



Utile da sostanza immobiliare di persone giuridiche esenti da imposte

LIG 78 II; 41 I lett. c; 42; 44; 81 lett. e; 84

1. ESPOSIZIONE DEL PROBLEMA

Le persone giuridiche esentate dalle imposte ai sensi di LIG 78 I lett. e-h, j sottostanno all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare (LIG 78 II). I dettagli dell'imposizione sono regolati da LIG 41 I lett. c. Questa disposizione rinvia espressamente a LIG 81 lett. e (perdite sulla sostanza commerciale) e LIG 84 (sostituzione di beni). LIG 78 II corrisponde alla disposizione di LAID 23 IV.

2. RIFLESSIONI DI DIRITTO FISCALE

L'esenzione fiscale di determinate persone giuridiche trova la propria ragione di essere nel fatto che queste sgravano la collettività o svolgono compiti per la collettività e pertanto non devono essere ostacolate nella loro efficacia da oneri fiscali (cfr. Locher/Giger/Pedroli, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2. ed., Basilea 2022, n 90 ad art. 56). Queste riflessioni non giustificano tutta un'esenzione per gli utili da sostanza immobiliare. Nella misura in cui le persone giuridiche esentasse realizzano un utile da sostanza immobiliare, non si muovono più nel loro campo esentasse; non esercitano più l'attività che sta alla base dell'esonero fiscale. L'esenzione fiscale non può pertanto estendersi agli utili da sostanza immobiliare.

La legge grava gli utili da sostanza immobiliare delle persone giuridiche esentasse con l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare. Questa soluzione prescritta dal diritto sull'armonizzazione collide con il sistema dualistico vigente nel Cantone dei Grigioni dell'imposizione di utili da sostanza immobiliare (imposta sugli utili da sostanza immobiliare per fondi della sostanza privata e imposta sul reddito resp. sugli utili per fondi della sostanza commerciale). Il motivo di questa divergenza sta nel fatto che gli utili e le spese delle persone giuridiche esentasse di regola non vengono verificati e che per questa ragione non sarebbe possibile procedere alla riscossione dell'imposta sugli utili, senza causare un dispendio di forze sproporzionato. Per gli utili da sostanza immobiliare delle persone giuridiche esentasse il legislatore ha introdotto, in un certo modo, il sistema monistico dell'imposta sugli utili da sostanza immobiliare.

Ma all'art. 41 LIG il legislatore ha pure statuito alcuni correttivi al sistema dell'imposta sugli utili da sostanza immobiliare:

- il rinvio a LIG 81 I lett. e attesta che le perdite (dell'anno in corso) dall'ambito esentasse devono essere prese in considerazione¹ e
- il rinvio all'applicazione analoga di LIG 84 palesa che è possibile anche l'acquisto sostitutivo di un terreno necessario all'esercizio dell'attività da parte di una persona giuridica esente da imposta.

Con questi rinvii nei due punti citati è possibile ottenere che la persona giuridica esentasse non debba versare un'imposta sugli utili da sostanza immobiliare, laddove per una persona giuridica tassata ordinariamente non insorgerebbe alcuna imposta sull'utile.

- Per quanto la persona giuridica esentasse alieni fondi della sostanza fissa necessaria all'azienda e entro due anni acquisti un fondo sostitutivo di ugual genere, l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare può essere rimborsata su domanda; LIG 44 è applicabile per analogia.
- Con il rinvio alla deduzione per perdite si può ottenere che la persona giuridica esentasse non venga trattata peggio di una società soggetta a tassazione ordinaria. Per quanto il guadagno conseguito con l'alienazione del fondo venga consumato con perdite subite nel relativo esercizio, non va riscossa alcuna imposta sugli utili da sostanza immobiliare.
- La presa in considerazione delle perdite dell'impresa presuppone però che sia documentata in una contabilità corretta da profilo del diritto commerciale, nella quale siano rispettate le prescrizioni di diritto fiscale quali per esempio i tassi massimi per gli ammortamenti. Se in generale non è il caso, la persona giuridica non è in grado di comprovare le perdite; la fattispecie di riduzione delle imposte non è pertanto certificata e non può essere presa in considerazione. Se lo scarto dal conto economico gestito correttamente in termini di diritto tributario concerne unicamente singoli punti, l'Amministrazione delle imposte deve correggere detti punti e computare la perdita accertata fiscalmente in maniera corretta. Questa verifica avviene per mano del Revisore.
- È palese che non entri in linea di conto la compensazione di perdite da periodi precedenti. Lo si deduce da un lato dal fatto che LIG 41 I lett. c non rinvia a LIG 86 (compensazione di perdite per le persone giuridiche), ma anche dal fatto che non possono essere trasferite perdite da un conto non controllato. Per ragioni di praticabilità il legislatore ha accettato in questo contesto l'eventualità di un peggiore trattamento delle persone giuridiche esentasse. Per contro sono compensabili perdite da vendite di fondi secondo LIG 51, tanto più che LIG 78 II rinvia a tutti gli articoli dell'imposta sugli utili da sostanza immobiliare. Ciò vale anche per le perdite derivanti dalla vendita di terreni in altri Cantoni².

Soggiacciono all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare, oltre ai guadagni dalla vendita di immobili, anche l'alienazione di una partecipazione di maggioranza a una società immobiliare o – nel caso di trasferimento di immobili a detentori di partecipazioni – la differenza fra i costi di investimento e il valore venale dell'immobile. Tuttavia, questi casi non dovrebbero pressoché verificarsi in relazione a persone giuridiche esentasse. Per contro, non sono rilevanti per l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare gli utili derivanti da rivalutazione; gli accresciuti valori contabili non vengono però considerati neppure per l'accertamento degli utili.

¹ TF 5.7.2016, 2C_1080/2014, consid. 5.5.

² TF 28.1.2020, 2C_216/2019, consid. 7.4 segg.

3. RICAPITOLAZIONE

In sintesi si può osservare quanto segue:

- le persone giuridiche citate all'art. 78 cpv. 1 lett. e-h, j LIG soggiacciono all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare,
- il computo degli utili da sostanza immobiliare avviene secondo le regole, tramite l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare (prezzo di alienazione ./ costi d'investimento),
- nel caso di sostituzione di beni d'un terreno necessario all'esercizio dell'attività si applicano per analogia le regole sul rimborso dell'imposta sugli utili da sostanza immobiliare (LIG 44),
- una perdita aziendale si sensi di LIG 81 I lett. e può essere presa in considerazione, nella misura in cui il conto economico per la determinazione della perdita aziendale soddisfi le disposizioni di diritto fiscale,
- il conto annuale della persona giuridica esentasse deve essere verificato dal Revisore, se utili da sostanza immobiliare piuttosto rilevanti devono essere neutralizzati da altre perdite (notifica caposezione),
- gli utili da sostanza immobiliare non possono essere compensati con perdite aziendali di anni precedenti,
- è possibile una compensazione con perdite subite con precedenti vendite di fondi (LIG 51).