



**Imposta sugli utili da sostanza immobiliare:
alienazione di diritto civile e trasferimento nella
sostanza commerciale**

**LIG 41; 42, 18 II, 22
LIFD 16 III, 18 II, 21**

Indice

1. Aspetti fondamentali	2
2. Singole fattispecie.....	2
2.1 Vendita.....	2
2.2 Diritto di compera, di prelazione o di ricupera	3
2.3 Permuta.....	3
2.4 Contratto di vitalizio e di rendita vitalizia.....	6
2.5 Concessione/trasferimento di un diritto per sé stante e permanente	7
2.6 Esecuzione.....	8
2.7 Espropriazione	8
2.8 Sentenza	9
2.9 Conferimento in natura.....	9
2.10 Conferimento di capitale.....	9
2.11 Conferimento in società di persone.....	10
2.12 Conferimento nell'indivisione.....	10
2.13 Cambiamenti nel gruppo di persone di proprietà comuni	11
2.14 Divisione materiale.....	12
2.15 Conversione di proprietà comune in comproprietà.....	12

1. ASPETTI FONDAMENTALI

Secondo LIG 41 I lett. a, sono assoggettati all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare gli utili realizzati con l'alienazione di fondi della sostanza privata. Ogni alienazione concernente il trasferimento della proprietà di un fondo crea un assoggettamento (LIG 42 I). In caso di alienazione di diritto civile, il trasferimento della proprietà avviene sulla base di un **negozio giuridico di diritto privato** o di una **decisione di diritto pubblico**. Per l'acquisto della proprietà fondiaria occorre praticamente senza eccezioni l'iscrizione nel registro fondiario (CC 656 I). Secondo CC 656 II, vi sono delle eccezioni ad esempio in caso di esecuzione forzata (cfr. n. 2.6), espropriazione (cfr. n. 2.7) e sentenza (cfr. n. 2.8). In questi casi l'acquirente diventa proprietario già prima dell'iscrizione, ma può disporre del fondo nel registro fondiario solo dopo che l'iscrizione è stata eseguita (CC 656 II).

Le spiegazioni seguenti non trovano applicazione per le fattispecie nelle quali i fondi da trasferire si trovano nella **sostanza commerciale** dell'alienante. Le alienazioni di fondi della sostanza commerciale rientrano nell'imposta sul reddito (LIG 18 II) o nell'imposta sugli utili (LIG 79 segg.), a seconda se ad alienare un fondo è una persona fisica o giuridica.

2. SINGOLE FATTISPECIE

2.1 Vendita

È assoggettato all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare l'utile realizzato con l'alienazione di un fondo (LIG 41 I lett. a). Per la sua validità un contratto di vendita di un fondo richiede un atto pubblico (CO 216 I). L'alienazione imponibile avviene al momento dell'iscrizione nel registro fondiario¹.

Sono considerati alienazione che motiva l'imposizione anche la vendita per **asta volontaria** (CO 229 II) e un mero **acquisto fiduciario**². In entrambi i casi si è in presenza di un trapasso di proprietà di diritto civile.

Si è in presenza di un'alienazione imponibile anche se nella procedura di divisione dell'eredità viene disposta una vendita agli incanti (CC 612 III) e l'acquirente del fondo **non è un erede**³. Se per contro è un **erede** ad acquistare il fondo, ciò va qualificato come atto della **divisione dell'eredità**; si tratta di una **fattispecie che giustifica un differimento** in virtù di LIG 43 lett. a.

L'utile da un'alienazione è assoggettato all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare anche se essa avviene al di sotto del valore venale, ovvero quale donazione mista (LIG 106a II lett. a; cfr. prassi "Alienazione rinviante l'imposizione", 043-01, n. 2.1.5).

¹ Tra tanti: Marianne Klöti-Weber/Jürg Baur, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3^a ed., Muri-Bern 2009, § 96 N 55; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3^a ed., Zurigo 2013, § 216 N 29

² Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., 216 N 27 und 75; Klöti-Weber/Baur, § 96 N 4

³ Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., § 216 N 177

2.2 Diritto di compera, di prelazione o di ricupera⁴

La **concessione dietro indennizzo** di un diritto di compera, di prelazione o di ricupera per un fondo (cfr. CO 216, 216a segg.) non è assoggettata all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare. Questa procedura va qualificata quale reddito da sostanza immobiliare, per il quale il proprietario che riceve la prestazione è assoggettato all'**imposta sul reddito** (LIG 22 e LIFD 21). Il **trasferimento dietro indennizzo** di un simile diritto va considerato utile in capitale privato esente da imposta. In virtù di LIG 29 lett. f e LIFD 23 lett. d, la **rinuncia dietro indennizzo** a un simile diritto è per contro assoggettata all'imposta sul reddito.

L'**esercizio** di un diritto di compera, di prelazione o di ricupera su un fondo da parte dell'avente diritto ha per contro quale conseguenza un trapasso di proprietà di diritto civile e genera l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare (cfr. in precedenza n. 2.1).

Se conformemente al contratto, la **prestazione per la concessione** del diritto di compera, di prelazione o di ricupera al momento dell'esercizio **va aggiunta al prezzo d'acquisto**, questa prestazione va comunque conteggiata attraverso l'imposta sul reddito. Il ricavo da alienazione va ridotto di conseguenza. La prestazione non può dunque essere conteggiata tramite l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare quale componente del ricavo da alienazione.

Esempio:

Fattispecie:

- a) A concede a B un diritto di compera sul suo fondo per 5'000 franchi che attribuisce a B il diritto di acquisto entro un anno al prezzo di 500'000 franchi.
- b) B trasferisce di seguito dietro indennizzo questo diritto a C per 3'000 franchi.
- c) C esercita il diritto di compera entro i termini.

Soluzione:

- a) A: i 5'000 franchi sono assoggettati all'imposta sul reddito (= reddito da sostanza immobiliare; nessun utile in capitale).
- b) B: i 3'000 franchi rappresentano un utile in capitale privato esente da imposta (viene trasmesso o venduto un diritto).
- c) A: imposta sugli utili da sostanza immobiliare per quanto riguarda la differenza tra valore d'investimento e ricavo da alienazione pari a 500'000 franchi.

2.3 Permuta

La permuta (CO 237 seg.) si distingue da un normale contratto di vendita solo per il fatto che la rispettiva controprestazione, almeno in parte, non sussiste sotto forma di una prestazione in denaro, avviene bensì quale prestazione in natura sotto forma di fondi. Di conseguenza, di principio anche la permuta è assoggettata all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare non solo in ragione di un eventuale sovrapprezzo. Il valore aggiunto ottenuto sul fondo viene infatti liquidato quale utile se subisce una conversione in un

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

nuovo diritto patrimoniale giuridico ed economico. Quest'ultimo non deve consistere in un compenso in denaro⁵.

In caso di permuta di fondi si è sempre di fronte a (almeno) due trapassi di proprietà indipendenti l'uno dall'altro che generano ognuno l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare.

Nella permuta, il **ricavo da alienazione** è il **valore del fondo ottenuto** al momento della permuta **più** un eventuale sovrapprezzo ottenuto, rispettivamente **meno** un eventuale **sovrapprezzo**⁶ prestato. In caso di **nuova alienazione di un fondo acquisito tramite permuta**, quale **valore d'investimento** vale il valore venale del **fondo ottenuto** al momento della permuta; eventuali sovrapprezzi ottenuti sono trascurabili, poiché non hanno niente a che vedere con il fondo stesso⁷.

Esempio:

Fattispecie:

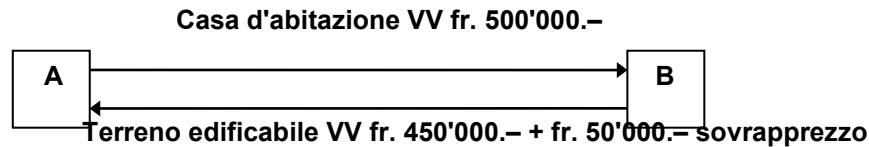
A è proprietario di una casa d'abitazione con un valore venale di 500'000 franchi. Egli ha acquistato l'immobile nel 1987 per 250'000 franchi. B è proprietario di una particella non edificata con un valore venale di 450'000 franchi che egli ha acquistato nel 1990 per 200'000 franchi. A vorrebbe realizzare un oggetto abitativo più grande; a B mancano i mezzi per edificare la sua particella. Nel 2010, essi stipulano un contratto di permuta; B paga ad A in aggiunta 50'000 franchi.

A cambia i suoi piani e nel 2013 vende la particella di terreno edificabile a C per 700'000 franchi. Nello stesso anno, B vende la sua casa d'abitazione per 800'000 franchi a D.

⁵ Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., § 216 N 32

⁶ Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., § 222 N 6; Gabriel Rumo, Die Liegenschaftsgewinn- und die Mehrwertsteuer des Kantons Fribourg, diss. FR 2003, pag. 203; cfr. anche LIG 47 I

⁷ Klöti-Weber/Baur, op. cit., § 103 N 13



Soluzione:

a) Imposizione A (permuta con B)

Prezzo d'acquisto	Fr.	250'000.-
Supplemento per svalutazione monetaria (1987-2010; 24%)	Fr.	<u>60'000.-</u>
Valore d'investimento	Fr.	310'000.-
Ricavo da alienazione*	Fr.	<u>500'000.-</u>
Utile	Fr.	190'000.-
Imposta sugli utili da sostanza immobiliare (14,9421 %)	Fr.	28'390.-
Riduzione (23 anni; 19,5 %)	-	Fr. <u>5'536.-</u>
Imposta sugli utili da sostanza immobiliare Cantone	Fr.	<u><u>22'854.-</u></u>

* Valore venale del fondo ottenuto (fr. 450'000.-) più sovrapprezzo ottenuto di fr. 50'000.-.

b) Imposizione B (permuta con A)

Prezzo d'acquisto	Fr.	200'000.-
Supplemento per svalutazione monetaria (1990-2010; 18 %)	Fr.	<u>36'000.-</u>
Valore d'investimento	Fr.	236'000.-
Ricavo da alienazione*	Fr.	<u>450'000.-</u>
Utile	Fr.	214'000.-
Imposta sugli utili da sostanza immobiliare (15 %)	Fr.	32'100.-
Riduzione (20 anni; 15 %)	-	Fr. <u>4'815.-</u>
Imposta sugli utili da sostanza immobiliare Cantone	Fr.	<u><u>27'285.-</u></u>

* Valore venale del fondo ottenuto (fr. 500'000.-) meno sovrapprezzo versato di fr. 50'000.-.

c) Imposizione A (vendita a C)

Valore d'investimento*	Fr.	450'000.-
Ricavo da alienazione	Fr.	<u>700'000.-</u>
Utile	Fr.	250'000.-
Imposta sugli utili da sostanza immobiliare Cantone (15 %)	Fr.	<u><u>37'500.-</u></u>

* Valore venale del fondo ottenuto/acquistato al momento della permuta nel 2010 (fr. 450'000.-). I 50'000 franchi non rientrano tra i costi d'investimento. A li ha ottenuti solo poiché ha trasferito a B una casa d'abitazione del valore di 500'000 franchi.

d) Imposizione B (vendita a D)

Valore d'investimento*	Fr.	500'000.–
Ricavo da alienazione	Fr.	<u>800'000.–</u>
Utile	Fr.	300'000.–
Imposta sugli utili da sostanza immobiliare Cantone (15 %)	Fr.	<u>45'500.–</u>

* Valore venale del fondo ottenuto al momento della permuta nel 2010 (fr. 500'000.–).

2.4 Contratto di vitalizio e di rendita vitalizia

Il contratto di vitalizio è quello con cui una parte si obbliga a trasferire all'altra una sostanza o determinati beni e questa a procacciarle il mantenimento e l'assistenza vita sua durante (CO 521 I). Il contratto di vitalizio richiede per la sua validità la forma prescritta per il contratto successorio (testamento pubblico; CO 522 in unione con CC 512).

Il vitalizio è assoggettato all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare⁸, se il costituente del vitalizio (= alienante) trasferisce al debitore di vitalizio un fondo quale controprestazione per l'ottenimento di sostentamento e cura vita natural durante.

La stipulazione di un contratto di rendita vitalizia è anch'essa assoggettata all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare se il beneficiario della rendita vitalizia trasferisce un fondo al debitore della rendita.

Esempio:

Fattispecie:

Nel 1960, A ha acquistato un immobile abitativo per 100'000 franchi. Per questioni di età, nel 2013 egli lo trasferisce al nipote B (valore venale: fr. 550'000.–). Quale controprestazione, quest'ultimo promette cura e sostentamento vita natural durante (valore capitalizzato: fr. 450'000.–).

Soluzione:

Prezzo d'acquisto 1960	Fr.	100'000.–
Supplemento per svalutazione monetaria (1960-2013; 159 %)	Fr.	<u>159'000.–</u>
Valore d'investimento	Fr.	259'000.–
Ricavo da alienazione	Fr.	<u>450'000.–</u>
Utile da sostanza immobiliare	Fr.	191'000.–

La differenza tra il valore venale (fr. 550'000.–) e il ricavo da alienazione (fr. 450'000.–) rappresenta una **donazione** da A a B. Il nipote non è esentato dall'imposta (cfr. LIG 107b I e contrario LIG). Nel Cantone il tasso fiscale ammonta al 15% (LIG 114 III), nei comuni al massimo al 25% (stirpe degli avi; cfr. LImpCC 21 V lett. c).

⁸ Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., § 216 N 27

2.5 Concessione/trasferimento di un diritto per sé stante e permanente⁹

Tra i fondi rientrano, oltre ai beni immobili (cfr. CC 655 II n. 1), tra le altre cose anche "i diritti per sé stanti e permanenti intavolati nel registro fondiario" (cfr. CC 655 II n. 2). Tra questi ultimi rientrano ad esempio i **diritti di superficie**, se sono trasferibili e se sono costituiti per almeno 30 anni (cfr. CC 655 III).

La **concessione dietro indennizzo** di un diritto per sé stante e permanente, in particolare di un diritto di superficie (CC 779, 779a segg.), è di principio assoggettata all'imposta sul reddito¹⁰. Se viene concesso il diritto per sé stante e permanente a un **fondo edificato**, oltre al canone periodico del diritto di superficie viene versata regolarmente un'indennità unica per l'**edificio**, eventualmente anche per il **diritto di superficie** come tale. Questa procedura è assoggettata all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare per quanto riguarda la differenza tra i costi di costruzione e l'indennità¹¹.

L'**alienazione/il trasferimento dietro indennizzo** di un diritto per sé stante e permanente, in particolare di un diritto di superficie, porta regolarmente, oltre alla ripresa dell'obbligo di pagare gli interessi da parte dell'acquirente, anche al versamento all'alienante di un'indennità unica per l'edificio. Anche questa procedura è assoggettata all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare¹². Allo stesso modo la **vendita di un fondo gravato da un diritto di superficie** genera l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare.

Esempio:

Fattispecie:

Nel 1990, A ha acquistato un fondo e nel 1992 vi ha realizzato una casa unifamiliare per 600'000 franchi. Nel 2013, egli ha concesso a B un diritto di superficie su questo fondo; per l'edificio ha concordato un'indennità unica di 700'000 franchi e un canone annuo del diritto di superficie pari a 20'000 franchi.

Soluzione:

A dichiara la differenza tra i costi d'investimento (fr. 600'000.–) più il supplemento per svalutazione monetaria dell'11 % (fr. 66'000.–) e il ricavo per l'edificio (fr. 700'000.–) attraverso l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare. Per l'inizio della durata della proprietà è determinante il 1992.

A dichiara i canoni annuali del diritto di superficie pari a 20'000 franchi quale reddito.

⁹ cfr. anche prassi "Delimitazione utili da sostanza – utili da capitale", 021-01-01

¹⁰ cfr. prassi "Delimitazione utili da sostanza – utili da capitale", 021-01-01

¹¹ Markus Langenegger, Handbuch zur bernischen Grundstückgewinnsteuer, Berna 2002, art. 128 N 13 e art. 129 N 11

¹² Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., § 216 N 139; cfr. anche la prassi "Delimitazione utili da sostanza – utili da capitale", 021-01-01

Esempio:

Fattispecie:

Nel 1990, A concede a B un diritto di superficie per un canone annuo del diritto di superficie pari a 10'000 franchi. Nel 1992, B realizza una casa unifamiliare per 600'000 franchi. Nel 2013, egli trasferisce il diritto di superficie a C e riceve da quest'ultimo un'indennità unica per l'edificio pari a 700'000 franchi.

Soluzione:

B dichiara la differenza tra i costi d'investimento (fr. 600'000.–) più il supplemento per svalutazione monetaria dell'11 % (fr. 66'000.–) e il ricavo per l'edificio (fr. 700'000.–) attraverso l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare. Per l'inizio della durata della proprietà è determinante il 1992.

Sia prima del trasferimento da B a C, sia dopo questo trasferimento, A dichiara i canoni annuali del diritto di superficie pari a 10'000 franchi quale reddito.

2.6 Esecuzione

L'esecuzione rappresenta un trasferimento della proprietà di diritto pubblico in base a una decisione ufficiale (LEF 133 segg., 151 segg., 258) che genera l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare¹³. Il trapasso di proprietà avviene attraverso **incanto o abbandono dell'attivo nella procedura concordataria**.

Quale **data dell'alienazione** non vale la data dell'iscrizione nel registro fondiario (cfr. n. 2.1), bensì già il momento dell'aggiudicazione (CC 656 II).

2.7 Espropriazione ¹⁴

L'**espropriazione formale**, ovvero il trasferimento di un fondo all'espropriante stabilito dall'autorità, presenta tutte le caratteristiche di un'alienazione assoggettata all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare ed è quindi assoggettata all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare¹⁵. Un'eccezione è rappresentata dalle ricomposizioni particellari (= sostituzione in natura) nella procedura d'espropriazione o in caso di minaccia d'espropriazione, nonché in relazione a misure pianificatorie di diritto pubblico (piano di quartiere, procedura di bonifica fondiaria, ecc.; LIG 43 lett. c; cfr. prassi "Imposta sugli utili da sostanza immobiliare: alienazioni rinviando l'imposizione", 043-01).

Le **indennità d'inconvenienza** vengono versate dall'espropriante per tutte le riduzioni di patrimonio che non vengono compensate con rimborso del valore venale o del deprezzamento, ad esempio spese per procurarsi oggetti sostitutivi o perdite di guadagno (cfr. legge cantonale sulle espropriazioni 10 I lett. c nonché d). Queste prestazioni non rappresentano una componente del ricavo da alienazione e non sono assoggettate all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare. Esse sono tuttavia assoggettate all'imposta sul reddito se compensano una perdita di guadagno (LIG 47 III in unione con 29 I lett. e).

¹³ Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., § 216 N 36

¹⁴ cfr. anche prassi "Delimitazione utili da sostanza – utili da capitale", 021-01-01

¹⁵ Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., § 216 N 37

In base a un'esplicita prescrizione legale, in caso di espropriazione quale **data dell'alienazione** vale sempre il momento del pagamento dell'indennità (art. 91 della legge federale sull'espropriazione, LEspr 91, RS 711; art. 26 della legge sulle espropriazioni del Cantone dei Grigioni, CSC 803.100).

2.8 Sentenza

L'obbligo di trasferimento di un fondo in base a una sentenza va considerato una procedura assoggettata all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare.

La **data dell'alienazione** non è la data del trapasso di proprietà iscritto nel registro fondiario, bensì gi il momento del passaggio in giudicato della sentenza (CC 656 II).

2.9 Conferimento in natura

I conferimenti in natura sono possibili per la società anonima (CO 634), per la società in accomandita per azioni (CO 764 II), per la Sagl (CO 777c II) e per la società cooperativa (CO 833). Si parla di **conferimento in natura** quando uno o più promotori di società non forniscono il loro contributo, in contanti o per sottoscrizione di azioni, per la costituzione del capitale sociale, per cui ricevono rispettivi diritti di partecipazione bensì con l'apporto nella società di un valore reale dalla propria sostanza.

Il conferimento in natura di un fondo in una persona giuridica è assoggettato all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare per quanto riguarda la differenza tra costi d'investimento e valore venale ufficiale del fondo¹⁶. Per l'imposizione non ci si può basare semplicemente sul valore del conferimento in natura secondo contratto. Avviene un passaggio dal sistema dell'imposta sugli utili da sostanza immobiliare al sistema dell'imposta sugli utili, ragione per cui le riserve occulte devono essere conteggiate con l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare (realizzazione sistematica dal profilo fiscale; LIG 42 II lett. b). Per il momento dell'alienazione occorre basarsi sull'iscrizione nel registro fondiario.

2.10 Conferimento di capitale

Se il titolare dei diritti di partecipazione apporta un fondo nella persona giuridica senza indennizzo (conferimento di capitale), questo rappresenta una fattispecie che implica l'assoggettamento all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare. Presso il donatore (= alienante), con l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare viene rilevata la **differenza tra costi d'investimento e valore venale ufficiale** (= ricavo da alienazione). Anche in questo caso (cfr. sopra n. 2.9) avviene un passaggio dal sistema dell'imposta sugli utili da sostanza immobiliare al sistema dell'imposta sugli utili, ragione per cui le riserve occulte devono essere conteggiate con l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare (realizzazione sistematica dal profilo fiscale; LIG 42 II lett. b).

Se il titolare unico dei diritti di partecipazione vende un fondo alla società che gli appartiene a un prezzo inferiore al valore venale ufficiale, avviene anche in questo caso un'imposizione sugli utili da sostanza immobiliare della differenza tra valore d'investimento e valore venale ufficiale. Anche in questo caso avviene un passaggio di sistema

¹⁶ cfr. Messaggio del Governo al Gran Consiglio del 24 febbraio 2009, quaderno n. 21/2008 - 2009, pag. 1618

dall'imposta sugli utili da sostanza immobiliare all'imposta sugli utili, ragione per cui va conteggiato tramite le riserve occulte (realizzazione sistematica dal profilo fiscale; LIG 42 II lett. b).

Se per contro un terzo non implicato dona un fondo a una persona giuridica, ciò non genera l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare, bensì l'imposta sulle donazioni.

2.11 Conferimento in società di persone

Le società di persone sono **rapporti di proprietà comune** disciplinati esaustivamente nel CO. Vi rientrano la società semplice (CO 530 segg.), la società in nome collettivo (CO 552 segg.) e la società in accomandita (CO 594 segg.). "Proprietà comune" significa che il diritto del singolo titolare si estende all'intero oggetto, di modo che le decisioni (p.es. vendita, pegno) relative a tutti i beni possono essere eseguite solo con l'approvazione di tutti i titolari (CC 652 segg.).

Dal punto di vista del diritto materiale, il **conferimento** o l'**apporto** di un **fondo** in una **società in nome collettivo o in accomandita** va qualificato quale trasferimento di proprietà esclusiva nella proprietà comune. Questa procedura è assoggettata all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare, di regola **per quanto riguarda l'intero fondo**. Avviene infatti un cambiamento dal sistema dell'imposta sugli utili da sostanza immobiliare (sostanza privata) al sistema dell'imposta sul reddito (sostanza commerciale; realizzazione sistematica dal profilo fiscale; LIG 42 II lett. b). L'utile da sostanza immobiliare imponibile risulta dalla differenza tra i costi d'investimento e il valore venale ufficiale del fondo. È tuttavia possibile anche il conferimento in una **società in nome collettivo che non esercita un'impresa commerciale** conformemente a CO 553. Anche in questo caso dopo l'apporto nella società i soci dispongono di **sostanza privata**. Di conseguenza, l'immobile apportato rimane nella sostanza privata dei soci. Per l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare, questo significa che non si è in presenza di una realizzazione sistematica dal profilo fiscale e che quindi si è in presenza di un'alienazione soltanto in ragione della **quota di terzi**. Nel conferimento di un fondo in una società in nome collettivo che non esercita un'impresa commerciale composta da tre soci, la quota di terzi ammonta a due terzi. Questo significa che l'utile da alienazione si calcola dalla differenza tra il prezzo di vendita e 2/3 dei costi d'investimento.

Nel caso della **società semplice**, in deroga alla regolamentazione dispositiva (CO 544) è possibile concordare che l'apporto nella società comporta una **comproprietà**. Anche in un caso simile, per quanto riguarda la quota rimanente a chi effettua l'apporto va di regola eseguita un'imposizione, poiché in questa entità si è regolarmente di fronte a una realizzazione sistematica dal profilo fiscale (trasferimento nella **sostanza commerciale**; LIG 42 II lett. b). Solo se la quota di comproprietà di chi effettua l'apporto nella società semplice si troverà anche in futuro nella **sostanza privata** o se la società semplice consiste in sostanza privata (dei soci) avviene solo un'imposizione per quote.

2.12 Conferimento nell'indivisione

Quale ulteriore proprietà comune prevista dalla legge accanto alle società di persone indicate in precedenza (cfr. n. 2.11), oltre alle comunioni ereditarie non rilevanti in questo contesto (CC 602), nonché alle comunioni universali e limitate (CC 222 segg.), esiste solo l'indivisione (CC 336 segg.). Nel caso di un'indivisione, una sostanza può essere dedi-

cata a beneficio di una famiglia, se dei parenti lasciano indivisa una eredità o parte di essa, o mettono insieme altri beni per formare un'indivisione (CC 336).

L'**apporto di un fondo in un'indivisione** va trattato alla stregua di un apporto in una società semplice (cfr. sopra n. 2.11).

2.13 Cambiamenti nel gruppo di persone di proprietà comuni

La legge elenca in modo esaustivo i rapporti di proprietà comune. Si tratta di:

- Comunione dei beni (CC 221 segg.)
- Indivisione (CC 336 segg.)
- Comunione ereditaria (CC 602 segg.)
- Società semplice (CO 530 segg.)
- Società in nome collettivo e in accomandita (CO 552 segg. e 594 segg.)

Se avviene uno **spostamento per quote di partecipazioni** oppure se avviene la vendita di partecipazioni a una proprietà comune, si è di fronte a un'alienazione imponibile se le partecipazioni si trovano nella **sostanza privata**. Si parte dal presupposto di un'alienazione solo nella misura della **quota di terzi**¹⁷. In particolare vale quanto segue:

- a) In caso di dimissione di un titolare di diritti di partecipazione, gli altri titolari si assumono la sua quota (**accrescimento**). In questo caso un'alienazione imponibile del dimissionario è data se la controprestazione dei rimanenti titolari di diritti di partecipazione supera il valore d'investimento della quota di valore trasferita.
- b) In caso di ammissione di un nuovo titolare di diritti di partecipazioni, gli altri titolari subiscono una diminuzione delle loro quote (**decrescenza**). Si è di fronte a un'alienazione imponibile delle partecipazioni esistenti se quale controprestazione il nuovo titolare ammesso apporta dei valori patrimoniali nella comunione, il cui valore supera il valore d'investimento della quota acquistata.
- c) Il gruppo di persone rimane invariato, ma una parte delle partecipazioni viene trasferita dietro indennizzo ai soci esistenti. Si è di fronte a un'alienazione imponibile se per il trasferimento delle sue quote l'alienante riceve quale controprestazione un indennizzo, il cui valore supera il valore d'investimento della quota alienata.

Esempio:

A, B, C e D partecipano ciascuno con il 25% in una società semplice (proprietà comune) nella quale si trova un fondo.

- a) **Accrescimento:** A dimissiona, le quote di B, C e D aumentano ciascuna al 33,3%. Si è in presenza di una vendita di una quota del 25% da parte di A.
- b) **Decrescenza:** E viene ammesso, le quote di A, B, C e D si riducono ciascuna al 20%. Si è in presenza di una vendita di una quota del 5 % ciascuno da parte di A, B, C e D.

¹⁷ Cfr. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., § 216 N 57

- c) A vende il 5% ciascuno a B, C e D, la quota di A scende al 10%, quelle di B, C e D aumentano ciascuna al 30%. Si è in presenza di una vendita di una quota del 15 % da parte di A.

2.14 Divisione materiale

Se una proprietà fondiaria spetta a più persone che a questo scopo si sono riunite in una società di persone, di regola questo porta a una proprietà in comune dei soci, eccezionalmente a una comproprietà (cfr. n. 2.11).

Nel caso di una divisione materiale, un fondo che si trova nella proprietà comune (proprietà in comune o comproprietà) viene diviso in natura in più fondi e in seguito attribuito alla proprietà esclusiva degli ex proprietari in comune o comproprietari¹⁸.

La proprietà fondiaria di una società di persone si trova di regola nella sostanza commerciale dei soci, ragione per cui una divisione materiale non genera l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare. Gli utili vengono conteggiati attraverso l'imposta sul reddito o l'imposta sugli utili (cfr. LIG 18 II e 79 segg.).

La divisione materiale di proprietà fondiaria nella sostanza privata genera l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare. Questo è anche il caso se dopo la divisione ognuno degli ex proprietari in comune o comproprietari dispone di un valore o di una superficie equivalenti a prima della divisione e non vi sono spostamenti di denaro. Il conteggio con l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare avviene in ragione della quota di terzi¹⁹.

2.15 Conversione di proprietà comune in comproprietà

La mera conversione di quote di proprietà comune in pari quote di comproprietà senza successiva attribuzione non genera l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare. Anche la conversione di comproprietà in proprietà per piani non genera l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare.

¹⁸ Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., § 216 N 51

¹⁹ Klöti-Weber/Baur, op. cit., § 96 N 17; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., § 216 N 52