216 n. 37

## 2.4 Ristrutturazioni (LIG 43 lett. e)

Nonostante manchino le basi giuridiche, secondo la prassi attuale la conversione di un'azienda agricola (nella forma di un'impresa individuale o di persone) in una persona giuridica è stata qualificata come fattispecie che giustifica un differimento dell'imposta sugli utili da sostanza immobiliare applicando per analogia i presupposti di cui in LIG 20 I lett. b.

A partire dal periodo fiscale 2021, questa prassi si basa su LIG 43 I lett. e, ragione per cui il rispetto del termine di attesa di 5 anni di cui a LIG 20 II viene fatto espressamente salvo.

Dal periodo fiscale 2021, quale fattispecie che giustifica un differimento dell'imposta sugli utili da sostanza immobiliare vale anche la ristrutturazione di persone giuridiche esenti dall'assoggettamento secondo LIG 78 I lett. e – lett. h nonché lett. j (cfr. LIG 83 I e III)<sup>16</sup>.

---

<sup>16</sup> Messaggio del Governo al Gran Consiglio del 9.6.2020, quaderno n. 4/2020-2021, pag. 167 seg.