

Imposta federale diretta
Imposta preventiva
Tasse di bollo

Berna, 1° giugno 2004

Circolare n. 5¹

Ristrutturazioni

Specchietto riassuntivo dell'indice	Pagina
1. Introduzione	11
2. Fondamenti giuridici	11
2.1 Diritto civile	11
2.2 Imposta federale diretta	12
2.3 Imposta preventiva	14
2.4 Tasse di bollo	16
2.5 Imposta sul valore aggiunto	17
3. Ristrutturazioni di imprese di persone	18
3.1 Trasferimento valori patrimoniali ad un'altra società di persone	18
3.2 Trasferimento di un esercizio o di un ramo d'attività ad una persona giuridica	20
3.3 Scambio di diritti di partecipazione detenuti nella sostanza aziendale nell'ambito di ristrutturazioni	26
4. Ristrutturazioni di persone giuridiche	27
4.1 Concentrazione	27
4.2 Trasformazione	46
4.3 Scissione	56
4.4 Trasferimento ad una filiale (smembramento)	65
4.5 Trasferimento tra società del gruppo in Svizzera	73
4.6 Scambio di diritti di partecipazione nel patrimonio di persone giuridiche nell'ambito di ristrutturazioni	80
4.7 Sostituzione di partecipazioni	83
5. Entrata in vigore	85

¹ Adattata alla Legge federale sull'adeguamento formale delle basi temporali per l'imposizione diretta delle persone fisiche del 22 marzo 2013 (in vigore dal 1. gennaio 2014).

Indice	Pagina
1. Introduzione	11
2. Fondamenti giuridici	11
2.1 Diritto civile	11
2.2 Imposta federale diretta	12
2.2.1 Imposta sul reddito: redditi provenienti dall'attività lucrativa indipendente	12
2.2.2 Imposta sull'utile	13
2.2.3 Imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata	14
2.3 Imposta preventiva	14
2.4 Tasse di bollo	16
2.4.1 Tassa di bollo d'emissione	16
2.4.2 Tassa di bollo di negoziazione	16
2.5 Imposta sul valore aggiunto	17
2.5.1 Procedura di notifica nell'ambito della fusione, scissione, trasformazione e trasferimento di patrimonio	17
2.5.2 Risanamento tramite fusione	17
3. Ristrutturazioni di imprese di persone	18
3.1 Trasferimento di valori patrimoniali ad un'altra impresa di persone	18
3.1.1 Fattispecie	18
3.1.2 Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti da un'attività lucrativa indipendente)	18
3.1.2.1 Principio	18
3.1.2.2 Pagamenti a conguaglio	19
3.1.2.3 Perdite degli anni precedenti	19
3.1.3 Tassa di bollo di negoziazione	19
3.1.4 Imposte non interessate	19
3.2 Trasferimento di un esercizio o di un ramo d'attività ad una persona giuridica	20
3.2.1 Fattispecie	20
3.2.2 Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti da un'attività lucrativa indipendente)	20
3.2.2.1 Principio	20
3.2.2.2 Mantenimento dell'assoggettamento in Svizzera	21
3.2.2.3 Esercizio e ramo d'attività	22
3.2.2.4 Termine di attesa in caso di vendita	23
3.2.3 Imposta federale diretta (imposta sull'utile)	24
3.2.3.1 Trasferimento con effetto retroattivo	24
3.2.3.2 Violazione del termine di attesa in caso di vendita	24
3.2.3.3 Perdite degli anni precedenti	24
3.2.4 Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata)	25

3.2.5	Imposta preventiva	25
3.2.6	Tassa di bollo d'emissione	25
3.2.7	Tassa di bollo di negoziazione	25
3.3	Scambio di diritti di partecipazione detenuti nella sostanza aziendale nell'ambito di ristrutturazioni	26
3.3.1	Fattispecie	26
3.3.2	Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti dall'attività lucrativa indipendente)	26
3.3.3	Tassa di bollo di negoziazione	26
3.3.4	Imposte non interessate	26
4.	Ristrutturazioni di persone giuridiche	27
4.1	Concentrazione	27
4.1.1	Presentazione	27
4.1.1.1	Fattispecie	27
4.1.1.2	Fusione propria	28
4.1.1.3	Fusione impropria.....	28
4.1.1.4	Delimitazione tra fusione – quasi fusione – trasposizione – liquidazione totale, rispettivamente parziale, indiretta.....	28
4.1.2	Concentrazione tramite fusione in generale	28
4.1.2.1	Fattispecie e definizioni	28
4.1.2.1.1	Trasferimento	28
4.1.2.1.2	Incorporazione.....	29
4.1.2.1.3	Combinazione	29
4.1.2.1.4	Trasferimento di patrimonio.....	29
4.1.2.1.5	Scambio dei diritti di partecipazione e dei diritti societari o indennità.....	29
4.1.2.1.6	Fusione ai fini fiscali	29
4.1.2.1.7	Società	29
4.1.2.2	Imposta federale diretta (imposta sull'utile).....	30
4.1.2.2.1	Principio.....	30
4.1.2.2.2	Mantenimento dell'assoggettamento in Svizzera	30
4.1.2.2.3	Fusione con effetto retroattivo	30
4.1.2.2.4	Perdite degli anni precedenti della persona giuridica trasferente	30
4.1.2.2.5	Utilizzazione di propri diritti di partecipazione	31
4.1.2.3	Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata).....	31
4.1.2.3.1	Principio.....	31
4.1.2.3.2	Scambio dei diritti di partecipazione e aumento del valore nominale.....	31
4.1.2.3.3	Versamenti a conguaglio e indennità per diritti speciali.....	31
4.1.2.3.4	Acquisto di buoni di godimento.....	32
4.1.2.3.5	Indennità.....	32
4.1.2.3.6	Fusioni con indennità in contanti	32
4.1.2.3.7	Utilizzazione dei propri diritti di partecipazione	32
4.1.2.3.8	Indennità di "squeeze-out"	32
4.1.2.3.9	Fusione mediante incorporazione di una società svizzera da parte di una società estera	33

4.1.2.4	Imposta preventiva	33
4.1.2.4.1	Fusione di società di capitali e di società cooperative svizzere	33
4.1.2.4.2	Fusione con una società estera	34
4.1.2.5	Tassa di bollo d'emissione	34
4.1.2.6	Tassa di bollo di negoziazione	34
4.1.3	Fusione propria e impropria di società indipendenti (società parallele).....	35
4.1.3.1	Fattispecie	35
4.1.3.2	Imposta federale diretta (imposta sull'utile)	36
4.1.3.2.1	Principio.....	36
4.1.3.2.2	Aggio e disaggio di fusione.....	36
4.1.3.3	Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata)	36
4.1.3.4	Imposta preventiva	36
4.1.3.5	Tassa di bollo d'emissione	36
4.1.3.6	Tassa di bollo di negoziazione	36
4.1.4	Fusione propria e impropria di società collegate (società sorelle).....	36
4.1.4.1	Fattispecie	36
4.1.4.2	Imposta federale diretta (imposta sull'utile)	37
4.1.4.3	Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata)	37
4.1.4.3.1	Principio.....	37
4.1.4.3.2	Fusioni di società con un bilancio deficitario vero e proprio	37
4.1.4.4	Imposta preventiva	38
4.1.4.4.1	Principio.....	38
4.1.4.4.2	Fusioni con società di capitali o cooperative con un bilancio deficitario vero e proprio	38
4.1.4.5	Tassa di bollo d'emissione	38
4.1.4.6	Tassa di bollo di negoziazione	38
4.1.5	Fusione mediante incorporazione di una società filiale ("Up-Stream Merger").....	39
4.1.5.1	Fattispecie	39
4.1.5.2	Imposta federale diretta (imposta sull'utile)	40
4.1.5.2.1	Principio.....	40
4.1.5.2.2	Utili e perdite di fusione	40
4.1.5.2.3	Attivazione di una perdita di fusione impropria a titolo di goodwill.....	40
4.1.5.2.4	Perdita di fusione effettiva o ammortamento della partecipazione che scompare e assunzione delle perdite riportate della società filiale assorbita.....	40
4.1.5.2.5	Ammortamenti e accantonamenti sulla partecipazione alla società assunta.....	41
4.1.5.3	Imposta preventiva	41
4.1.5.4	Tassa di bollo di negoziazione	41
4.1.5.5	Imposte non interessate	41
4.1.6	Incorporazione della società madre („Down-Stream Merger“ o „Reverse Merger“).....	42
4.1.6.1	Fattispecie	42

4.1.6.2	Imposta federale diretta (imposta sull'utile).....	42
4.1.6.3	Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata).....	43
4.1.6.4	Imposta preventiva	43
4.1.6.5	Tassa di bollo d'emissione	43
4.1.6.6	Tassa di bollo di negoziazione	43
4.1.7	Concentrazione senza fusione (concentrazione avente carattere di fusione; quasi fusione).....	43
4.1.7.1	Fattispecie	43
4.1.7.2	Imposta federale diretta (imposta sull'utile).....	44
4.1.7.2.1	Principio.....	44
4.1.7.2.2	Utilizzazione dei propri diritti di partecipazione	44
4.1.7.3	Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata).....	44
4.1.7.3.1	Principio.....	44
4.1.7.3.2	Quasi fusione con incorporazione successiva.....	45
4.1.7.4	Imposta preventiva	45
4.1.7.5	Tassa di bollo d'emissione	45
4.1.7.6	Tassa di bollo di negoziazione	45
4.2	Trasformazione	46
4.2.1	Trasformazione di una persona giuridica in un'altra persona giuridica in generale	46
4.2.1.1	Fattispecie	46
4.2.1.2	Imposta federale diretta (imposta sull'utile).....	46
4.2.1.2.1	Principio.....	46
4.2.1.2.2	Continuità dell'assoggettamento in Svizzera	46
4.2.1.2.3	Trasformazione con effetto retroattivo.....	46
4.2.1.2.4	Perdite degli anni precedenti.....	47
4.2.1.3	Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata).....	47
4.2.1.4	Imposta preventiva	47
4.2.1.5	Tassa di bollo d'emissione	47
4.2.1.6	Tassa di bollo di negoziazione	48
4.2.2	Trasformazione di una società di capitali o cooperativa in un'altra società di capitali o cooperativa	48
4.2.2.1	Fattispecie	48
4.2.2.2	Imposta federale diretta (imposta sull'utile).....	48
4.2.2.2.1	Principio.....	48
4.2.2.2.2	Continuità dell'assoggettamento in Svizzera	48
4.2.2.3	Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata).....	49
4.2.2.3.1	Principio.....	49
4.2.2.3.2	Trasferimento della sede all'estero	49
4.2.2.4	Imposta preventiva	49
4.2.2.4.1	Principio.....	49
4.2.2.4.2	Trasferimento della sede all'estero	49

4.2.2.5	Tassa di bollo d'emissione	49
4.2.2.6	Tassa di bollo di negoziazione	49
4.2.3	Trasformazione di una società di capitali o cooperativa in un'associazione, una fondazione o un'altra persona giuridica.....	50
4.2.3.1	Fattispecie	50
4.2.3.2	Imposta federale diretta (imposta sull'utile).....	50
4.2.3.3	Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata).....	50
4.2.3.4	Imposta preventiva	50
4.2.3.5	Tassa di bollo di negoziazione	50
4.2.3.6	Imposte non interessate	50
4.2.4	Trasformazione di un'associazione, una fondazione o un'altra persona giuridica in una società di capitali o cooperativa	51
4.2.4.1	Fattispecie	51
4.2.4.2	Imposta federale diretta (imposta sull'utile).....	51
4.2.4.3	Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata).....	51
4.2.4.4	Imposta preventiva	51
4.2.4.5	Tassa di bollo d'emissione	51
4.2.4.6	Tassa di bollo di negoziazione	51
4.2.5	Trasformazione di un istituto di diritto pubblico in una società di capitali o cooperativa.....	52
4.2.5.1	Fattispecie	52
4.2.5.2	Imposta federale diretta (imposta sull'utile).....	52
4.2.5.2.1	Estratto del messaggio concernente la Lfus:.....	52
4.2.5.2.2	Perdite riportate	53
4.2.5.3	Imposta preventiva	53
4.2.5.4	Tassa di bollo d'emissione	53
4.2.5.5	Tassa di bollo di negoziazione	53
4.2.5.6	Imposte non interessate	53
4.2.6	Trasformazione di una società di capitali o cooperativa in un'impresa di persone	54
4.2.6.1	Fattispecie	54
4.2.6.2	Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata).....	54
4.2.6.2.1	Ripresa degli elementi aziendali al valore determinante per l'imposta sull'utile.....	54
4.2.6.2.2	Perdite riportate	54
4.2.6.3	Imposta federale diretta (imposta sull'utile).....	54
4.2.6.3.1	Principio.....	54
4.2.6.3.2	Continuità dell'assoggettamento in Svizzera	54
4.2.6.3.3	Trasformazione di una società di capitali o cooperativa in uno stabilimento d'impresa di una società estera di persone	54
4.2.6.3.4	Trasformazione con effetto retroattivo.....	55
4.2.6.4	Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata).....	55
4.2.6.5	Imposta preventiva	55

4.2.6.6	Tassa di bollo di negoziazione	55
4.2.6.7	Imposte non interessate	55
4.3	Scissione	56
4.3.1	Fattispecie	56
4.3.2	Imposta federale diretta (imposta sull'utile)	57
4.3.2.1	Principio	57
4.3.2.2	Scissione con effetto retroattivo	58
4.3.2.3	Termine di attesa in caso d'alienazione	58
4.3.2.4	Delimitazione scissione - vendita	58
4.3.2.5	Esercizio e ramo di attività	58
4.3.2.6	Società di gestione patrimoniale e società holding	59
4.3.2.7	Società finanziarie e società di gestione di beni immateriali	59
4.3.2.8	Società immobiliari	59
4.3.2.9	Ammortamenti e accantonamenti su partecipazioni trasferite	60
4.3.2.10	Costo d'investimento di una partecipazione trasferita mediante scissione	60
4.3.2.11	Trasferimento di una vecchia partecipazione	60
4.3.2.12	Conseguenze fiscali di una scissione simmetrica per la persona giuridica detentrica delle partecipazioni (società madre; teoria del triangolo modificata)	60
4.3.2.13	Conseguenze in materia d'imposta sull'utile se la condizione dell'esercizio (attività aziendale a sé stante) non è realizzata	61
4.3.2.14	Presenza in considerazione delle perdite riportate	61
4.3.2.15	Scissione allo scopo di risanare la società assuntrice	61
4.3.3	Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata)	62
4.3.3.1	Termine di attesa in caso d'alienazione	62
4.3.3.2	Azioni gratuite ed aumenti gratuiti del valore nominale	62
4.3.3.3	Conseguenze fiscali di una scissione non neutra per l'imposta sull'utile	62
4.3.4	Imposta preventiva	63
4.3.4.1	Principio	63
4.3.4.2	Azioni gratuite ed aumenti gratuiti del valore nominale	63
4.3.4.3	Scissione allo scopo di risanare la società assuntrice	63
4.3.5	Tassa di bollo d'emissione	63
4.3.6	Tassa di bollo di negoziazione	64
4.4	Trasferimento ad una filiale (smembramento)	65
4.4.1	Smembramento di esercizi, di rami d'attività nonché d'immobilizzi aziendali	65
4.4.1.1	Fattispecie	65
4.4.1.1.1	Smembramento a favore di una filiale e smembramento a favore di una "joint venture"	65
4.4.1.1.2	Trasferimento	66
4.4.1.2	Imposta federale diretta (imposta sull'utile)	66
4.4.1.2.1	Principio	66
4.4.1.2.2	Mantenimento dell'assoggettamento in Svizzera	66
4.4.1.2.3	Filiale svizzera	67

4.4.1.2.4	Trasferimento	67
4.4.1.2.5	Esercizio e ramo d'attività.....	67
4.4.1.2.6	Immobilizzi aziendali.....	67
4.4.1.2.7	Valore determinante per l'imposta sull'utile e costo d'investimento della partecipazione alla filiale assuntrice	67
4.4.1.2.8	Conseguenze secondo le disposizioni transitorie per la qualificazione della partecipazione alla filiale assuntrice (vecchia partecipazione).....	67
4.4.1.2.9	Termine di attesa in caso d'alienazione	68
4.4.1.2.10	Perdite riportate	68
4.4.1.3	Tassa di bollo d'emissione	69
4.4.1.4	Tassa di bollo di negoziazione	69
4.4.1.5	Imposte non interessate	69
4.4.2	Smembramento di partecipazioni	70
4.4.2.1	Fattispecie	70
4.4.2.2	Imposta federale diretta (imposta sull'utile)	70
4.4.2.2.1	Principio.....	70
4.4.2.2.2	Valore determinante per l'imposta sull'utile e costo d'investimento della partecipazione alla filiale assuntrice	70
4.4.2.2.3	Smembramento di una vecchia partecipazione.....	70
4.4.2.2.4	Termine d'attesa.....	70
4.4.2.2.5	Trasferimento ad una filiale estera	71
4.4.2.2.6	Realizzazioni in relazione con la riduzione per partecipazioni	71
4.4.2.3	Tassa di bollo d'emissione	71
4.4.2.4	Tassa di bollo di negoziazione	72
4.4.2.5	Imposte non interessate	72
4.5	Trasferimento tra società del gruppo in Svizzera	73
4.5.1	Fattispecie	73
4.5.2	Imposta federale diretta (imposta sull'utile).....	73
4.5.2.1	Principio.....	73
4.5.2.2	Mantenimento dell'assoggettamento in Svizzera	74
4.5.2.3	Società svizzere del gruppo	74
4.5.2.4	Trasferimento	75
4.5.2.5	Partecipazioni dirette e indirette	75
4.5.2.6	Trasferimento di una partecipazione ad una società estera del gruppo.....	75
4.5.2.7	Ammortamenti e accantonamenti sulle partecipazioni trasferite	75
4.5.2.8	Costo d'investimento di una partecipazione trasferita	76
4.5.2.9	Trasferimento di una vecchia partecipazione	76
4.5.2.10	Esercizio e ramo d'attività.....	76
4.5.2.11	Immobilizzi aziendali.....	76
4.5.2.12	Perdite riportate.....	76
4.5.2.13	Trasferimento allo scopo di risanare la società assuntrice.....	76
4.5.2.14	Trasferimento alla società madre	76
4.5.2.15	Trasferimento tra società consorelle	77
4.5.2.16	Conseguenze fiscali di un trasferimento tra società consorelle per la persona giuridica detentrica delle partecipazioni (società madre; teoria del triangolo modificata).....	77

4.5.2.17	Termine di attesa in caso d'alienazione	77
4.5.3	Imposta preventiva	78
4.5.3.1	Principio.....	78
4.5.3.2	Trasferimento di una partecipazione ad una società estera del gruppo.....	78
4.5.3.3	Trasferimento ad una ad una società consorella con bilancio deficitario vero e proprio.....	79
4.5.3.4	Termine d'attesa in caso d'alienazione	79
4.5.4	Tassa di bollo d'emissione	79
4.5.5	Tassa di bollo di negoziazione	79
4.5.6	Imposte non interessate	79
4.6	Scambio di diritti di partecipazione nel patrimonio di persone giuridiche nell'ambito di ristrutturazioni	80
4.6.1	Fattispecie	80
4.6.2	Imposta federale diretta (imposta sull'utile).....	80
4.6.2.1	Principio.....	80
4.6.2.2	Casi di realizzazione in relazione con la riduzione per partecipazione.....	80
4.6.2.3	Ripresa dei valori determinanti per l'imposta sull'utile nell'ambito di quasi fusioni.....	80
4.6.2.4	Costi d'investimento nell'ambito di concentrazioni d'impres.....	81
4.6.2.5	Scambio di una vecchia partecipazione nell'ambito di concentrazioni d'impres	81
4.6.2.6	Versamenti compensatori nell'ambito di concentrazioni d'impres	81
4.6.2.7	Indennità in contanti versate nell'ambito di fusioni	81
4.6.2.8	Scambio transfrontaliero di partecipazioni.....	81
4.6.3	Imposta preventiva	81
4.6.4	Tassa di bollo d'emissione	81
4.6.5	Tassa di bollo di negoziazione	82
4.7	Sostituzione di partecipazioni	83
4.7.1	Fattispecie	83
4.7.2	Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi da un'attività lucrativa indipendente).....	83
4.7.3	Imposta federale diretta (imposta sull'utile).....	83
4.7.3.1	Principio.....	83
4.7.3.2	Società alienante.....	83
4.7.3.3	Partecipazione alienata	83
4.7.3.4	Bene sostitutivo	84
4.7.3.5	Sostituzione entro un tempo ragionevole	84
4.7.3.6	Contabilizzazione	84
4.7.3.7	Parte del ricavo di vendita che non è reinvestita	84
4.7.3.8	Valore determinante per l'imposta sull'utile	84
4.7.3.9	Costo d'investimento	84
4.7.3.10	Ammortamenti recuperati.....	84
4.7.3.11	Vecchie e nuove partecipazioni.....	84
4.7.4	Tassa di bollo di negoziazione	85
4.7.5	Imposte non interessate	85

5. *Entrata in vigore* 85

Allegato I : Esempi da 1 a 26

Allegato II : Modificazioni delle leggi fiscali della Confederazione ai sensi della legge federale del 3 ottobre 2003 sulla fusione, la scissione, la trasformazione e il trasferimento di patrimonio (legge sulla fusione; LFus)

1. Introduzione

La legge federale del 3 ottobre 2003² sulla fusione, la scissione, la trasformazione e il trasferimento di patrimonio (legge sulla fusione; LFus) regola le possibilità e le esigenze del diritto civile come pure le conseguenze per il diritto fiscale delle ristrutturazioni a livello d'impresa (reddito da attività lucrativa indipendente, imposta sull'utile, imposta preventiva e tasse di bollo).

Le procedure di diritto civile introdotte dalla LFus non sono tutte senza incidenza fiscale. Le condizioni poste affinché una ristrutturazione sia fiscalmente neutra e le conseguenze fiscali derivanti in caso di non rispetto, totale o parziale, di tali condizioni, sono state precisate nelle leggi fiscali relative ed in parte rinnovate.

La LFus non apporta una nuova regolamentazione sulle conseguenze fiscali per i detentori di diritti di partecipazione in società di capitali e in società cooperative (sostanza privata). Tuttavia, per una questione di completezza dell'esposizione, la circolare tratta anche delle conseguenze fiscali per queste persone.

La presente circolare espone le conseguenze fiscali relative alle ristrutturazioni per le società e per i detentori dei diritti di partecipazione nell'ambito delle imposte della Confederazione (imposta federale diretta, imposta preventiva e tasse di bollo). Sia le disposizioni legali, sia la trattazione e gli esempi che seguono, non rivestono un carattere esaustivo.

2. Fondamenti giuridici

2.1 Diritto civile

La LFus sostituisce le disposizioni precedenti del codice delle obbligazioni sulla fusione e la trasformazione e colma importanti lacune. Il vecchio diritto disciplinava solamente le fusioni di società anonime, di società in accomandita per azioni e di società cooperative mentre ora tutte le forme di società previste dal CO ed anche le associazioni e le fondazioni sono sottoposte a norma legale. La trasformazione della forma giuridica, che precedentemente era prevista solamente per la trasformazione da SA in Sagl, è oggi ammessa in modo generale, a condizione che le strutture delle differenti forme giuridiche siano compatibili. D'altra parte, la LFus facilita la ristrutturazione d'impresa introducendo l'istituzione giuridica della scissione. Inoltre, il trasferimento di un'impresa, o parti di essa, è semplificato per mezzo del nuovo strumento costituito dal trasferimento di patrimonio.

Le nuove regole applicabili alla fusione e alla scissione contemplano non solamente le operazioni tra società con la stessa forma giuridica (es. la fusione tra due società anonime), ma anche quelle tra forme giuridiche differenti (es. la fusione di una società in nome collettivo con una società anonima). D'altra parte, la nuova norma è applicabile anche alle operazioni transfrontaliere, vale a dire alle operazioni cui partecipano delle società con sede in Paesi diversi. Sono inoltre disciplinate le fusioni e trasformazioni che permettono il passaggio degli istituti di diritto pubblico nel campo delle società di diritto privato (es. la trasformazione di una banca cantonale in società anonima).

² RU 2004 2617; RS 221.301

2.2 Imposta federale diretta

2.2.1 Imposta sul reddito: redditi provenienti dall'attività lucrativa indipendente

L'articolo 18 cpv. 2 della legge federale del 14 dicembre 1990³ sull'imposta federale diretta (LIFD) descrive i casi di realizzazione delle riserve latenti delle società di persone (utili in capitale della sostanza commerciale). Tali utili in capitale fanno parte dei redditi provenienti dall'attività lucrativa indipendente.

Gli utili in capitale della sostanza commerciale sono realizzati attraverso:

- realizzazione effettiva (es. alienazione);
- realizzazione contabile (es. rivalutazione);
- realizzazione dovuta alla sistematica fiscale.

Una realizzazione in base alla sistematica fiscale si produce quando degli utili in capitale latenti (imponibili) diventano non imponibili o non più assoggettati all'imposta. Tale realizzazione è data in caso di :

- trasferimento della sostanza commerciale nella sostanza privata (prelevamento privato; esonero degli utili in capitale privati; art. 16, cpv. 3 LIFD)⁴;
- trasferimento della sostanza commerciale ad imprese o stabilimenti d'impresa all'estero (l'assoggettamento non si estende alle attività commerciali ed agli stabilimenti d'impresa all'estero; art. 6, cpv. 1 LIFD).

L'articolo 19 LIFD come pure le considerazioni e gli esempi ad esso relativi, contenuti nella presente circolare, trattano della neutralità fiscale delle ristrutturazioni enunciando delle eccezioni che non sono esaustive. In principio, una ristrutturazione è senza incidenza fiscale se non vi è liquidazione o alienazione (legame soggettivo delle riserve latenti con l'attività aziendale), se le riserve latenti continuano a servire all'attività aziendale (legame oggettivo delle riserve latenti con l'attività) e se il diritto d'imporre le riserve latenti rimane attribuito alla Svizzera (legame fiscale delle riserve latenti con la Svizzera)⁵.

Il legame fiscale delle riserve latenti con la Svizzera esiste unicamente se il metodo di ripartizione fiscale internazionale attribuisce alla Svizzera, senza alcuna restrizione, il diritto d'imporre le riserve latenti trasferite. L'applicazione del metodo oggettivo (diretto), ai sensi dell'art. 6 cpv. 3 LIFD, garantisce tale attribuzione.

In diritto fiscale, la nozione di ristrutturazione è orientata al risultato: la sua interpretazione è

³ RS 642.11

⁴ Messaggio relativo alla LFus, FF 2000 3925 e 3926, punto 2.2.7

⁵ Estratto dal Messaggio relativo alla LFus; FF 2000 3794, punto 1.3.9.2, Principi direttori della revisione del diritto fiscale:

“Mediante la LIFD e la LAID si è cercato di disciplinare legalmente la neutralità fiscale di determinate ristrutturazioni. Con gli articoli 19 e 61 LIFD, il legislatore ha inteso anzitutto codificare la prassi vigente. Le formulazioni rigide impiegate nella LIFD e nella LAID non permettono tuttavia di individuare con precisione i presupposti di una ristrutturazione neutra dal punto di vista fiscale, in quanto le condizioni per la rinuncia all'imposizione delle riserve occulte per le fattispecie di fusione, trasformazione e scissione sono enumerate in modo formale. Le norme sulla ristrutturazione contenute nella LIFD e nella LAID danno inoltre la falsa impressione che il diritto federale fiscale armonizzato si basi su una nozione puramente formale della realizzazione di riserve occulte, benché tali norme disciplinino la rinuncia all'imposizione delle riserve occulte soltanto per il caso in cui possa essere ammessa, sulla base delle disposizioni generali relative alla determinazione dell'utile, la presenza di una fattispecie di realizzazione.”

dunque fondata su una valutazione economica. Per esempio, la trasformazione di una ditta individuale in società di capitali, in base al diritto civile necessita la liquidazione della ditta individuale (radiazione) ed il trasferimento degli attivi e passivi alla società di capitali. Ciò nondimeno, dal punto di vista fiscale, tale operazione è qualificata di trasformazione in neutralità d'imposta (a talune condizioni), nonostante di principio la fattispecie di una realizzazione effettiva sia concretizzata.

2.2.2 Imposta sull'utile

L'articolo 58, capoverso 1 LIFD, descrive i casi di realizzazione delle riserve latenti delle persone giuridiche. Tali utili in capitale fanno parte dell'utile netto imponibile.

Le persone giuridiche conseguono degli utili in capitale attraverso:

- realizzazione effettiva (p.es. alienazione);
- realizzazione contabile (p.es. rivalutazione);
- realizzazione dovuta alla sistematica fiscale.

Una realizzazione in base alla sistematica fiscale si produce quando degli utili in capitale latenti (imponibili) diventano non imponibili o non più assoggettati all'imposta. Tale realizzazione è data in caso di:

- trasferimento di valori patrimoniali ad una società filiale (a causa della riduzione per partecipazioni sugli utili in capitale da partecipazioni; art. 69/70 LIFD);
- trasferimento della sostanza commerciale ad imprese o stabilimenti d'impresa all'estero (l'assoggettamento non si estende alle attività commerciali ed agli stabilimenti d'impresa all'estero; art. 52, cpv. 1 LIFD).

L'articolo 61 LIFD, come pure le considerazioni e gli esempi ad esso relativi contenuti nella presente circolare, trattano della neutralità fiscale delle ristrutturazioni enunciando delle eccezioni che non sono esaustive. Di principio, una ristrutturazione è senza incidenza fiscale se non vi è liquidazione o alienazione (legame soggettivo delle riserve latenti con l'attività aziendale), se le riserve latenti continuano a servire all'attività aziendale (legame oggettivo delle riserve latenti con l'attività) e se il diritto d'imporre le riserve latenti rimane attribuito alla Svizzera (legame fiscale delle riserve latenti con la Svizzera)⁶.

Il legame fiscale delle riserve latenti con la Svizzera esiste unicamente se il metodo di ripartizione fiscale internazionale attribuisce alla Svizzera, senza alcuna restrizione, il diritto d'imporre le riserve latenti trasferite. L'applicazione del metodo oggettivo (diretto), ai sensi dell'art. 52 cpv. 3 LIFD, garantisce tale attribuzione.

La nozione di ristrutturazione è orientata al risultato anche in materia d'imposta sull'utile: essa va dunque interpretata in base ad una valutazione di tipo economico. Precedentemente, le scissioni non erano previste dal diritto civile e occorre sempre prelevare i valori patrimoniali sui quali verteva la scissione. Ciò nonostante, questo tipo di ristrutturazione era già ammessa senza incidenza fiscale (a determinate condizioni), benché, di principio la fattispecie di una realizzazione effettiva fosse concretizzata.

⁶ FF 2000 3794, punto 1.3.9.2; cfr. nota a piè di pagina n. 4

L'articolo 64, cpv. 1^{bis} LIFD regola il differimento dell'imposizione in caso di sostituzione di partecipazioni, quale eccezione alla regola.

2.2.3 *Imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata*

Secondo l'art. 20, cpv. 1, lettera c LIFD, i dividendi, le quote di utile, l'eccedenza di liquidazione e ogni altra prestazione valutabile in denaro, provenienti da partecipazioni di ogni tipo (comprese le azioni gratuite, gli aumenti gratuiti del valore nominale, ecc.) sono imponibili quale reddito da sostanza mobiliare. In questo senso, non solo sono imponibili i dividendi ordinari e straordinari ma anche tutte le distribuzioni uniche e periodiche degli utili o delle riserve, come le prestazioni in denaro, gli aumenti di valore nominale in caso di fusioni, la cessione di attivi commerciali e le quote di ricavo di una liquidazione parziale o totale (Archivio di diritto fiscale svizzero 60, 537; 59, 717 RDAF 1993, 19, con rinvio alla giurisprudenza precedente). Per calcolare questi redditi, si applica per la LIFD, come in precedenza, il principio del valore nominale (Archivio di diritto fiscale svizzero 72, 218 = StE 2002 B 24.4, n. 63; Archivi 70, 289 = StE 2001 B 24.4 n. 57, RDAF 2001, 240).

Sia l'articolo 21, cpv. 1 lettera c LAID che l'articolo 20 cpv. 1 lettera c LIFD sono delle norme fiscali a valenza economica. Di conseguenza, le autorità fiscali non sono strettamente legate alle forme di diritto civile, ma devono valutare giuridicamente la fattispecie conformemente alla realtà economica (Archivi 72, 218 = StE 2002 B 24.4, n. 63; Archivi 54, 211, RDAF 1986, 374).

In materia di utili in capitale, la LIFD riprende il sistema del vecchio diritto fondato sull'interpretazione a contrario dell'art. 21, cpv. 1, lettera d DIFD. Così, gli utili in capitale costituiscono dei redditi imponibili unicamente se provengono da un'attività lucrativa indipendente (art. 18 cpv. 1 LIFD) o se sono collegati alla sostanza commerciale (art. 18 cpv. 2 LIFD). Per contro, gli utili in capitale realizzati con la vendita di elementi della sostanza privata non sono imponibili (art. 16 cpv. 3 LIFD).

2.3 *Imposta preventiva*

I pagamenti a conguaglio, le azioni gratuite, gli aumenti gratuiti del valore nominale e gli altri redditi che, nel quadro di una ristrutturazione, vanno ai detentori dei diritti di partecipazione o a persone loro vicine, sottostanno all'imposta preventiva ai sensi dell'art. 4 cpv. 1 lett. b della legge federale sull'imposta preventiva del 13 ottobre 1965⁷ (LIP), nella misura in cui sono a carico delle riserve di una società di capitale o di una cooperativa svizzera.

Il trasferimento della sede di una società di capitali o di una società cooperativa all'estero è fiscalmente equiparato ad una liquidazione (art. 4 cpv. 2 LIP).

Il 21 marzo 2001, il Consiglio degli Stati, ha adottato la seguente raccomandazione :

Raccomandazione del Consiglio degli Stati del 21.3.2001

“Il Consiglio federale è invitato ad incaricare il Dipartimento federale delle finanze:

⁷ RS 642.21

¹ di definire ed applicare le nozioni nelle disposizioni d'esecuzione della legge sull'imposta preventiva e di quella sulle tasse di bollo conformemente a quanto è previsto in materia d'imposta sull'utile;

² se è possibile, ma in particolare per i trasferimenti di patrimonio all'interno di un gruppo, di prevedere la procedura di notifica in materia d'imposta preventiva; l'ordinanza d'esecuzione concernente l'imposta preventiva (OIP) deve essere adattata di conseguenza.”

In merito all'imposta preventiva, la Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio degli Stati ha così motivato la sua raccomandazione:

“Ne consegue che per le ristrutturazioni, che non sono più assoggettate all'imposta federale diretta in virtù dell'articolo 61, capoverso 2 LIFD rivisto [art. 61, cpv. 3 LIFD nel testo del voto finale del 3.10.2003], neanche l'imposta preventiva dovrà più essere pagata. Si raccomanda dunque che, al momento dell'entrata in vigore della legge sulla fusione, la prassi dell'imposta preventiva sia adattata, e ciò nel senso che in questi casi venga accordata la procedura di dichiarazione. Se ciò non è realizzabile con un semplice cambiamento di prassi, è consigliato di modificare l'ordinanza d'esecuzione della legge federale sull'imposta preventiva al momento dell'entrata in vigore della legge sulla fusione.”

Nelle ulteriori deliberazioni riguardanti la legge sulla fusione, è sembrato che la messa in opera di questa raccomandazione, oltre a non necessaria dal punto di vista dell'imposta preventiva, complicasse inoltre i lavori amministrativi delle società di capitali e delle società cooperative interessate. Per questo motivo l'articolo 5, capoverso 1, lettera a LIP è stato rivisto e adattato alla LIFD.

L'articolo 5, capoverso 1, lettera a LIP prevede ora un'eccezione in questo senso e dunque le riserve e gli utili di una società di capitali o cooperativa che, nell'ambito di una ristrutturazione ai sensi dell'articolo 61 LIFD, passano nelle riserve di un'altra società di capitali o cooperativa svizzera (preesistente o nuova), non sono soggette all'imposta preventiva. Tale eccezione è fondata sul mantenimento in Svizzera della sostanza fiscale trasferita.

I trasferimenti di riserve ad una società di capitali o cooperativa svizzera nell'ambito di una fusione, di una trasformazione o di una scissione, non erano assoggettati all'imposta preventiva già in base al vecchio diritto. Il rinvio all'articolo 61 LIFD estende la nozione di ristrutturazione fiscalmente neutra al trasferimento di partecipazioni, di esercizi (attività aziendali autonome), di rami di attività o d'immobilizzi aziendali, a società svizzere del gruppo, soltanto se e nella misura in cui, le riserve ed il relativo substrato fiscale rimangono assoggettate in Svizzera.

2.4 Tasse di bollo

2.4.1 Tassa di bollo d'emissione

Il 21 marzo 2001, il Consiglio degli Stati, ha adottato la seguente raccomandazione :

Raccomandazione del Consiglio degli Stati del 21.3.2001

“Il Consiglio federale è invitato ad incaricare il Dipartimento federale delle finanze:

¹ di definire ed applicare le nozioni nelle disposizioni d'esecuzione della legge sull'imposta preventiva e di quella sulle tasse di bollo conformemente a quanto è previsto in materia d'imposta sull'utile;

Questa raccomandazione è stata così motivata dalla Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio degli Stati:

„La Legge federale del 27 giugno 1973⁸ sulle tasse di bollo (LTB) prevede, all'art. 6 cpv. 1 lett. a^{bis}, che non sottostanno alla tassa di bollo d'emissione le operazioni seguenti : fusioni o concentrazioni analoghe economicamente a fusioni, trasformazioni e scissioni di società di capitali o di società cooperative. Per garantire una prassi uniforme, questi cambiamenti di struttura sono pubblicati nelle direttive dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC). E' importante che, con l'entrata in vigore della legge sulle fusioni, queste direttive, come pure la prassi dell'AFC, seguano le stesse regole dell'imposta federale diretta, in particolare per ciò che riguarda i termini di attesa”.

Nella LFus, il termine „Aufspaltung“ che figurava nella versione tedesca dell'art. 6 cpv. 1 lettera a^{bis} LTB, è stato sostituito con quello più generale di „Spaltungen“. Nessun adattamento è stato necessario nella versione italiana.

Questo cambiamento redazionale attesta la volontà del legislatore di un'applicazione omogenea, in materia di tasse di bollo e d'imposta federale diretta, delle disposizioni legali sulle scissioni senza incidenza fiscale.

La LFus introduce una nuova regola all'articolo 9 cpv. 1 lettera e LTB, la quale prevede che la tassa di bollo d'emissione ammonta all'1% del valore nominale dei diritti di partecipazione creati o aumentati, conformemente a decisioni di fusione, di scissione o di trasformazione di soggetti giuridici che non siano società di capitali o società cooperative. Tuttavia, la riduzione della base imponibile è accordata soltanto se il soggetto giuridico interessato esiste almeno da cinque anni. Inoltre, il plusvalore deve essere oggetto di un conteggio ulteriore se, nel corso dei cinque anni che seguono la ristrutturazione, i diritti di partecipazioni sono alienati.

2.4.2 Tassa di bollo di negoziazione

Nell'ambito di una ristrutturazione, la tassa di bollo di negoziazione si applica unicamente quando le seguenti condizioni sono cumulativamente realizzate:

- dei documenti imponibili sono trasferiti ;
- a titolo oneroso;
- una persona trasferente o assuntrice, o il suo rappresentante, è commerciante di titoli (art. 13 cpv. 3 LTB).

⁸ RS 641.10

Le società di capitali e le società cooperative svizzere il cui attivo comprende, secondo l'ultimo bilancio, più di 10 milioni di franchi di documenti imponibili ai sensi dell'articolo 13, capoverso 2 LTB, sono anch'esse commercianti di titoli (art. 13, cpv. 3, lett. d LTB).

Secondo l'articolo 14, capoverso 1, lettera b LTB, l'apporto di titoli che servono alla liberazione di azioni, di parti sociali di società a responsabilità limitata e di società cooperative, di buoni di partecipazione e quote in fondi d'investimento svizzeri, non è sottoposto alla tassa di negoziazione, come già nel vecchio diritto. Ma la novità è che anche l'apporto di documenti in previsione della liberazione di titoli esteri, è d'ora in poi esente.

Il trasferimento di documenti imponibili, effettuato nell'ambito di una ristrutturazione, di un trasferimento di esercizi o rami di attività ad una società svizzera del gruppo ai sensi dell'art. 61, cpv. 3 LIFD, così come il trasferimento di partecipazioni essenziali, non è più sottoposto alla tassa di bollo di negoziazione (art. 14 cpv. 1 lett. i - j LTB).

In mancanza di base legale, i termini di attesa previsti dalla LIFD (art. 19 cpv. 2, art. 61, cpv. 2 e 4 LIFD), non sono applicabili in materia di tassa di bollo di negoziazione.

L'alienazione di documenti imponibili effettuata in caso di sostituzione di una partecipazione di almeno il 20% del capitale azionario o del capitale sociale di un'altra società, ai sensi dell'articolo 64, capoverso 1bis LIFD, non è sottoposta alla tassa di bollo di negoziazione (art. 14, cpv. 1, lett. j LTB).

2.5 *Imposta sul valore aggiunto*

2.5.1 *Procedura di notifica nell'ambito della fusione, scissione, trasformazione e trasferimento di patrimonio*

L'articolo 47, capoverso 3 della legge federale sull'imposta sul valore aggiunto (LIVA), disciplina il trasferimento di tutto o parte di un patrimonio, a titolo oneroso o gratuito, da un soggetto fiscale ad un altro nel quadro della creazione, della liquidazione o della ristrutturazione di imprese (p.es. fusione). L'obbligo fiscale del soggetto consiste nel dichiarare la fornitura del bene o la prestazione di servizi imponibili; il soggetto indirizza la dichiarazione scritta all'amministrazione federale delle contribuzioni entro 30 giorni a partire dal trasferimento di patrimonio. La divisione principale dell'IVA ha pubblicato la sua pratica relativa alla procedura di dichiarazione nella nota n. 11 (610.545-11)⁹. A parte le condizioni da rispettare per adempiere per scritto all'obbligo fiscale, vi figura il formulario n. 764 ed altri aspetti dei quali occorre tener conto in relazione alla procedura di dichiarazione (come la successione fiscale [art. 30, cpv. 2 LIVA], il consumo proprio e il diritto successivo alla deduzione dell'imposta precedente).

2.5.2 *Risanamento tramite fusione*

Nell'ambito delle fusioni di società, in caso di perdita di capitale o di sovraindebitamento (art. 6 LFus), le disposizioni del promemoria n. 23 (610.545-23 [contributi degli azionisti e dei soci, contributi di terzi e contributi in caso di risanamento])⁸ sono applicabili in materia di IVA.

⁹ Questa pubblicazione può essere consultata sul sito internet www.estv.admin.ch, o ordinata presso l'Ufficio federale delle costruzioni e della logistica UFCL, Diffusioni pubblicazioni, Stampati IVA, 3003 Berna.

3. Ristrutturazioni di imprese di persone

3.1 Trasferimento di valori patrimoniali ad un'altra impresa di persone

3.1.1 Fattispecie

Nella categoria dei trasferimenti di valori patrimoniali ad un'altra impresa di persone, rientrano in particolare, nel senso fiscale del termine, i seguenti casi di ristrutturazione:

- concentrazione con un'altra impresa di persone;
- costituzione di una nuova società di persone (« scissione »);
- trasformazione in un'altra impresa di persone.

In diritto civile, il trasferimento può essere effettuato nel seguente modo:

- vendita;
- apporto in capitale al momento della costituzione di una società in nome collettivo o in accomandita;
- uscita di un socio da una società di persone e costituzione di una nuova impresa di persone;
- fusione (solamente per le società in nome collettivo e le società in accomandita; artt. 3 - 22 LFus);
- trasformazione (solamente per le società in nome collettivo e le società in accomandita, artt. 53 - 68 LFus);
- trasferimento di patrimonio (artt. 69 - 77 LFus).

Il trasferimento di patrimonio è un nuovo istituto giuridico. Esso permette alle società e alle ditte individuali iscritte a registro di commercio di trasferire, in tutto od in parte, il loro patrimonio ad un altro soggetto di diritto privato. Come in materia di scissione e di fusione propriamente detta, il trasferimento degli attivi e passivi avviene in un solo atto (uno actu); l'insieme dei valori patrimoniali descritti nel contratto di trasferimento è trasferito senza che le regole di forma proprie al trasferimento individuale di questi beni debbano essere rispettate. Una fusione in cui la sostanza è trasferita per mezzo di un trasferimento di patrimonio, esige una susseguente liquidazione della società trasferente.

3.1.2 Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti da un'attività lucrativa indipendente)

3.1.2.1 Principio

In base all'art. 19 cpv. 1 lettera a LIFD, il trasferimento di valori patrimoniali ad un'altra impresa di persone non ha incidenze fiscali a condizione che (condizioni cumulative):

- l'assoggettamento in Svizzera sia mantenuto ;
- gli ultimi valori determinanti per l'imposta sul reddito siano ripresi.

Per converso, il trasferimento di valori patrimoniali ad un'impresa indipendente costituisce un caso di realizzazione.

I valori determinanti per l'imposta sul reddito sono i valori fiscali, vale a dire i valori contabili come da bilancio commerciale aumentati, se del caso, delle riserve latenti imposte.

La sistematica fiscale impone tuttavia una restrizione, giacché il trasferimento degli elementi della sostanza commerciale nel patrimonio privato costituisce un caso di realizzazione (art. 18 cpv. 2 LIFD). Si è in presenza di un tale prelevamento privato imponibile, quando degli elementi patrimoniali della società di persone trasferente o assuntrice, non servono più completamente o in modo preponderante all'esercizio dell'attività lucrativa indipendente (metodo della preponderanza).

Il trasferimento di un patrimonio aziendale ad una società in nome collettivo senza attività commerciale (art. 553 CO; senza attività lucrativa indipendente) costituisce un trasferimento della sostanza commerciale nella sostanza privata (art. 18 cpv. 2 LIFD). Le riserve latenti trasferite sono assoggettate all'imposta sul reddito.

Una società di persone può anche trasferire senza incidenza fiscale dei valori patrimoniali isolati ad un'altra società di persone, sempre che la persona trasferente partecipi alla società assuntrice (art. 19 cpv. 1 lettera a LIFD; **esempio n. 1 dell'allegato I**).

3.1.2.2 Pagamenti a conguaglio

Come nel caso di acquisto delle riserve latenti di una società di persone da parte di nuovi soci, i pagamenti a conguaglio effettuati nell'ambito di fusioni di società di persone costituiscono dei redditi imponibili da attività lucrativa indipendente presso i destinatari. Il socio che effettua i pagamenti può farli valere come riserve latenti imposte nel suo bilancio fiscale personale e ammortizzarli a carico del risultato fiscale, secondo la loro attribuzione agli attivi corrispondenti (scioglimento). Se si tratta di un pagamento per un goodwill, l'ammortamento è permesso in cinque anni.

3.1.2.3 Perdite degli anni precedenti

In caso di trasferimento di attività aziendali a sé stanti ("esercizi" nella legge) o di rami di attività ad un'altra società di persone, le perdite degli anni precedenti non ancora compensate non possono essere trasferite ad altre persone.

3.1.3 Tassa di bollo di negoziazione

La tassa di bollo di negoziazione è toccata solamente se la società di persone trasferente o assuntrice è commerciante di titoli (art. 13 cpv. 3 LTB) e se dei documenti imponibili sono alienati a titolo oneroso.

La tassa di bollo di negoziazione non è dovuta se si tratta di una ristrutturazione fiscalmente neutra (art. 14 cpv. 1 lettera i LTB in relazione con l'art. 19 LIFD). Ciò vale anche per i documenti imponibili che sono trasferiti con una parte corrispondente d'impegni verso terzi.

3.1.4 Imposte non interessate

- Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata) ;
- Imposta preventiva ;
- Tassa di bollo d'emissione.

3.2 Trasferimento di un esercizio o di un ramo d'attività ad una persona giuridica

3.2.1 Fattispecie

Nella categoria dei trasferimenti di esercizi o rami distinti di attività ad una persona giuridica, rientrano in particolare, nel senso fiscale del termine, i seguenti casi di ristrutturazione:

- concentrazione con una persona giuridica ;
- trasformazione di una società di persone in una società di capitali o in una società cooperativa;
- trasformazione dello stabilimento d'impresa svizzero di una società di persone estera in una società di capitali.

Secondo il diritto civile, il trasferimento può essere effettuato come segue:

- apporto in natura;
- vendita;
- fusione (solamente per le società in nome collettivo e le società in accomandita; artt. 3 - 22 LFus) ;
- trasformazione (solamente per le società in nome collettivo e le società in accomandita ; artt. 53 - 68 LFus) ;
- trasferimento di patrimonio (artt. 69 - 77 LFus).

L'atto di ristrutturazione più frequente, col quale un esercizio o un ramo di attività è trasferito da una società di persone ad una persona giuridica, è la trasformazione di una società di persone in una società di capitali. Nel diritto civile (LFus), questa fattispecie è prevista unicamente per le società commerciali (società in nome collettivo e società in accomandita). Sempre nel diritto civile, la trasformazione di una ditta individuale in una società di capitali è effettuata sia per apporto in natura in una società di capitali di nuova costituzione, sia per trasferimento di patrimonio (se del caso, combinato con una vendita), come stabilito dalla LFus, ad una società di capitali già esistente (artt. 69 - 77 LFus).

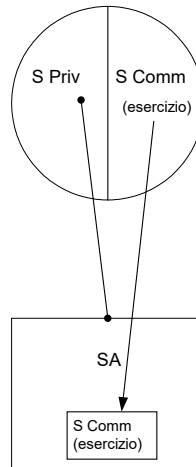
3.2.2 Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti da un'attività lucrativa indipendente)

3.2.2.1 Principio

Secondo l'art. 19, capoversi 1 e 2 LIFD, il trasferimento di elementi della sostanza commerciale ad una persona giuridica i cui diritti di partecipazione si trovano nella sostanza privata è senza incidenza fiscale purché le seguenti condizioni siano cumulativamente rispettate:

- l'assoggettamento in Svizzera è mantenuto;
- gli ultimi valori determinanti per l'imposta sul reddito sono ripresi;
- la sostanza commerciale trasferita costituisce un esercizio (= attività aziendale a sé stante) o un ramo distinto di attività;
- i diritti di partecipazione o i diritti societari della società di capitali assuntrice non sono venduti nei 5 anni seguenti la trasformazione .

Trasformazione di una società di persone in una società di capitali o in una società cooperativa¹⁰:



La sistematica fiscale impone tuttavia una restrizione, poiché il trasferimento degli elementi della sostanza commerciale nella sostanza privata costituisce un caso di realizzazione (art. 18 cpv. 2 LIFD). Si è in presenza di un tale prelevamento privato imponibile, quando degli elementi patrimoniali restano nella società di persone trasferente e non servono più completamente o in modo preponderante all'esercizio dell'attività lucrativa indipendente (metodo della preponderanza).

Se, dopo il trasferimento dell'attività aziendale alla persona giuridica, nella società di persone rimane solo la partecipazione alla società di capitali (assenza di un'attività a sé stante), si è in presenza di un prelevamento privato dei diritti di partecipazione della società di capitali assuntrice. In mancanza di acquisto, inoltre, l'assegnazione volontaria di tale partecipazione alla sostanza commerciale (art. 18, cpv. 2 LIFD) non è possibile.

Le riserve latenti trasferite e non tassate saranno imposte con procedura di recupero d'imposta se, nei 5 anni che seguono la ristrutturazione, i diritti di partecipazione o i diritti societari sono venduti ad un prezzo superiore al valore fiscale del capitale proprio al momento del trasferimento (art. 19, cpv. 2 LIFD).

3.2.2.2 *Mantenimento dell'assoggettamento in Svizzera*

L'esigenza del mantenimento dell'assoggettamento in Svizzera si riferisce alla persona giuridica assuntrice e non alla persona fisica trasferente. In caso di trasferimento ad uno stabilimento d'impresa svizzero di una persona giuridica estera, il mantenimento dell'assoggettamento in Svizzera è assicurato unicamente se il metodo di ripartizione fiscale internazionale attribuisce alla Svizzera, senza alcuna restrizione, il diritto d'imporre le riserve latenti trasferite. L'applicazione del metodo oggettivo (diretto), ai sensi dell'art. 6 cpv. 3 LIFD, garantisce tale attribuzione.

Tuttavia, in caso di fine dell'assoggettamento della persona fisica trasferente in seguito alla trasformazione di uno stabilimento d'impresa svizzero di una società di persone estera in una società di capitale o in una società cooperativa, il termine d'attesa previsto dall'art. 19, cpv. 2 LIFD è applicabile.

¹⁰ H.-J. Neuhaus / M. Neuhaus / P. Riedweg; seminario della Camera fiduciaria del 19.9.2003 sulla LFus

Nel caso di fine assoggettamento della persona fisica trasferente, possono essere richieste delle garanzie, durante il termine d'attesa, al fine di tutelare il pagamento delle imposte latenti sul reddito (art. 169 LIFD).

Le autorità fiscali possono esigere che il contribuente con domicilio o sede all'estero assuma un rappresentante in Svizzera (art. 118 LIFD).

3.2.2.3 *Esercizio e ramo d'attività*

Secondo la pratica in vigore, bisogna interpretare la nozione di "esercizio" e "ramo d'attività" come segue (cfr. punto 4.3.2 qui di seguito):

- **Esercizio:** insieme di elementi patrimoniali di natura organizzativa e tecnica che costituisce un'entità relativamente autonoma per la produzione di una prestazione fornita dalla società.
- **Ramo d'attività:** la più piccola unità autonoma di un'impresa

Un esercizio o un ramo d'attività, è riconosciuto solamente se le condizioni seguenti sono riunite cumulativamente:

- l'impresa effettua prestazioni sul mercato o ad imprese affiliate del gruppo;
- l'impresa dispone di personale proprio;
- i costi del personale sono, in rapporto ai ricavi, conformi al mercato.

Un esercizio può anche contenere degli attivi non necessari (per esempio liquidità, immobili), a condizione che l'esercizio stesso non occupi una posizione subalterna, che non sia stato creato con l'obiettivo unico di una ristrutturazione fiscalmente neutra e che continui in futuro (riserva generale in materia di evasione fiscale).

L'amministrazione d'immobili propri costituisce un esercizio nella misura in cui le seguenti condizioni siano cumulativamente rispettate:

- esiste una partecipazione al mercato o gli immobili commerciali sono affittati a società del gruppo;
- l'impresa occupa almeno una persona, o le dà mandato, per la gestione degli immobili (un impiego a tempo pieno per la gestione immobiliare);
- i redditi locativi ammontano almeno a 20 volte il costo del personale che deve essere conforme al mercato per la gestione degli immobili¹¹.

La detenzione e l'amministrazione di titoli che servono unicamente ai propri investimenti, non costituiscono mai un esercizio, anche nel caso di un ingente patrimonio.

¹¹ Consigliere federale Villiger; Consiglio degli stati, il 21.03.2001; Bollettino ufficiale, pag. 166

3.2.2.4 Termine di attesa in caso di vendita

Le riserve latenti trasferite sono assoggettate all'imposta sul reddito nella misura in cui dei diritti di partecipazione o dei diritti societari della persona giuridica assuntrice sono ceduti, ad un prezzo superiore al valore fiscale del capitale proprio trasferito (capitale della persona giuridica; art. 19, cpv. 2 LIFD ; esempio n. 2 dell'allegato I), nei 5 anni seguenti il trasferimento. Sul piano fiscale non è rilevante sapere se l'intenzione della vendita esisteva già al momento della trasformazione o se delle circostanze successive hanno condotto alla vendita dei diritti di partecipazione. In questo senso, il termine di attesa ha un carattere oggettivo.

Di principio, anche la vendita di un solo diritto (di partecipazione o diritto societario) costituisce una violazione del termine di attesa ed implica un'imposizione proporzionale (ulteriore) delle riserve latenti trasferite. Ora, ai sensi dell'articolo 707, cpv. 1 CO, i membri del consiglio d'amministrazione di una società anonima devono essere azionisti; la detenzione di una sola azione è sufficiente a tal fine. Dunque, gli indipendenti che trasformano la loro impresa in società anonima, devono vendere un'azione ad ogni membro del consiglio d'amministrazione. E' ragionevole considerare che una tale vendita non generi l'imposizione (ulteriore) proporzionale delle riserve latenti trasferite.

Il termine di attesa inizia il giorno del trasferimento di proprietà. In caso di trasformazione di una società di persone in una persona giuridica, esso decorre dal momento della richiesta d'iscrizione al registro di commercio. Una trasformazione con effetto retroattivo è senza conseguenze in questo contesto: il termine di attesa scade 5 anni dopo la richiesta d'iscrizione al registro di commercio.

Il trasferimento della proprietà dei diritti di partecipazione o societari della persona giuridica assuntrice, per successione o donazione, come pure la vendita ad un prezzo inferiore al corrispondente valore del capitale proprio trasferito (capitale della persona giuridica), non costituisce una violazione del termine di attesa. In questi casi, il termine in questione è trasferito agli acquirenti dei diritti di partecipazione o societari. Per contro, se la vendita è effettuata ad un prezzo superiore al corrispondente valore del capitale proprio trasferito, un conteggio deve essere stabilito sull'insieme delle riserve latenti trasferite.

Per capitale proprio trasferito, fiscalmente determinante, s'intende in generale la parte di capitale dell'impresa di persone trasferente che è stato trasformato in capitale azionario. Teoricamente, una trasformazione con apporto di riserve aperte è tuttavia possibile.

L'apporto di diritti di partecipazione o societari della persona giuridica assuntrice ad un'altra persona giuridica dominata dalla stessa persona fisica (trasposizione) non costituisce una violazione del termine di attesa. In tal caso, il termine di attesa si estende anche ai diritti di partecipazione della società assuntrice di proprietà della persona fisica.

In caso di violazione del termine, l'imposizione è effettuata con procedura di recupero d'imposta (art. 151-153 LIFD) sulle riserve latenti trasferite e non tassate. L'imposizione verte unicamente sulla quota dei diritti di partecipazione venduti. Tale calcolo proporzionale si applica anche quando più del 50 % dei diritti di partecipazione o societari sono ceduti.

Un cambiamento dei rapporti di partecipazione dovuto ad un aumento di capitale della persona giuridica assuntrice, non costituisce una violazione del termine di attesa, a condizione che la persona fisica trasferente non ottenga alcuna prestazione.

Per contro, la vendita di diritti di sottoscrizione preferenziali determina la violazione del ter-

mine di attesa. La quota delle riserve latenti trasferite e non tassate che deve essere imposta, corrisponde al rapporto esistente tra il ricavo della vendita dei diritti preferenziali di sottoscrizione e le riserve aperte e latenti esistenti al momento dell'aumento di capitale.

3.2.3 Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

3.2.3.1 Trasferimento con effetto retroattivo

Al momento della trasformazione di una società di persone in una persona giuridica, l'assoggettamento di quest'ultima decorre, di principio, dall'iscrizione al registro di commercio.

Una trasformazione con effetto retroattivo è riconosciuta fiscalmente solo se la richiesta d'iscrizione e gli atti costitutivi sono depositati presso il registro di commercio entro sei mesi dalla data del bilancio di assunzione e se la richiesta d'iscrizione porta all'iscrizione senza condizione.

Se l'effetto retroattivo del trasferimento è ammesso, l'assoggettamento, il periodo fiscale e il periodo di computo iniziano alla data di assunzione convenuta. Di conseguenza, l'attività lucrativa indipendente cessa in quel momento. In mancanza, ci si basa sull'iscrizione al registro di commercio. In questo caso è necessario effettuare la chiusura dei conti a quella data.

3.2.3.2 Violazione del termine di attesa in caso di vendita

Un conteggio sulle riserve latenti con procedura di recupero d'imposta (art. 151-153 LIFD), provoca un aumento dei valori determinanti per l'imposta sull'utile (art. 19, cpv. 2 LIFD).

La persona giuridica assuntrice può far valere lo scioglimento di tali riserve latenti imposte per il tramite di ammortamenti più elevati, nella misura in cui siano commercialmente giustificati. Se la tassazione della persona giuridica assuntrice è già entrata in forza, la procedura di revisione può essere accordata (art. 147-149 LIFD). Nella misura in cui le riserve latenti non possono essere attribuite a degli attivi determinati, le stesse rappresentano un goodwill che può essere ammortizzato in 5 anni a carico dell'utile imponibile.

Se i plusvalori sono portati a bilancio (adeguamento del bilancio commerciale al bilancio fiscale), devono essere accreditati alle riserve aperte.

3.2.3.3 Perdite degli anni precedenti

Nel quadro di un trasferimento secondo l'articolo 19, cpv. 1, lettera b LIFD, la persona giuridica assuntrice può dedurre dal suo utile netto imponibile le perdite riportate e non ancora compensate dell'impresa di persone trasferente (art. 67, cpv. 1 LIFD; esempio n. 3 dell'allegato I). Una tale ripresa di perdite è possibile unicamente per le trasformazioni effettuate dopo l'entrata in vigore della LFus. Questa modifica della prassi è fondata sul principio della neutralità fiscale per l'impresa, ancorato nella LFus (cfr. la trasformazione di una persona giuridica in una società di persone regolata dall'art. 61, cpv. 1, lett. a LIFD).

3.2.4 ***Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata)***

Se, nell'ambito del trasferimento ad una società di capitali o ad una cooperativa, i cui diritti di partecipazione si trovano nella sostanza privata, un esercizio o di un ramo d'attività è apporato ad un prezzo superiore al suo valore venale in contropartita di un credito o di quote del capitale azionario o sociale della società assuntrice, la persona fisica realizza un reddito della sostanza pari alla sopravvalutazione.

3.2.5 ***Imposta preventiva***

Le considerazioni sviluppate in materia d'imposta federale diretta (punto 3.2.4) sono applicabili anche per l'imposta preventiva.

3.2.6 ***Tassa di bollo d'emissione***

Secondo l'articolo 9, capoverso 1, lettera e LTB, la tassa d'emissione ammonta all'1 % del valore nominale dei diritti di partecipazione creati o aumentati conformemente ad una decisione di trasformazione di una ditta individuale in una società di capitali o cooperativa. Le riserve latenti trasferite sono esonerate dalla tassa. Tuttavia, tale riduzione della base imponibile nel quadro di fusioni, scissioni o trasformazioni è accordata soltanto se il soggetto di diritto in questione esiste da almeno cinque anni. Inoltre, il plusvalore va imposto proporzionalmente, a posteriori, nella misura in cui nel corso dei cinque anni che seguono la trasformazione, dei diritti di partecipazione sono alienati .

Il trasferimento di proprietà di diritti di partecipazione tramite successione, donazione o altri atti giuridici a titolo gratuito, comprese le ristrutturazioni senza incidenze fiscali, non costituiscono una violazione del termine di attesa. La stessa cosa vale per i trasferimenti a titolo oneroso purché il prezzo non sia superiore al capitale proprio trasferito.

3.2.7 ***Tassa di bollo di negoziazione***

La tassa di bollo di negoziazione è toccata solamente se la società di persone trasferente o la persona giuridica assuntrice è commerciante di titoli (art. 13 cpv. 3 LTB) e se dei documenti imponibili sono trasferiti a titolo oneroso con l'esercizio.

Nell'ambito di un trasferimento di esercizio o ramo d'attività ad una persona giuridica, la tassa di bollo di negoziazione non è dovuta se si tratta di una ristrutturazione fiscalmente neutra (art. 14 cpv. 1 lettera i LTB in relazione con l'art. 19 LIFD). Ciò vale anche se dei documenti imponibili sono trasferiti con una parte corrispondente di obblighi verso terzi.

3.3 Scambio di diritti di partecipazione detenuti nella sostanza aziendale nell'ambito di ristrutturazioni

3.3.1 Fattispecie

In caso di ristrutturazioni di persone giuridiche, in particolare in caso di fusioni, di scissioni o di trasformazioni di società di capitali o società cooperative, così come di concentrazioni aventi carattere di fusione, può esservi uno scambio di diritti di partecipazione detenuti nella sostanza aziendale di persone fisiche.

3.3.2 Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti dall'attività lucrativa indipendente)

Secondo l'art. 19 cpv. 1 lett. c LIFD lo scambio di diritti di partecipazione o di quote sociali di società di capitali in seguito a ristrutturazioni ai sensi dell'art. 61 cpv. 1 LIFD o in seguito a concentrazioni aventi il carattere di fusione, non ha conseguenze fiscali per un'impresa di persone partecipante, a condizione che (condizioni cumulative):

- l'impresa rimanga assoggettata all'imposta in Svizzera;
- i valori finora allora determinanti per l'imposta sul reddito vengano ripresi.

La neutralità fiscale vale anche qualora i diritti di partecipazione siano scambiati contro diritti di partecipazione di una società di capitali o di una società cooperativa estera (scambio di partecipazioni transfrontaliero).

I versamenti a conguaglio effettuati in relazione allo scambio di diritti di partecipazione detenuti nella sostanza aziendale, fanno parte dei redditi da attività lucrativa indipendente (art. 18 cpv. 1 LIFD).

3.3.3 Tassa di bollo di negoziazione

Il trasferimento di documenti imponibili in occasione di una ristrutturazione, in particolare nell'ambito di una fusione, di una scissione o di una trasformazione, non è assoggettato alla tassa di negoziazione (art. 14 cpv. 1 lett. i LTB). Questo vale anche per il trasferimento di documenti imponibili detenuti nella sostanza aziendale, nella misura in cui una tale ristrutturazione concerne delle imprese di persone soggette alla tassa.

3.3.4 Imposte non interessate

- Imposta federale diretta (imposta sull'utile);
- Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata);
- Imposta preventiva;
- Tassa di bollo d'emissione.

4. **Ristrutturazioni di persone giuridiche**

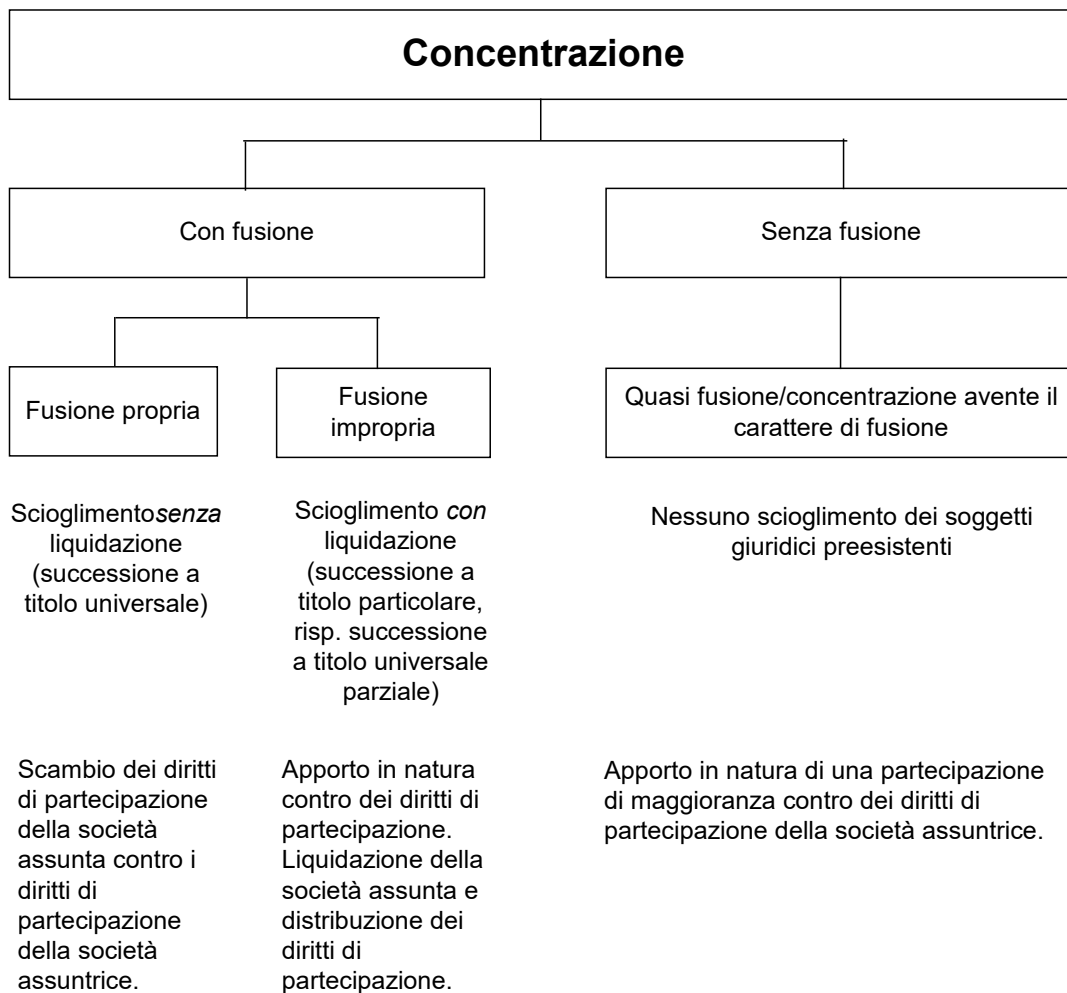
4.1 **Concentrazione**

4.1.1 **Presentazione**

4.1.1.1 **Fattispecie**

Una concentrazione d'impresе può essere realizzata attraverso una fusione di due società di capitali o società cooperative (fusione propria o impropria) oppure tramite la ripresa dei diritti di partecipazione di un'altra società di capitali o società cooperativa, senza fusione (riunione avente il carattere di fusione; quasi fusione).

*Rappresentazione schematica*¹²



¹² Adattato da: REICH MARKUS, „Grundriss der Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen“, Basilea/Ginevra/Monaco 2000, pag. 183

4.1.1.2 Fusione propria

In caso di fusione propria, il trasferimento degli attivi e passivi avviene, secondo il diritto civile, per successione a titolo universale. La società trasferente è sciolta senza liquidazione.

4.1.1.3 Fusione impropria

In caso di fusione impropria, il trasferimento del patrimonio avviene, secondo il diritto civile, per successione a titolo particolare o per successione universale parziale (trasferimento di patrimonio; art. 69-77 LFus). In entrambi i casi, la società trasferente deve essere sciolta tramite liquidazione.

4.1.1.4 Delimitazione tra fusione – quasi fusione – trasposizione – liquidazione totale, rispettivamente parziale, indiretta

In caso di fusione, il trasferimento degli attivi e passivi alla società assuntrice e lo scioglimento della società trasferente sono delle componenti essenziali dell'offerta di assunzione fatta ai titolari di quote della società trasferente. È anche possibile un semplice indennizzo in contanti (art. 8 cpv. 2 in relazione con l'art. 18 cpv. 5 LFus). Le indennità in contanti vanno assimilate ad un ricavo di liquidazione.

Una quasi fusione non porta ad una vera e propria fusione, ma solo ad un controllo della società assunta, attraverso i diritti di voto. A tale proposito è necessario un aumento di capitale da parte della società assuntrice, con soppressione del diritto d'opzione per gli attuali soci ed uno scambio di azioni da parte degli azionisti della società assunta. In questo caso, gli aumenti del valore nominale ed i versamenti a conguaglio rappresentano, per l'azionista, un ricavo di vendita non imponibile (utile in capitale privato; art. 16 cpv. 3 LIFD).

Tuttavia, una quasi fusione con successiva incorporazione viene equiparata ad una fusione. In questo caso, le prestazioni in denaro e gli aumenti del valore nominale rappresentano redditi della sostanza, assoggettati all'imposta sul reddito.

Una quasi fusione rappresenta una trasposizione quando i soci della società assunta, dopo l'apporto dei loro diritti di partecipazione, detengono almeno il 50 % del capitale della società assuntrice.

In caso di vendita – ma non in caso di quasi fusione – occorre rilevare che se la società assuntrice fa un'offerta d'acquisto senza che nella stessa appaia l'intenzione di effettuare una fusione, possono esservi i presupposti di una liquidazione totale indiretta o eventualmente di una liquidazione parziale indiretta. In questo caso, vi è reddito da sostanza solo se il venditore, nella sua qualità di azionista, ha egli stesso predisposto, in collaborazione con la società acquirente, il prelevamento dei mezzi della società che servono a finanziare il prezzo d'acquisto, o se si può dedurre che egli sapesse o avesse dovuto sapere dell'imminente fusione.

4.1.2 Concentrazione tramite fusione in generale

4.1.2.1 Fattispecie e definizioni

4.1.2.1.1 Trasferimento

Secondo il diritto civile il trasferimento di attivi e passivi può prendere le seguenti forme:

- Incorporazione (art. 3 cpv. 1 lett. a LFus; fusione propria);
- Combinazione (art. 3 cpv. 1 lett. b LFus; fusione propria);
- Trasferimento di patrimonio (art. 69-77 LFus; fusione impropria);
- Liquidazione (fusione impropria).

4.1.2.1.2 Incorporazione

Nel caso di fusione mediante incorporazione una o più società trasferenti sono sciolte e i loro patrimoni sono trasferiti ad una società preesistente.

4.1.2.1.3 Combinazione

In caso di fusione mediante combinazione, due o più società sono sciolte e i loro patrimoni sono trasferiti ad una società neo costituita.

4.1.2.1.4 Trasferimento di patrimonio

Il trasferimento di patrimonio è un nuovo istituto giuridico. Esso permette, alle società e ditte individuali iscritte nel registro di commercio, di trasferire tutto o parte del loro patrimonio ad altri soggetti di diritto privato. Come in materia di scissione e di fusione propria, il trasferimento degli attivi e passivi si compie uno actu; tutti gli elementi patrimoniali designati dal contratto sono trasferiti senza che i requisiti di forma specifici del trasferimento individuale vadano rispettati. Una fusione effettuata mediante un trasferimento di patrimonio comporta la liquidazione della società trasferente.

4.1.2.1.5 Scambio dei diritti di partecipazione e dei diritti societari o indennità

I soci della società trasferente hanno diritto a quote sociali o a diritti societari della società assuntrice (art. 7 LFus). Il contratto di fusione può tuttavia prevedere per loro la possibilità di scegliere tra le quote sociali o i diritti societari e un'indennità (fusione a contanti; art. 8 LFus).

4.1.2.1.6 Fusione ai fini fiscali

Per fusione, ai sensi dell'art. 61 cpv. 1 LIFD, s'intende una concentrazione con messa in comune dei patrimoni (fusione propria ed impropria), ossia una concentrazione effettuata tramite il trasferimento di tutti gli attivi e passivi di una o più società ad un'altra società, con scioglimento simultaneo o successivo della/e persona/e giuridica/che trasferente/i.

Lo svolgimento dell'operazione secondo il diritto civile non è determinante per la valutazione fiscale. Decisivi sono la situazione iniziale ed il risultato finale della transazione. Per tal motivo le fusioni proprie ed improprie hanno le stesse conseguenze fiscali.

4.1.2.1.7 Società

Per semplicità, qui di seguito verrà utilizzato per lo più solo il termine di "società". Tuttavia, quanto indicato vale anche per le società cooperative, le associazioni, le fondazioni e le altre persone giuridiche.

4.1.2.2 **Imposta federale diretta (imposta sull'utile)**

4.1.2.2.1 Principio

In caso di fusione, le riserve latenti non imposte possono essere trasferite senza conseguenze fiscali alla società assuntrice, purché le seguenti condizioni siano realizzate cumulativamente:

- l'impresa rimanga assoggettata all'imposta in Svizzera (art. 61, cpv. 1 LIFD);
- i valori fino allora determinanti per l'imposta sul reddito vengano ripresi (art. 61, cpv. 1 LIFD).

Nella LIFD non sono contenute altre condizioni per un trasferimento senza conseguenze fiscali delle riserve latenti non imposte, in seguito ad una concentrazione d'impresa.

4.1.2.2.2 Mantenimento dell'assoggettamento in Svizzera

L'esigenza del mantenimento dell'assoggettamento all'imposta in Svizzera si riferisce alla società assuntrice. Questa condizione può essere adempiuta anche in caso di fusione mediante incorporazione da parte di una società estera (art. 163 b della legge federale del 18 dicembre 1987¹³ sul diritto internazionale privato [LDIP]), purché gli attivi e passivi trasferiti siano attribuiti ad uno stabilimento d'impresa svizzero della persona giuridica estera assuntrice (passaggio da un assoggettamento illimitato ad un assoggettamento limitato; artt. 50-52 LIFD). Tuttavia, il mantenimento dell'assoggettamento all'imposta in Svizzera è garantito unicamente se il metodo di ripartizione fiscale internazionale attribuisce alla Svizzera, senza alcuna restrizione, il diritto d'imporre le riserve latenti trasferite. L'applicazione del metodo oggettivo (diretto), ai sensi dell'art. 6 cpv. 3 LIFD, garantisce tale attribuzione.

4.1.2.2.3 Fusione con effetto retroattivo

In caso di fusione, l'assoggettamento all'imposta della società trasferente cessa, di regola, con la radiazione dal registro di commercio. L'assoggettamento di una società nata da una fusione per combinazione inizia, di regola, con l'iscrizione a registro di commercio.

Una fusione con effetto retroattivo è riconosciuta fiscalmente solo se la richiesta d'iscrizione e la decisione di fusione sono depositate presso il registro di commercio entro sei mesi dalla data di chiusura del bilancio d'assunzione e se la richiesta d'iscrizione porta all'iscrizione senza condizione.

Se l'effetto retroattivo viene accettato, l'assoggettamento all'imposta, il periodo fiscale e il periodo di calcolo di una società nata da una fusione per combinazione iniziano con la data di assunzione stabilita. Di conseguenza, l'assoggettamento all'imposta della/e società trasferente/i cessa in quel momento. Altrimenti, per la determinazione dell'utile imponibile ci si basa sull'iscrizione a registro di commercio. In questo caso è necessario l'allestimento di un bilancio di chiusura a quella data.

4.1.2.2.4 Perdite degli anni precedenti della persona giuridica trasferente

Al momento della determinazione dell'utile netto imponibile, la società assuntrice può far valere, secondo l'art. 67 cpv. 1 LIFD, le perdite riportate e non ancora compensate della società trasferente (ripresa delle perdite degli anni precedenti). Una ripresa delle perdite

¹³ RS 291

precedenti è tuttavia esclusa in caso di elusione fiscale. Ciò si verifica, in particolare, quando la società trasferente è stata liquidata economicamente o è stata resa liquida (mantello di azioni; art. 5 cpv. 2 lett. b LTB) o se un esercizio (nel senso di attività aziendale) trasferito mediante fusione viene interrotto poco dopo la fusione (cfr. decisione della Commissione di ricorso in materia d'imposta federale diretta del Cantone di Zurigo del 6.1.2003, di prossima pubblicazione su StE 2004).

4.1.2.2.5 Utilizzazione di propri diritti di partecipazione

Se, per disinteressare i detentori dei diritti di partecipazione della società che scompare, la società assuntrice utilizza dei propri diritti di partecipazione il cui acquisto non ha determinato un'imposizione, essa realizza un utile imponibile o un onere giustificato dall'uso commerciale, pari alla differenza fra il valore determinante per l'imposta sull'utile ed il valore venale dei propri diritti di partecipazione.

4.1.2.3 **Imposta federale diretta** (*imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata*)

4.1.2.3.1 Principio

In caso di fusione, i privati che detengono dei diritti di partecipazione realizzano un reddito da partecipazioni pari agli aumenti del valore nominale, ai versamenti a conguaglio o ad altri vantaggi valutabili in denaro che ricevono e che sono a carico delle riserve della società di capitali o della società cooperativa assuntrice.

4.1.2.3.2 Scambio dei diritti di partecipazione e aumento del valore nominale

Il trasferimento dei diritti di partecipazione della società assuntrice ai detentori dei diritti di partecipazione della società trasferente non è imponibile. Tuttavia, vi sono delle conseguenze fiscali quando i diritti di partecipazione della società assuntrice hanno un valore nominale superiore a quelli della società trasferente (aumento gratuito del valore nominale; art. 20 cpv. 1 lett. c LIFD). Questo vale anche per gli aumenti gratuiti del valore nominale di società di capitali estere.

In caso di fusione, gli aumenti e le perdite di valore nominale possono essere compensati. Si ha un aumento gratuito del valore nominale imponibile solo se il totale delle riserve è ridotto a causa della trasformazione in capitale azionario.

4.1.2.3.3 Versamenti a conguaglio e indennità per diritti speciali

I versamenti a conguaglio ricevuti in caso di fusione (art. 7 cpv. 2 LFus), rappresentano un reddito imponibile da partecipazioni (art. 20 cpv. 1 lett. c LIFD) sia che provengano dalla società assuntrice che dalla società trasferente. Il Tribunale Federale ha confermato più volte questa interpretazione (Archivio 25, 242; Archivio 59, 719).

In caso di fusione propria o impropria, i versamenti a conguaglio sono imponibili solo se non compensati con una perdita di valore nominale (compensazione sulla base del principio della provenienza; **esempio n. 4 dell'allegato I**).

Se i versamenti a conguaglio sono effettuati da altri titolari di quote, si è in presenza di una cessione parziale non imponibile (art. 16 cpv. 3 LIFD).

Le indennità per diritti speciali (art. 7 cpv. 5 LFus) sono trattate come i versamenti a conguaglio.

4.1.2.3.4 Acquisto di buoni di godimento

L'acquisto di buoni di godimento (art. 7 cpv. 6 LFus) costituisce una liquidazione parziale diretta (cfr. circolare dell'AFC n. 5 del 19.8.1999, punto 2.1).

4.1.2.3.5 Indennità

Se viene scelto di versare delle indennità (art. 8 cpv. 1 LFus), queste vanno equiparate ad un ricavo di liquidazione. Nella misura in cui superano il valore nominale dei diritti di partecipazione consegnati, rappresentano un'eccedenza di liquidazione imponibile (art. 20 cpv. 1 lett. c LIFD).

4.1.2.3.6 Fusioni con indennità in contanti

Si ha una fusione con indennità in contanti quando si rinuncia del tutto ad attribuire delle quote sociali o dei diritti societari ed è previsto unicamente il versamento di un'indennità (art. 8 cpv. 2 in relazione con l'art. 18 cpv. 5 LFus). Secondo l'articolo 18 cpv. 5 LFus, in questo caso la decisione di fusione deve essere approvata dal 90 % almeno dei soci della società trasferente titolari di un diritto di voto.

Le fusioni con indennità in denaro, per ciò che riguarda l'imposta sul reddito comportano le stesse conseguenze fiscali di una liquidazione totale della società trasferente. Un'eccedenza di liquidazione imponibile (art. 20 cpv. 1 lett. c LIFD) è realizzata a condizione che l'indennità sia superiore al valore nominale delle azioni consegnate.

4.1.2.3.7 Utilizzazione dei propri diritti di partecipazione

Se, per lo scambio dei titoli, la società assuntrice utilizza propri diritti di partecipazione il cui acquisto non ha comportato un'imposizione, la differenza fra il valore venale di tali diritti al momento della fusione ed il loro valore nominale è considerata come un'indennità in contanti. Se solo una parte dei diritti di partecipazione scambiati proviene dalla scorta di azioni proprie della società assuntrice, il relativo reddito da sostanza va ripartito proporzionalmente al valore nominale dei diritti di partecipazione della società assuntrice attribuiti (**es. n. 5 dell'allegato I**)

4.1.2.3.8 Indennità di "squeeze-out"

Secondo l'art. 33 cpv. 1 della Legge federale del 24 marzo 1995¹⁴ sulle borse e il commercio di valori mobiliari (Legge sulle borse, LBVM) l'offerente che, una volta spirato il termine per l'offerta, dispone di più del 98 % dei diritti di voto della società mirata può, entro un termine di tre mesi, chiedere al giudice di annullare i titoli di partecipazione restanti (procedura di squeeze-out). A tale scopo l'offerente deve intentare azione contro la società. Gli altri azionisti, i quali possiedono ancora delle azioni, possono intervenire nella procedura. La società procede ad una nuova emissione di questi titoli e li consegna all'offerente, contro pagamento del prezzo dell'offerta o l'esecuzione dell'offerta di permuta a favore dei proprietari dei titoli annullati (art. 33 cpv. 2 LBVM).

¹⁴ RS 954.1

Secondo la LFus la procedura di “squeeze-out” è regolata dalle disposizioni concernenti la fusione con indennità in contanti (art. 8 cpv. 2 in relazione con l’art. 18 cpv. 5 LFus). È sufficiente l’approvazione di almeno il 90 % dei soci della società trasferente titolari di un diritto di voto (art. 18 cpv. 5 LFus). Secondo la LFus non è obbligatoria una nuova emissione di azioni.

In caso di fusione mediante incorporazione, le indennità di “squeeze-out” (prestazioni in contanti) sono da equiparare ad un ricavo di liquidazione. Nel caso in cui tale ricavo superi il valore nominale delle azioni consegnate, è realizzata un’eccedenza di liquidazione imponibile (art. 20 cpv. 1 lett. c LIFD).

Nella misura in cui le indennità di “squeeze-out” sono versate indirettamente da altri detentori dei diritti di partecipazione della società assuntrice (liberazione di nuovi diritti di partecipazione della società assuntrice, il cui valore nominale è identico a quello dei diritti di partecipazione della società trasferente, al prezzo dell’indennità di “squeeze-out”), non è realizzato un ricavo di liquidazione, bensì un ricavo da vendita (utile in capitale privato secondo l’art. 16 cpv. 3 LIFD).

4.1.2.3.9 Fusione mediante incorporazione di una società svizzera da parte di una società estera

Secondo l’art. 163 b LDIP una società estera può riprendere una società svizzera (“fusione mediante emigrazione”).

Per l’imposta federale diretta (imposta sul reddito) una tale operazione non rappresenta di principio una realizzazione dell’eccedenza di liquidazione.

Per contro, se i soci svizzeri della società trasferente ricevono degli aumenti gratuiti di valore nominale, dei versamenti in denaro o delle prestazioni in natura ad essi equivalenti, devono dichiarare tali prestazioni valutabili in denaro nell’elenco titoli.

4.1.2.4 **Imposta preventiva**

4.1.2.4.1 Fusione di società di capitali e di società cooperative svizzere

I versamenti a conguaglio, le azioni gratuite, gli aumenti gratuiti del valore nominale e gli altri ricavi che, in caso di fusione, pervengono ai proprietari dei diritti di partecipazione od a persone loro vicine, soggiacciono all’imposta preventiva secondo l’art. 4 cpv. 1 lett. b LIP, a condizione che gli stessi siano effettuati a carico delle riserve di una società svizzera.

L’art. 5 cpv. 1 lett. a LIP prevede, quale eccezione, che non sono imponibili le riserve e gli utili di una società le quali, in caso di ristrutturazione secondo l’art. 61 LIFD, sono trasferite nelle riserve della società di capitali o cooperativa svizzera che ne risulta. L’eccezione si fonda sul fatto che la sostanza fiscale trasferita resta imponibile in Svizzera.

Anche ai fini dell’imposta preventiva gli aumenti di valore nominale e i versamenti a conguaglio, in caso di fusione, sono compensati con le perdite di valore nominale.

Quanto detto in merito all’imposta federale diretta (redditi da sostanza mobiliare privata), vale anche per l’imposta preventiva, a condizione che si tratti della ripresa degli attivi e passivi di una società svizzera nell’ambito di una fusione.

Per contro, la prassi dell'imposta federale diretta concernente la trasposizione, la liquidazione parziale indiretta e la liquidazione totale indiretta non è applicabile. Tali fattispecie tuttavia, in caso di vendita di una partecipazione di una società svizzera detenuta da un residente estero, è da esaminare sotto l'aspetto dell'elusione fiscale (art. 21 cpv. 2 LIP).

4.1.2.4.2 Fusione con una società estera

Secondo l'art. 163 b LDIP una società estera può riprendere una società svizzera ("fusione mediante emigrazione"). Una tale fusione è da equiparare al trasferimento della sede all'estero, ciò che equivale ad una liquidazione (art. 4 cpv. 2 LIP). Sull'eccedenza di liquidazione è dovuta l'imposta preventiva. I titolari delle quote della società svizzera assorbita sono i beneficiari della prestazione e possono dunque far valere il diritto al rimborso.

Se la notifica sostitutiva del pagamento non può essere applicata (art. 24 cpv. 1 lett. d OIP), i titolari in svizzera delle quote devono dichiarare l'eccedenza di liquidazione nella colonna "ricavi soggetti all'imposta preventiva", per poter far valere il diritto al rimborso. Nel caso in cui l'imposta preventiva non può essere addossata, l'eccedenza di liquidazione va calcolata secondo il metodo detto "lordo per netto" (eccedenza di liquidazione : 65 %).

Il rimborso dell'imposta preventiva ad un detentore di quote all'estero è retto dalle disposizioni contenute nelle relative convenzioni di doppia imposizione.

4.1.2.5 **Tassa di bollo d'emissione**

I diritti di partecipazione che sono costituiti o aumentati sulla base di decisioni di fusione, non sottostanno alla tassa d'emissione (art. 6 cpv. 1 lett. a^{bis} LTB).

Non sono esonerati dalla tassa (riservato l'art. 6 cpv. 1 lett. d LTB):

- a) Un aumento di capitale della società assuntrice che eccede il capitale nominale della società trasferente, nel caso in cui siano adempiuti i criteri dell'elusione della tassa.
- b) Un aumento supplementare di capitale della società assuntrice.
- c) Un aumento di capitale della società trasferente effettuato in vista di una fusione.

Se, per lo scambio dei titoli, la società assuntrice utilizza dei propri diritti di partecipazione il cui acquisto ha già prodotto un'imposizione, la tassa d'emissione non è dovuta, poiché il capitale formalmente non è toccato dall'acquisto e dalla successiva rimessa in circolazione dei diritti di partecipazione (circolare AFC n. 5 del 19.8.1999, punto 6).

4.1.2.6 **Tassa di bollo di negoziazione**

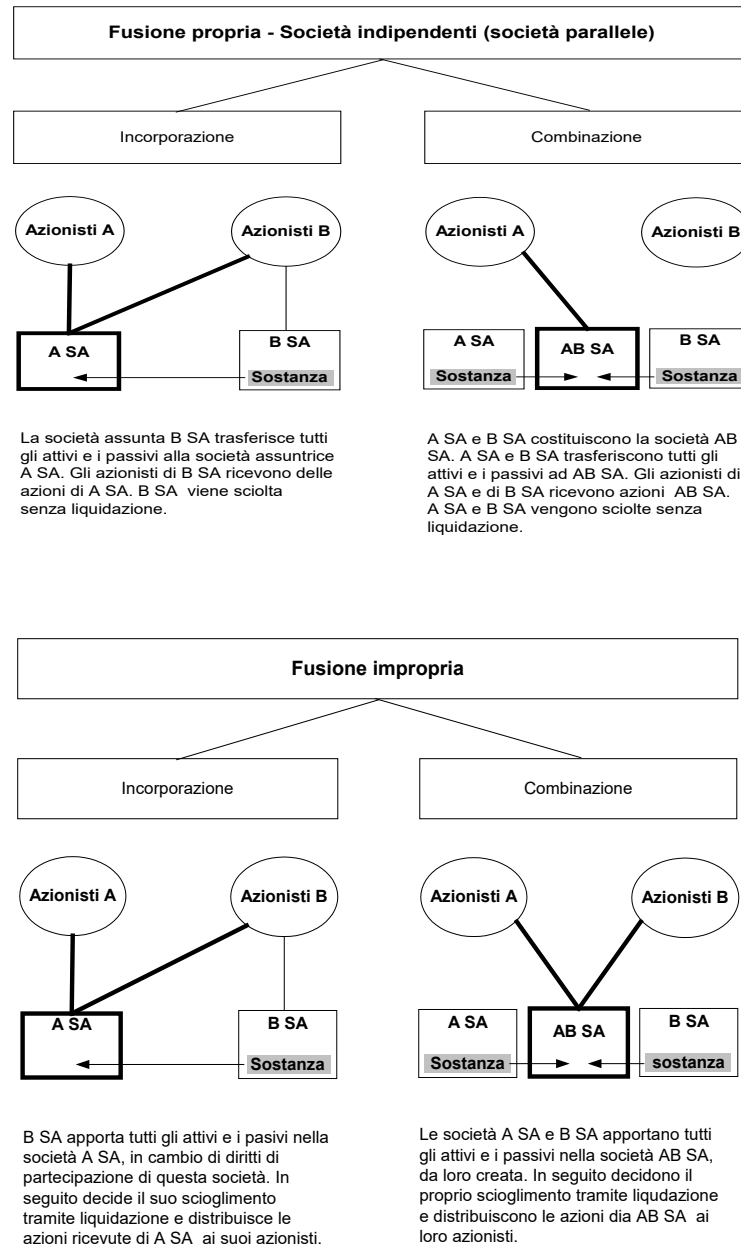
Il trasferimento di documenti imponibili nell'ambito di una fusione non è assoggettato alla tassa di negoziazione (art. 14 cpv. 1 lett. i LTB). Questo vale anche quando sono trasferiti contemporaneamente debiti verso terzi.

4.1.3 Fusione propria e impropria di società indipendenti (società parallele)

4.1.3.1 Fattispecie

Con la fusione di società indipendenti, una società riprende gli attivi e i passivi di un'altra società cui partecipano altre persone.

Rappresentazione schematica¹⁵



¹⁵ REICH, op. cit., pagg. 184 e 187

4.1.3.2 Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

4.1.3.2.1 Principio

Vedi commenti al punto 4.1.2.2.

Vi è tuttavia da prestare attenzione alla particolarità seguente:

4.1.3.2.2 Aggio e disaggio di fusione

Se l'assunzione degli attivi e dei passivi della società trasferente, nella quale la società assuntrice non partecipava in passato, genera un utile contabile (differenza tra l'eccedenza degli attivi ed il valore nominale - inferiore - dei nuovi diritti di partecipazione emessi) vi è un apporto in capitale senza conseguenze sul risultato (aggio di fusione; art. 60 lett. a LIFD). Nemmeno una perdita contabile comporta delle conseguenze ai fini dell'imposta sull'utile (trasferimento di riserve latenti non imposte nella società assuntrice).

4.1.3.3 **Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata)**

Vedi commenti al punto 4.1.2.3.

4.1.3.4 **Imposta preventiva**

Vedi commenti al punto 4.1.2.4.

4.1.3.5 **Tassa di bollo d'emissione**

Vedi commenti al punto 4.1.2.5.

4.1.3.6 **Tassa di bollo di negoziazione**

Vedi commenti al punto 4.1.2.6.

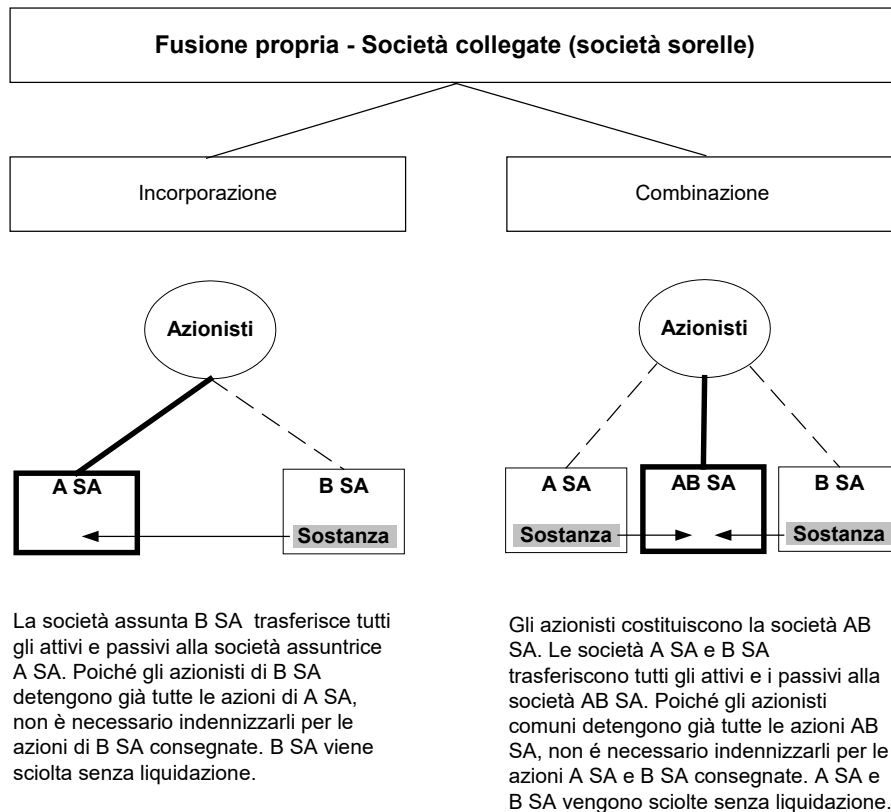
4.1.4 Fusione propria e impropria di società collegate (società sorelle)

4.1.4.1 *Fattispecie*

In caso di fusione tra società collegate, una società riprende gli attivi e i passivi di un'altra società cui partecipano le stesse persone.

Secondo il diritto civile, una fusione propria tra società sorelle (mediante incorporazione o combinazione) può avere luogo a condizioni agevolate (art. 23 e 24 LFus). Inoltre, uno scambio di azioni (art. 7 LFus) o un'indennità (art. 8 LFus) non sono necessari se si tratta di vere società sorelle (soci identici al 100 %).

Rappresentazione schematica della fusione propria di società collegate (società consorelle)¹⁶



4.1.4.2 **Imposta federale diretta (imposta sull'utile)**

Vedi commenti al punto 4.1.2.2.

4.1.4.3 **Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata)**

4.1.4.3.1 Principio

Vedi commenti al punto 4.1.2.3.

Vi è tuttavia da prestare attenzione alla particolarità seguente:

4.1.4.3.2 Fusioni di società con un bilancio deficitario vero e proprio

Se una società con un bilancio deficitario vero e proprio riprende mediante incorporazione gli attivi e i passivi di una società con delle riserve e degli utili riportati, detenuta dagli stessi soci (persone fisiche), quest'ultimi ottengono una prestazione valutabile in denaro derivante dal risanamento (applicazione della teoria del triangolo). Lo stesso vale anche nel caso inverso. Tale fusione di una società con un bilancio deficitario vero e proprio con un'altra società, a carico delle riserve e degli utili riportati di quest'ultima, si spiega solo per il fatto che entrambe le società erano detenute nella stessa misura dagli stessi soci, i quali si avvantaggiano

¹⁶ REICH, op. cit., pag. 188

allo stesso modo del risanamento. Tale fusione implica la riduzione del substrato fiscale latente sulle distribuzioni di utili e riserve (ASA 70, 289; StE 2001, B 24.4 n. 57). Per tale motivo, in caso di fusione con una società sorella con un bilancio deficitario vero e proprio, la teoria del triangolo modificata (rinuncia temporanea ad imporre i titolari delle quote) non può essere applicata.

Lo stesso vale anche in caso di concessione di vantaggi ad una società sorella con un bilancio deficitario vero e proprio, nella misura in cui gli utili e le riserve distribuibili sono ridotti.

4.1.4.4 Imposta preventiva

4.1.4.4.1 Principio

Vedi commenti al punto 4.1.2.4.

Vi è tuttavia da prestare attenzione alla particolarità seguente:

4.1.4.4.2 Fusioni con società di capitali o cooperative con un bilancio deficitario vero e proprio

La teoria del triangolo vale anche per l'imposta preventiva se una società con un bilancio deficitario vero e proprio riprende tramite fusione una società che dispone di riserve (ad es. in caso di risanamento tramite fusione; art. 6 LFus). Questo vale anche nel caso inverso.

4.1.4.5 Tassa di bollo d'emissione

Vedi commenti al punto 4.1.2.5.

4.1.4.6 Tassa di bollo di negoziazione

Vedi commenti al punto 4.1.2.6.

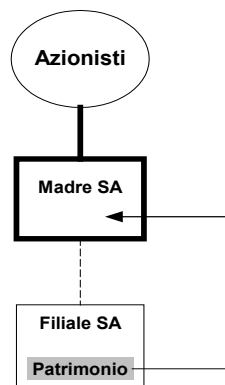
4.1.5 **Fusione mediante incorporazione di una società filiale (“Up-Stream Merger”)**

4.1.5.1 **Fattispecie**

In caso di fusione mediante incorporazione della filiale, una società esistente riprende l'insieme degli attivi e dei passivi di una società che già controllava. La filiale viene sciolta. Uno scambio di azioni (art. 7 LFus) o un'indennità (art. 8 LFus) non sono necessari e l'incorporazione può avere luogo, secondo il diritto civile, a condizioni agevolate (art. 23 e 24 LFus).

Rappresentazione schematica¹⁷

Incorporazione di una società filiale
«up-stream merger»



La società ripresa, Filiale SA, trasferisce l'insieme degli attivi e dei passivi alla società assuntrice Madre SA. Poiché Madre SA detiene già tutte le azioni della Filiale SA, un'indennizzo non è necessario. Nel conto "Partecipazioni" la partecipazione Figlia SA viene annullata e rimpiazzata dall'attivo netto ripreso. Eventuali differenze costituiscono degli utili o delle perdite di fusione.

¹⁷ REICH, op. cit., pag. 186

4.1.5.2 **Imposta federale diretta** (*imposta sull'utile*)

4.1.5.2.1 Principio

Vedi commenti al punto 4.1.2.2.

Vi è tuttavia da prestare attenzione alle considerazioni seguenti:

4.1.5.2.2 Utili e perdite di fusione

Se l'assunzione degli attivi e dei passivi della società assorbita determina un utile contabile (differenza tra l'attivo netto trasferito ed il valore contabile inferiore della partecipazione), lo stesso fa parte dell'utile netto imponibile (art. 61 cpv. 5 LIFD) con concessione della riduzione per partecipazioni (circolare dell'AFC n. 9 del 9.7.1998, punto 2.4.1 lett. b).

Se invece la fusione determina una perdita contabile (differenza tra l'attivo netto trasferito ed il valore contabile superiore dei diritti di partecipazione annullati), questa non può essere dedotta fiscalmente (art. 61 cpv. 5 LIFD). Ciò vale solo per perdite di fusione improprie, ossia quando le riserve latenti ed il goodwill della società ripresa compensano la perdita contabile. Per contro, le perdite di fusione proprie, essendo causate da una sopravvalutazione dei diritti di partecipazione annullati, possono essere fatte valere fiscalmente.

4.1.5.2.3 Attivazione di una perdita di fusione impropria a titolo di goodwill

Secondo il diritto commerciale, una perdita di fusione impropria può essere attivata quale goodwill (Manuale svizzero di revisione, edizione 1998, p. 213). Questa attivazione non ha conseguenze fiscali. Il valore fiscale del goodwill è pari a zero (riserva negativa corrispondente al goodwill). Per la determinazione dell'utile netto imponibile, gli ammortamenti effettuati sul goodwill sono aggiunti all'utile netto.

4.1.5.2.4 Perdita di fusione effettiva o ammortamento della partecipazione che scompare e assunzione delle perdite riportate della società filiale assorbita

Al momento della fusione di società precedentemente risanate, gli ammortamenti effettuati sui contributi di risanamento portati all'attivo, devono ancora essere commercialmente giustificati (art. 62, cpv. 4 LIFD).

Per la determinazione dell'utile netto imponibile, la società assuntrice può far valere, secondo l'art. 67 cpv. 1 LIFD, le perdite riportate e non ancora fiscalmente compensate della società filiale assorbita.

Le perdite degli anni precedenti non ancora compensate sono trasferite con l'esercizio (nel senso di attività aziendale) che le ha generate. Di conseguenza, una ripresa di tali perdite è pure possibile se i diritti di partecipazione nella società filiale assunta hanno dovuto essere ammortizzati in precedenza o se vi è una perdita di fusione effettiva.

Per contro, una ripresa delle perdite precedenti della società filiale assorbita è esclusa nel caso in cui:

- la società assorbita sta per essere liquidata
- l'attività aziendale (esercizio) trasferita cessa poco dopo la fusione
- la società assorbita è stata risanata dalla società madre poco prima della fusione e questo risanamento non ha avuto effetto sul risultato fiscale della filiale (utile di fusione improprio; raddoppio della stessa perdita economica; cfr. decisione della Commissione di ricorso in materia d'imposta federale diretta del canton Zurigo del 6.1.2003, di prossima pubblicazione su StE 2004).

4.1.5.2.5 Ammortamenti e accantonamenti sulla partecipazione alla società assunta

Le correzioni di valore e gli ammortamenti effettuati su delle partecipazioni di almeno il 20 % sono aggiunti all'utile imponibile se non sono più giustificati (art. 62 cpv. 4 LIFD). Occorre tuttavia un aumento durevole del valore della partecipazione. In seguito alla fusione, i diritti di partecipazione della società filiale vengono annullati. Per questo motivo, nella tassazione del periodo fiscale che precede la fusione, bisogna esaminare in che misura eventuali ammortamenti o accantonamenti effettuati sulla partecipazione nella società filiale trasferente sono ancora giustificati economicamente (circolare dell'AFC n. 9 del 9.7.1998, punto 2.5.2).

4.1.5.3 **Imposta preventiva**

Vedi commenti al punto 4.1.2.4.

4.1.5.4 **Tassa di bollo di negoziazione**

Vedi commenti sotto punto 4.1.2.6.

4.1.5.5 **Imposte non interessate**

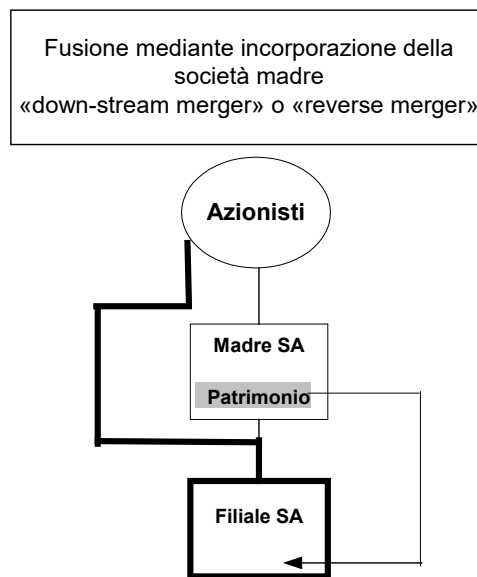
- Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata);
- Tassa di bollo d'emissione.

4.1.6 **Incorporazione della società madre** („Down-Stream Merger“ o „Reverse Merger“)

4.1.6.1 *Fattispecie*

Nel caso di fusione mediante incorporazione della società madre, la società filiale riprende la totalità degli attivi e dei passivi della madre. Essa entra così in possesso dei propri diritti di partecipazione, che consegna agli azionisti della società madre. Quest'ultima, con la fusione è sciolta e radiata dal registro di commercio (art. 3 cpv. 2 LFus).

Rappresentazione schematica¹⁸



La società Madre SA trasferisce l'insieme degli attivi e dei passivi alla società Filiale SA, la quale entra così in possesso di tutte le proprie azioni. Filiale SA scambia le proprie azioni contro le azioni della società Madre SA, le quali saranno annullate dopo il suo scioglimento.

4.1.6.2 **Imposta federale diretta** (imposta sull'utile)

Vedi commenti al punto 4.1.2.2 e 4.1.3.2

Con una fusione mediante incorporazione della società madre, l'insieme degli attivi e passivi della società madre sono trasferiti alla società filiale. L'incorporazione della società madre costituisce, fondamentalmente, un apporto di capitale dei detentori dei diritti di partecipazione della società madre alla società filiale assuntrice (art. 60, lett. A LIFD). La differenza fra gli attivi trasferiti (senza i diritti di partecipazione alla filiale) ed i passivi costituisce un aggio o un disagio di fusione senza incidenza fiscale (**esempio n. 6 dell'allegato I**).

¹⁸ REICH, op. cit., pag. 186

4.1.6.3 Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata)

Con quest'operazione gli azionisti della società madre incorporata ottengono i diritti di partecipazione alla società filiale, in sostituzione dei diritti di partecipazione alla madre, che sono annullati. Per questo motivo, le spiegazioni al punto 4.1.2.3 devono essere prese in considerazione per l'imposta sul reddito (**esempio n. 6 dell'allegato I**).

4.1.6.4 Imposta preventiva

Con la fusione mediante incorporazione della società madre, gli azionisti di quest'ultima ottengono i diritti di partecipazione alla società filiale, in sostituzione dei diritti di partecipazione alla madre, che sono annullati. Per questo motivo occorre prendere in considerazione quanto menzionato per l'imposta preventiva al punto 4.1.2.4 (**esempio n. 6 dell'allegato I**).

4.1.6.5 Tassa di bollo d'emissione

Secondo l'art. 6, cpv. 1, lett. a^{bis} LTB, un aumento di capitale della società filiale non è sottoposto alla tassa d'emissione fino all'ammontare del capitale della società madre trasferente. Eventuali guadagni di valore nominale sono per contro assoggettati alla tassa.

4.1.6.6 Tassa di bollo di negoziazione

Vedi commenti al punto 4.1.2.6

4.1.7 Concentrazione senza fusione (concentrazione avente carattere di fusione; quasi fusione)

4.1.7.1 Fattispecie

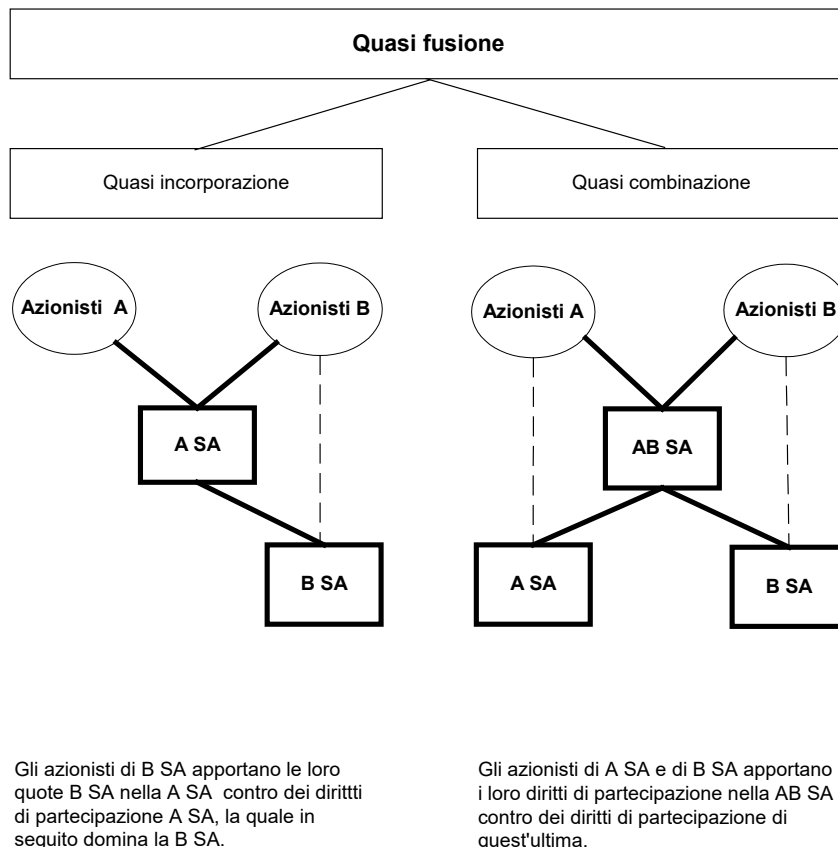
In caso di quasi fusione, ai fini giuridici non vi è una fusione di due o più società, ma solo una stretta interdipendenza economica ed azionaria (o con altri diritti di partecipazione) delle società così riunite.

La quasi fusione non è regolata dal diritto civile.

Per tutte le imposte trattate nella presente circolare vi è una quasi fusione se, dopo la ripresa, la società assuntrice detiene almeno il 50 % dei diritti di voto dell'altra società e se al massimo il 50 % del valore effettivo dei diritti di partecipazione assunti sono accreditati o pagati ai titolari delle quote della società ripresa. Così, una quasi fusione presuppone un aumento di capitale da parte della società assuntrice, destinato allo scambio di azioni con i soci della società assunta (e dunque la soppressione del diritto di sottoscrizione preferenziale per i propri soci).

Dal punto di vista economico, una quasi fusione può comportare le stesse conseguenze di una fusione mediante incorporazione o combinazione.

Schema¹⁹



4.1.7.2 **Imposta federale diretta** (imposta sull'utile)

4.1.7.2.1 Principio

Nessuna fusione ha luogo ai fini giuridici in caso di quasi fusione. Sia per la società assuntrice che per quella assunta, una quasi fusione di principio non comporta delle conseguenze fiscali. Per contro, per le società di capitali o le società cooperative che trasferiscono dei diritti di partecipazione della società assunta nell'ambito di una quasi fusione, possono esserci delle conseguenze ai fini dell'imposta sull'utile (rivalutazioni, cfr. punto 4.6 più avanti).

4.1.7.2.2 Utilizzazione dei propri diritti di partecipazione

Se, per lo scambio dei titoli, la società assuntrice utilizza dei propri diritti di partecipazione il cui acquisto non ha determinato un'imposizione, essa realizza un utile imponibile o un onere giustificato dall'uso commerciale, pari alla differenza fra il valore determinante per l'imposta sull'utile ed il valore venale dei propri diritti di partecipazione.

4.1.7.3 **Imposta federale diretta** (imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata)

4.1.7.3.1 Principio

In caso di quasi fusione il substrato fiscale della società assunta viene mantenuto, poiché la società non viene sciolta. Per l'azionista, gli aumenti del valore nominale ed i pagamenti a conguaglio rappresentano in questo caso un ricavo di vendita non imponibile.

¹⁹ REICH, op. cit., pag. 188

4.1.7.3.2 Quasi fusione con incorporazione successiva

In una decisione del 9 novembre 2001, il Tribunale Federale ha deciso che, indipendentemente dall'esistenza di un'elusione fiscale, di una trasposizione o di una liquidazione parziale indiretta, un aumento del valore nominale nella sfera privata, realizzato nell'ambito di una quasi fusione mediante incorporazione successiva, può essere qualificato quale reddito imponibile della sostanza (**esempio n. 7 dell'allegato I**). Ciò avviene quando le due fasi della ristrutturazione consentono di realizzare economicamente lo stesso risultato che in caso di fusione nel senso giuridico, tramite la riunione dei patrimoni delle società partecipanti. Se le due fasi si succedono entro un breve lasso di tempo, allora è probabile che la riunione avente il carattere di fusione rappresenti unicamente la fase preliminare della fusione vera e propria, che abbia avuto luogo solo in previsione della stessa e che perciò possa essere giudicata solo tenendo conto dell'incorporazione successiva. In tal caso vanno applicati gli stessi principi d'imposizione validi per la fusione (Archivio 72, 413 = StE 2002, B 24.4 n. 66). Questa interpretazione del Tribunale federale vale anche per i versamenti a conguaglio.

Se la fusione mediante incorporazione ha luogo entro 5 anni dall'offerta di assunzione, essa è considerata ravvicinata nel tempo e, per le persone private che partecipano nella società assunta, ha le stesse conseguenze fiscali di una fusione diretta.

4.1.7.4 **Imposta preventiva**

Le considerazioni fatte in relazione all'imposta federale diretta (redditi della sostanza mobiliare privata) valgono anche per l'imposta preventiva, fintanto che si tratti della ripresa di una società svizzera tramite quasi fusione.

4.1.7.5 **Tassa di bollo d'emissione**

I diritti di partecipazione creati o aumentati conformemente a delle decisioni di fusione o di concentrazioni economicamente equiparate alle stesse (quasi fusioni), non sono sottoposti alla tassa d'emissione (art. 6 cpv. 1 lett. a^{bis} LTB).

Non sono esonerati dalla tassa:

- a) L'aumento di capitale della società assuntrice che eccede il capitale nominale della società ripresa, nel caso in cui siano adempiuti i criteri dell'elusione della tassa.

Se vengono apportate delle partecipazioni estere con un capitale nominale contenuto ed un aggio elevato, da persone fisiche residenti all'estero o da società anonime, a garanzia limitata o cooperative svizzere o estere, è permesso, di regola, l'aumento del capitale nominale pari al 30 % del valore venale delle partecipazioni trasferite.

- b) L'apporto di pacchetti di partecipazioni che non permette di conseguire la maggioranza dei diritti di voto del 50 %.

4.1.7.6 **Tassa di bollo di negoziazione**

Il trasferimento di documenti imponibili in relazione ad una quasi fusione è esonerato dalla tassa di bollo di negoziazione (art. 14 cpv. 1 lett. i LTB).

4.2 Trasformazione

4.2.1 Trasformazione di una persona giuridica in un'altra persona giuridica in generale

4.2.1.1 Fattispecie

Secondo la LFus, una persona giuridica può modificare la propria forma giuridica trasformandosi direttamente in un'altra persona giuridica di diversa forma giuridica (art. 53 LFus). Questo cambiamento diretto di forma giuridica non è tuttavia possibile per tutte le forme giuridiche (art. 54 LFus). Per le trasformazioni che non possono essere effettuate direttamente è possibile ricorrere alle seguenti operazioni previste dal diritto civile:

- Trasferimento di patrimonio (artt. 69-77 LFus);
- Liquidazione e costituzione mediante apporto in natura.

Come per tutte le fattispecie costitutive di una ristrutturazione, l'operazione di diritto civile non è determinante per la valutazione fiscale.

4.2.1.2 Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

4.2.1.2.1 Principio

La trasformazione di una persona giuridica in un'altra persona giuridica è fiscalmente neutra per l'imposta sull'utile, se:

- l'assoggettamento all'imposta in Svizzera perdura;
- i valori fino allora determinanti per l'imposta sull'utile vengono ripresi (art. 61, cpv. 1 LIFD).

La LIFD non contiene altre disposizioni concernenti la trasformazione fiscalmente neutra di una persona giuridica in un'altra persona giuridica.

4.2.1.2.2 Continuità dell'assoggettamento in Svizzera

La condizione della continuità dell'assoggettamento in Svizzera si riferisce alla persona giuridica trasformata.

4.2.1.2.3 Trasformazione con effetto retroattivo

Al momento della trasformazione di una persona giuridica in un'altra persona giuridica, l'assoggettamento non è, di regola, interrotto. Tuttavia, quando la trasformazione conduce ad una modifica dell'aliquota d'imposta, l'assoggettamento prende fine ed incomincia nuovamente. In tal caso, la data di riferimento è, di regola, quella dell'iscrizione nel registro di commercio.

Una trasformazione con effetto retroattivo che conduce ad una modifica dell'aliquota d'imposta, è riconosciuta fiscalmente soltanto se la richiesta d'iscrizione e la decisione di trasformazione sono depositate al registro di commercio nei sei mesi seguenti la data di riferimento del bilancio di trasformazione e se la richiesta d'iscrizione porta all'iscrizione incondizionata.

Se l'effetto retroattivo della trasformazione che conduce ad una modifica dell'aliquota d'imposta è ammesso, l'assoggettamento, il periodo fiscale e il periodo di computo vengono interrotti alla data di trasformazione stabilita. In caso contrario, ci si basa sull'iscrizione al registro di commercio per determinare l'utile imponibile. In questo caso, è necessario di chiudere i conti a quella data.

4.2.1.2.4 Perdite degli anni precedenti

Nel quadro della trasformazione di una persona giuridica assoggettata all'imposta in un'altra persona giuridica, le perdite degli anni precedenti non ancora fiscalmente compensate possono essere fatte valere per determinare l'utile imponibile secondo l'articolo 67 capoverso 1 LIFD.

4.2.1.3 **Imposta federale diretta** (*imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata*)

Con la trasformazione di una persona giuridica in un'altra persona giuridica, l'imposta sul reddito è interessata soltanto se la persona giuridica viene trasformata in una società di capitali o cooperativa. I privati che partecipano a questa trasformazione realizzano in tal caso un reddito da partecipazioni nella misura in cui ricevono azioni gratuite, un valore nominale maggiore, pagamenti compensativi o altre prestazioni valutabili in denaro, effettuati a carico delle riserve della società di capitali o cooperativa trasformata.

4.2.1.4 **Imposta preventiva**

L'articolo 5 capoverso 1 lettera a LIP prevede un'eccezione nel senso che le riserve e gli utili di una società che, nel quadro di una ristrutturazione ai sensi dell'articolo 61 LIFD, sono trasferiti nelle riserve di una società svizzera di capitali o cooperativa assuntrice o trasformata, non sono soggette all'imposta preventiva. Tale eccezione si fonda sul fatto che il substrato fiscale trasferito resta imponibile in Svizzera.

Secondo l'articolo 4 capoverso 1 lettera b LIP, i pagamenti a conguaglio, le azioni gratuite, gli aumenti gratuiti del valore nominale e gli altri rendimenti percepiti, all'atto di una trasformazione di una società in un'altra società di capitali o cooperativa, dai detentori di diritti di partecipazione o da terzi loro vicini, sono soggetti all'imposta preventiva se effettuati a carico delle riserve di una società svizzera di capitali o cooperativa.

4.2.1.5 **Tassa di bollo d'emissione**

Nell'ambito di una trasformazione mediante cambiamento della forma giuridica (trasformazione diretta), non vi è emissione o aumento di nuovi diritti di partecipazione. Di conseguenza, la tassa d'emissione non è interessata.

Secondo l'articolo 6 capoverso 1 lettera a^{bis} LTB, i diritti di partecipazione creati o aumentati all'atto della « trasformazione indiretta » di una società di capitali o cooperativa (liquidazione e costituzione mediante apporto in natura o trasferimento di patrimonio) non soggiacciono alla tassa di bollo d'emissione nella misura in cui non eccedano il capitale preesistente.

Secondo l'articolo 9 capoverso 1 lettera e LTB, la tassa d'emissione è pari all'1% del valore nominale dei diritti di partecipazione costituiti o aumentati conformemente a decisioni di trasformazione di un'associazione, una fondazione o un'impresa di diritto pubblico in una società di capitali o cooperativa. Tuttavia, tale riduzione dell'imponibile è accordata soltanto

se il soggetto giuridico interessato esisteva da almeno cinque anni. In ogni caso, la tassa è conteggiata (proporzionalmente) a posteriori nella misura in cui i diritti di partecipazione siano alienati nei cinque anni seguenti la trasformazione.

4.2.1.6 Tassa di bollo di negoziazione

Nell'ambito di una trasformazione mediante cambiamento della forma giuridica (trasformazione diretta), non vi è trasferimento di beni. Di conseguenza, la tassa di negoziazione non è interessata.

Il trasferimento a titolo oneroso di documenti imponibili, connesso ad una « trasformazione indiretta » (liquidazione e costituzione mediante apporti in natura o trasferimento di patrimonio), non soggiace alla tassa di negoziazione (art. 14 cpv. 1 lett. i LTB).

4.2.2 Trasformazione di una società di capitali o cooperativa in un'altra società di capitali o cooperativa

4.2.2.1 Fattispecie

In diritto civile, la trasformazione di una società di capitali o cooperativa in un'altra società di capitali o cooperativa può avvenire direttamente (artt. 53 e 54 LFus). Un simile cambiamento della forma giuridica non presuppone la costituzione di una nuova società e, di conseguenza, neppure il trasferimento degli attivi e dei passivi. Nonostante il cambiamento di forma giuridica, la società conserva la propria identità e personalità giuridica.

4.2.2.2 Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

4.2.2.2.1 Principio

Per quel che concerne l'imposta sull'utile, la trasformazione di una società di capitali o cooperativa in un'altra società di capitali o cooperativa non presuppone una modifica dell'aliquota d'imposta né, di conseguenza, un'interruzione del periodo fiscale. Non è dunque necessario allestire e presentare dei conti intermedi.

4.2.2.2.2 Continuità dell'assoggettamento in Svizzera

La condizione della continuità dell'assoggettamento in Svizzera si riferisce alla società di capitali o cooperativa trasformata. Questa condizione può anche essere soddisfatta in caso di trasferimento all'estero della sede („trasformazione“ in una società estera; art. 163 LDIP) nella misura in cui gli attivi ed i passivi trasferiti debbano essere attribuiti ad uno stabilimento d'impresa svizzero della persona giuridica estera (passaggio dall'assoggettamento illimitato all'assoggettamento limitato; artt. 50-52 LIFD). Tuttavia, l'assoggettamento è mantenuto in Svizzera soltanto se il metodo di ripartizione fiscale internazionale attribuisce alla Svizzera, senza alcuna restrizione, il diritto d'imporre le riserve latenti trasferite. L'applicazione del metodo oggettivo (diretto), ai sensi dell'art. 6 cpv. 3 LIFD, garantisce tale attribuzione.

I conti intermedi devono essere chiusi e presentati in caso di trasferimento all'estero della sede o dell'amministrazione (art. 79 cpv. 3 LIFD). L'assoggettamento non è tuttavia interrotto se il trasferimento di sede non comporta una modifica dell'aliquota d'imposta.

4.2.2.3 **Imposta federale diretta** (*imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata*)

4.2.2.3.1 Principio

Vedi le argomentazioni al punto 4.2.1.3 qui sopra.

La trasformazione di una società di capitali o cooperativa in un'altra società di capitali o cooperativa è senza incidenza fiscale per i soci a condizione che non vengano effettuati aumenti gratuiti del valore nominale o pagamenti compensativi.

4.2.2.3.2 Trasferimento della sede all'estero

Giusta l'articolo 163 LDIP, una società svizzera può, senza liquidazione né nuova costituzione, sottoporsi al diritto straniero („trasformazione“ in una società estera).

Per quel che concerne l'imposta federale diretta, le conseguenze fiscali sono le medesime che in caso di assunzione di una società svizzera da parte di una società estera (cfr. punto 4.1.2.3.9 qui sopra).

4.2.2.4 **Imposta preventiva**

4.2.2.4.1 Principio

Vedi le argomentazioni al punto 4.2.1.4 qui sopra.

Le argomentazioni riguardanti l'imposta federale diretta (redditi da sostanza mobiliare privata) concernono in ugual modo l'imposta preventiva, qualora si tratti della trasformazione di una società svizzera di capitali o cooperativa in un'altra società svizzera di capitali o cooperativa.

4.2.2.4.2 Trasferimento della sede all'estero

Giusta l'articolo 163 LDIP, una società svizzera può, senza liquidazione né nuova costituzione, sottoporsi al diritto straniero („trasformazione“ in una società estera). In materia d'imposta preventiva, il trasferimento all'estero della sede di una società di capitali o cooperativa è equiparato ad una liquidazione (art 4 cpv. 2 LIP). L'imposta preventiva è dovuta sull'eccedenza di liquidazione. I beneficiari della prestazione, e quindi le persone aventi diritto al rimborso, sono i soci della società svizzera trasformata.

Le ripercussioni fiscali in materia d'imposta preventiva sono le stesse che in caso di fusione di una società svizzera di capitali o cooperativa con una società estera (cfr. punto 4.1.2.4.2 qui sopra).

4.2.2.5 **Tassa di bollo d'emissione**

Vedi le argomentazioni al punto 4.2.1.5 qui sopra.

4.2.2.6 **Tassa di bollo di negoziazione**

Vedi le argomentazioni al punto 4.2.1.6 qui sopra.

4.2.3 Trasformazione di una società di capitali o cooperativa in un'associazione, una fondazione o un'altra persona giuridica

4.2.3.1 Fattispecie

In diritto civile, solo la trasformazione di una società cooperativa che non dispone di capitale sociale in una associazione è possibile mediante semplice cambiamento della forma giuridica (art. 54 cpv. 4 LFus). Tutte le altre società di capitali o cooperative possono essere trasformate soltanto in maniera indiretta, ossia per mezzo di un trasferimento in un'associazione, una fondazione o un'altra persona giuridica.

4.2.3.2 Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

La trasformazione di una società di capitali o cooperativa in un'associazione, una fondazione o un'altra persona giuridica comporta una modifica dell'aliquota d'imposta (dall'8,5% [art. 68 LIFD] al 4,25% [art. 71 LIFD]). Tale modifica dell'aliquota d'imposta non implica un conteggio delle riserve latenti in materia d'imposta sull'utile. Tuttavia, la modifica dell'aliquota d'imposta comporta una fine ed un inizio dell'assoggettamento. Per questa ragione, è necessario allestire e presentare dei conti (art. 79 cpv. 3 LIFD).

4.2.3.3 Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata)

In caso di trasformazione di una società di capitali o cooperativa in un'associazione, una fondazione o un'altra persona giuridica, l'onere fiscale latente gravante le distribuzioni ai soci viene a mancare. Per questi ultimi, se privati, l'eccedenza di liquidazione (riserve palesi e latenti) soggiace all'imposta sul reddito, come nel caso di una trasformazione di una società di capitali o cooperativa in un'impresa di persone (art. 20 cpv. 1 lett. c LIFD; cfr. punto 4.2.6.4 qui sotto).

4.2.3.4 Imposta preventiva

Sul piano fiscale, la trasformazione di una società di capitali o cooperativa in un'associazione, una fondazione o un'altra persona giuridica è equiparata ad una liquidazione. L'imposta preventiva è dovuta sull'eccedenza di liquidazione.

4.2.3.5 Tassa di bollo di negoziazione

Vedi le argomentazioni al punto 4.2.1.6 qui sopra.

4.2.3.6 Imposte non interessate

- Tassa di bollo d'emissione.

4.2.4 Trasformazione di un'associazione, una fondazione o un'altra persona giuridica in una società di capitali o cooperativa

4.2.4.1 Fattispecie

In diritto civile, solo la trasformazione di un'associazione iscritta al registro di commercio è possibile mediante cambiamento della forma giuridica (art. 54 cpv. 5 LFus). Tutte le altre associazioni, fondazioni o altre persone giuridiche possono essere trasformate soltanto in modo indiretto - ossia mediante un trasferimento - in una società di capitali o cooperativa.

4.2.4.2 Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

La trasformazione di un'associazione, una fondazione o un'altra persona giuridica in una società di capitali o cooperativa comporta una modifica dell'aliquota d'imposta (da 4,25% [art. 71 LIFD] a 8,5% [art. 68 LIFD]). Questa modifica dell'aliquota d'imposta non implica un conteggio delle riserve latenti in materia d'imposta sull'utile. Tuttavia, la modifica dell'aliquota d'imposta comporta una fine ed un inizio dell'assoggettamento. Per questo motivo, è necessario allestire e presentare una chiusura intermedia (art. 79 cpv. 3 LIFD).

4.2.4.3 Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata)

All'atto della trasformazione di un'associazione, una fondazione o un'altra persona giuridica in una società di capitali o cooperativa, i privati che prendono parte alla società di capitali o cooperativa trasformata realizzano un reddito da partecipazioni nella misura in cui ricevano gratuitamente del valore nominale (« azioni gratuite », art. 20 cpv. 1 lett. c LIFD).

4.2.4.4 Imposta preventiva

I diritti di partecipazione emessi nell'ambito della trasformazione di un'associazione, una fondazione o un'altra persona giuridica in una società di capitali o cooperativa non soggiacciono all'imposta preventiva poiché sono creati a carico dell'attivo netto di una persona giuridica non soggetta all'imposta preventiva (associazione, fondazione o altra persona giuridica).

4.2.4.5 Tassa di bollo d'emissione

Ai sensi dell'articolo 9 capoverso 1 lettera e LTB, la tassa d'emissione è pari all'1% del valore nominale dei diritti di partecipazione creati o aumentati conformemente a decisioni relative alla trasformazione di un'associazione, una fondazione o un'altra persona giuridica in una società di capitali o cooperativa. Tuttavia, tale riduzione dell'imponibile è accordata soltanto se il soggetto giuridico interessato esisteva da almeno cinque anni. In ogni caso, la tassa è conteggiata (proporzionalmente) a posteriori nella misura in cui i diritti di partecipazione siano alienati nei cinque anni seguenti la trasformazione.

4.2.4.6 Tassa di bollo di negoziazione

Vedi le argomentazioni al punto 4.2.1.6 qui sopra.

4.2.5 Trasformazione di un istituto di diritto pubblico in una società di capitali o cooperativa

4.2.5.1 Fattispecie

Gli istituti di diritto pubblico che possono procedere ad una trasformazione diretta (cambiamento della forma giuridica; artt. 99-101 LFus) sono le istituzioni di diritto pubblico federali, cantonali e comunali iscritte nel registro di commercio e dotate di autonomia organizzativa, indipendentemente dal fatto che abbiano personalità giuridica (art. 2 lett. d LFus).

4.2.5.2 Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

4.2.5.2.1 Estratto del messaggio concernente la Lfus20:

« La trasformazione di un istituto di diritto pubblico in una società di capitali o in una società cooperativa le cui quote sono alienate (privatizzazione) comporta in generale un assoggettamento all'imposta (cfr. gli art. 49 e 56 LIFD e gli art. 21 e 23 LAID). Secondo il principio dell'importanza determinante [dei conti, ndt], l'imposizione delle società si basa sul bilancio commerciale. Se i valori contabili anteriori alla fusione o alla trasformazione sono ripresi in sede d'imposizione dell'utile, le riserve occulte costituite prima dell'assoggettamento all'imposta sono gravate da un onere fiscale latente. Se non è ammessa una rivalutazione, deve essere possibile iscrivere tali riserve nell'inventario. Soltanto i plusvalori pubblicati e verificati secondo il diritto privato²¹ vanno trattati alla stregua dei conferimenti dei membri di società di capitali, i quali sono esenti da imposta (art. 60 lett. a LIFD e art. 24 cpv. 2 lett. a LAID). Per quanto concerne l'imposizione dell'utile, essi vanno considerati riserve occulte imposte. Gli ammortamenti possono quindi basarsi su "valori per l'imposizione dell'utile" superiori e l'utile in capitale risultante dal conto dei profitti e delle perdite non è imposto per la differenza tra il valore contabile e l'eventuale "valore per l'imposizione dell'utile" superiore.

La determinazione delle riserve occulte presuppone la stima degli oggetti del patrimonio attivo e passivo al momento della trasformazione. Tale stima può essere decisiva ai fini dell'imposizione dell'utile soltanto se è riconosciuta dal diritto civile. I valori indicati dall'inventario vanno inoltre verificati da un revisore particolarmente qualificato. La verifica non è tuttavia necessaria se l'autorità pubblica dispone delle conoscenze tecniche necessarie e sono applicati principi di stima generalmente riconosciuti o addirittura legali²².

In generale, i valori figuranti nell'inventario fungono da base per l'allestimento del bilancio d'apertura. Se tali valori non corrispondono alle norme sul rendiconto previste da normative speciali, come ad esempio l'articolo 24 capoverso 2 lettera g dell'ordinanza del 17 maggio 1972 sulle banche e le casse di risparmio (ordinanza sulle banche, OBCR; RS **952.02**), il quale prescrive la continuità nella presentazione e valutazione, le riserve occulte risultanti dall'inventario soggiacciono al disciplinamento di cui all'articolo 60 lettera a LIFD. »

²⁰ FF **2000** 4483

²¹ Cfr. art. 100, cpv. 2 in fine

²² Le grandi corporazioni di diritto pubblico (Confederazione e Cantoni) dispongono di norma delle conoscenze specifiche necessarie all'allestimento di un inventario fondato e competente e all'effettuazione di una stima. Se sono inoltre applicati principi di stima riconosciuti (Raccomandazioni concernenti la presentazione dei conti [RPC], International Accounting Standards [IAS]) o legali, la verifica da parte di un revisore particolarmente qualificato non è obbligatoria.

Al momento dell'entrata in vigore della LFus, la suddetta eccezione vale solo per le banche (**esempio n. 8 dell'allegato I**).

Come in passato, la trasformazione di un istituto di diritto pubblico in una società di capitali o cooperativa può pure avvenire indirettamente, tramite una costituzione con apporti in natura. I beni possono essere conferiti al valore venale (art. 634 segg. CO). Il goodwill è considerato quale derivato e può anche essere portato all'attivo del bilancio d'apertura. In virtù del principio secondo cui, in diritto fiscale, il bilancio commerciale è determinante, un bilancio fiscale differente dal bilancio commerciale non può essere accettato.

L'assoggettamento di una società di capitali o cooperativa non esente che risulta dalla trasformazione di un istituto di diritto pubblico esente, inizia con l'iscrizione nel registro di commercio. Il periodo fiscale incomincia tuttavia dal giorno in cui la trasformazione o la ripresa esplica i suoi effetti.

4.2.5.2.2 Perdite riportate

Le perdite subite prima dell'inizio dell'assoggettamento non possono essere dedotte.

4.2.5.3 **Imposta preventiva**

I diritti di partecipazione creati all'atto della trasformazione di un istituto di diritto pubblico in una società di capitali o cooperativa non soggiacciono all'imposta preventiva dato che sono creati a carico dell'attivo netto di un soggetto di diritto pubblico non assoggettato all'imposta preventiva.

4.2.5.4 **Tassa di bollo d'emissione**

Ai sensi dell'articolo 9 capoverso 1 lettera e LTB, la tassa d'emissione è pari all'1% del valore nominale dei diritti di partecipazione creati o aumentati in esecuzione di decisioni relative alla trasformazione di un istituto di diritto pubblico in una società di capitali o cooperativa. Ciononostante, questa riduzione dell'imponibile è accordata soltanto se il soggetto giuridico interessato esisteva da almeno cinque anni. In ogni caso, il plusvalore dev'essere conteggiato a posteriori qualora i diritti di partecipazione vengano alienati nei cinque anni seguenti la ristrutturazione.

4.2.5.5 **Tassa di bollo di negoziazione**

Vedi le argomentazioni al punto 4.2.1.6 qui sopra.

4.2.5.6 **Imposte non interessate**

- Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata).

4.2.6 Trasformazione di una società di capitali o cooperativa in un'impresa di persone

4.2.6.1 Fattispecie

Secondo la LFus, le società di capitali e cooperative non possono trasformarsi direttamente in un'impresa di persone (art. 54 LFus). In diritto civile, una simile trasformazione comporta la liquidazione del soggetto giuridico precedente e la costituzione di uno nuovo. In diritto civile, vi è dunque un trasferimento di attivi e di passivi.

4.2.6.2 Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata)

4.2.6.2.1 Ripresa degli elementi aziendali al valore determinante per l'imposta sull'utile

I valori fino allora determinanti per l'imposta sull'utile divengono i valori determinanti per l'imposta sul reddito. L'imposta latente gravante le riserve occulte non imposte passa così dall'imposta sull'utile all'imposta sul reddito (**esempio n. 9 dell'allegato I**).

4.2.6.2.2 Perdite riportate

La trasformazione di una società di capitali o cooperativa in un'impresa di persone è fiscalmente neutra per l'impresa (fino ad ora imposta sull'utile; d'ora in avanti reddito da un'attività lucrativa indipendente). Di conseguenza, al momento della determinazione del reddito imponibile, le persone fisiche soci dell'impresa di persone assuntrice possono far valere la deduzione di eventuali perdite riportate della persona giuridica trasferente che non sono ancora state compensate fiscalmente (art. 31 LIFD; **esempio n. 9 dell'allegato I**).

4.2.6.3 Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

4.2.6.3.1 Principio

La trasformazione di una società di capitali o cooperativa in un'impresa di persone è fiscalmente neutra per quel che concerne l'imposta sull'utile se (condizioni cumulative):

- l'assoggettamento all'imposta in Svizzera perdura;
- gli elementi commerciali sono ripresi al valore fino allora determinante per l'imposta sull'utile (**esempio n. 9 dell'allegato I**).

4.2.6.3.2 Continuità dell'assoggettamento in Svizzera

Nel caso di una trasformazione di una società di capitali o cooperativa in un'impresa di persone, la continuità dell'assoggettamento non può essere riferita alla persona giuridica che è sciolta. In realtà, delle riserve latenti vengono trasferite ad una persona fisica. Di conseguenza, la continuità dell'assoggettamento si riferisce all'assoggettamento dei soci ed al mantenimento dell'attività aziendale in Svizzera da parte di un'impresa di persone.

4.2.6.3.3 Trasformazione di una società di capitali o cooperativa in uno stabilimento d'impresa di una società estera di persone

Una società di capitali o cooperativa i cui diritti di partecipazione sono detenuti da una società estera di persone può essere „trasformata“, mediante liquidazione, in uno stabilimento d'impresa di una società estera di persone.

Gli stabilimenti d'impresa di società estere di persone sono assoggettati all'imposta sull'utile (art. 11 LIFD). La "trasformazione" di una società di capitali o cooperativa in uno stabilimento d'impresa di una società estera di persone può dunque avvenire senza incidenza fiscale per l'imposta sull'utile, nella misura in cui le riserve latenti restino nello stabilimento svizzero. Tuttavia, il mantenimento dell'assoggettamento in Svizzera può essere assicurato unicamente se il metodo di ripartizione fiscale internazionale attribuisce alla Svizzera, senza alcuna restrizione, il diritto d'imporre le riserve latenti trasferite. L'applicazione del metodo oggettivo (diretto), ai sensi dell'art. 6 cpv. 3 LIFD, garantisce tale attribuzione.

4.2.6.3.4 Trasformazione con effetto retroattivo

In caso di trasformazione di una società di capitali o di una cooperativa in una società di persone, l'assoggettamento cessa, di regola, con l'iscrizione nel registro di commercio.

Una trasformazione avente effetto retroattivo è riconosciuta fiscalmente soltanto se la richiesta d'iscrizione e gli atti costitutivi sono depositati al registro di commercio entro i sei mesi seguenti la data determinante del bilancio di assunzione e se la domanda d'iscrizione porta all'iscrizione incondizionata.

Se l'effetto retroattivo della trasformazione è ammesso, l'assoggettamento cessa alla data di assunzione stabilita. Coerentemente, l'attività lucrativa indipendente inizia in quel momento. In caso contrario, ci si basa sull'iscrizione nel registro di commercio e sarà necessaria una chiusura dei conti a quella data.

4.2.6.4 **Imposta federale diretta** (*imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata*)

In caso di trasformazione di una società di capitali o cooperativa in una società di persone, la società di capitali o cooperativa è liquidata. Un'ulteriore imposizione delle riserve palesi e latenti (eccedenza di liquidazione) presso i soci non è più possibile. Per questa ragione, l'eccedenza di liquidazione è assoggettata all'imposta sul reddito (art. 20 cpv. 1 lett. c LIFD; **esempio n. 9 dell'allegato I**).

4.2.6.5 **Imposta preventiva**

Nel caso di una trasformazione di una società di capitali o cooperativa in una società di persone, l'eccedenza di liquidazione soggiace all'imposta preventiva (art. 4 cpv. 1 lett. b LIA; **esempio n. 9 dell'allegato I**).

4.2.6.6 **Tassa di bollo di negoziazione**

Vedi le argomentazioni al punto 4.2.1.6 qui sopra.

4.2.6.7 **Imposte non interessate**

- Tassa di bollo d'emissione.

4.3 Scissione

4.3.1 Fattispecie

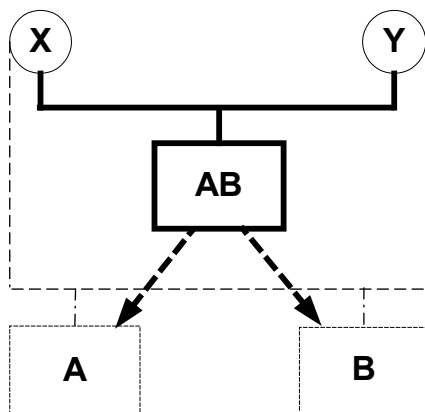
Nel caso di una scissione, una società (società trasferente) trasferisce una o più parti del suo patrimonio ad un'altra società (società assuntrice) in cambio dell'attribuzione di diritti di partecipazione ai suoi soci (nozione comunemente ammessa nel passato in diritto fiscale: « scissione verticale »). Si tratta, in una certa misura, dell'inverso della fusione. Con la scissione, una società è suddivisa in due o più società parallele o società sorelle. La scissione simmetrica designa la suddivisione in società sorelle e la scissione asimmetrica qualifica la suddivisione in società parallele. In una scissione simmetrica, i soci conservano i loro diritti di partecipazione nelle entità nate dalla scissione nelle medesime proporzioni che nella società oggetto della scissione. In una scissione asimmetrica, i soci ricevono diritti di partecipazioni in proporzioni differenti da quelle esistenti nella società oggetto della scissione.

Bisogna inoltre distinguere la costituzione di due nuove società a partire da una società trasferente che si scioglie (divisione) dal trasferimento di valori patrimoniali di una società ad un'altra società preesistente o neo-costituita (separazione).

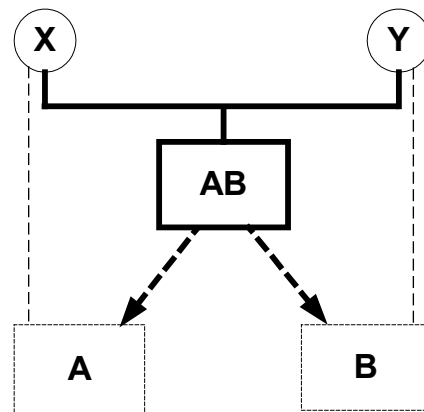
Specchietto riassuntivo²³

Divisione (art. 29 lett. a LFus; art. 61 cpv. 1 lett. b LIFD)

Divisione simmetrica

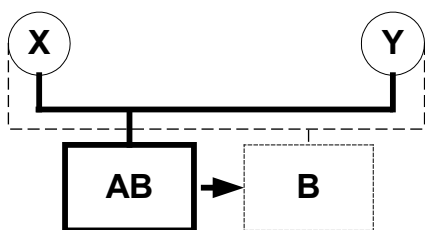


Divisione asimmetrica

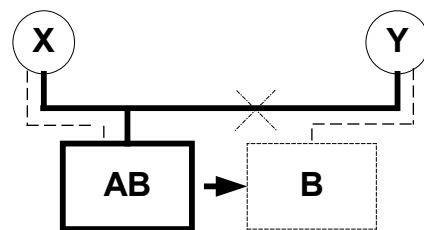


Separazione (art. 29 lett. b LFus; art. 61 cpv. 1 lett. b LIFD)

Separazione simmetrica



Separazione asimmetrica



²³

H.-J. Neuhaus / P. Riedweg; Seminario ISIS-Update del 27.11.2001 sulla LFus

Secondo il diritto fin'ora in vigore, l'effetto di una „scissione verticale“ poteva essere ottenuto, in diritto civile, nella maniera seguente; tali operazioni restano possibili dopo l'entrata in vigore della LFus:

- Costituzione di una filiale mediante apporto in natura o assunzione di beni, cui fa seguito l'attribuzione di nuovi diritti di partecipazione agli azionisti – senza riduzione di capitale - nella società oggetto della scissione (« spin-off ») o con riduzione di capitale nella società oggetto della scissione (« split-off »);
- Trasferimento degli attivi e dei passivi del complesso da scindere agli azionisti (dividendo in natura), i quali fondano la o le società assuntrice(i) e liberano le loro azioni mediante apporto in natura dei valori patrimoniali ricevuti;
- Sottoscrizione delle azioni della società assuntrice da parte degli azionisti della società preesistente, la quale apporta gli attivi e i passivi da scindere per liberare le azioni della società assuntrice.

Secondo la LFus, una scissione ai sensi del diritto fiscale può d'ora innanzi avvenire nella forma seguente in diritto civile:

- Divisione (art. 29 lett. a LFus).
- Separazione (art. 29 lett. b LFus).
- Trasferimento di patrimonio (artt. 69-77 LFus) ad una nuova società o ad una consorella preesistente.

Dal punto di vista del diritto civile una scissione può ora avvenire mediante una suddivisione diretta del patrimonio (divisione o separazione ; art. 29 LFus).

4.3.2 Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

4.3.2.1 Principio

Secondo l'articolo 61 capoverso 1 lettera b LIFD, le riserve latenti di una persona giuridica non sono imponibili in caso di scissione, se (condizioni cumulative):

- la persona giuridica rimane assoggettata all'imposta in Svizzera;
- gli elementi commerciali sono ripresi al valore fino allora determinante per l'imposta sull'utile;
- uno o più esercizi o rami d'attività sono trasferiti;
- le persone giuridiche esistenti dopo la scissione continuano un esercizio o un ramo d'attività.

Non si esige la continuazione immutata né dell'esercizio trasferito all'atto della scissione né dell'esercizio non trasferito.

La forma giuridica scelta per ottenere l'effetto di una scissione non ha effetti sull'imposta sull'utile. Da un punto di vista fiscale, si tratta di un „caso di prelevamento“. Questo significa che la realizzazione delle riserve latenti è imponibile (art. 58 cpv. 1 lett. c LIFD) se la neutralità fiscale non è espressamente prevista dalla legge fiscale (art. 61 cpv. 1 lett. b LIFD).

Il modo di scissione (divisione o separazione) non è altresì determinante.

In caso di scissioni transfrontaliere (art. 163d LDIP), sono applicabili gli stessi principi validi per le fusioni transfrontaliere (cfr. punto 4.1.2.2.2 qui sopra).

4.3.2.2 *Scissione con effetto retroattivo*

Nel caso di una divisione, l'assoggettamento della società termina, di norma, con la cancellazione dal registro di commercio. L'assoggettamento di una società risultante da una divisione o da una separazione inizia, di regola, con l'iscrizione nel registro di commercio.

L'effetto retroattivo di una scissione è riconosciuto sul piano fiscale solo se la richiesta d'iscrizione e la decisione di scissione sono depositate al registro di commercio entro sei mesi dalla data determinante dell'ultimo bilancio e se la richiesta d'iscrizione ha portato all'iscrizione senza condizione.

Se l'effetto retroattivo è accettato, l'assoggettamento, il periodo fiscale e il periodo di computo di una società risultante da una scissione iniziano il giorno in cui la scissione manifesta i suoi effetti. Analogamente, l'assoggettamento di una società divisa termina in questo momento. In caso contrario, l'iscrizione nel registro di commercio è determinante per la determinazione dell'utile imponibile. Ciò implica l'allestimento di un bilancio di chiusura a tale data.

4.3.2.3 *Termine di attesa in caso d'alienazione*

Si è rinunciato di proposito ad ancorare nella legge un termine di attesa per la vendita dei diritti di partecipazione delle società toccate dalla scissione (società risultante dalla scissione e società scissa). Secondo la volontà del legislatore, il comportamento dei soci non deve avere ripercussioni sull'imposta sull'utile.

4.3.2.4 *Delimitazione scissione - vendita*

La neutralità fiscale di una scissione sottostà alla condizione che una parte adeguata dei fondi propri (capitale azionario e/o riserve palesi) venga trasferita con l'esercizio.

La vendita di un esercizio ad una consorella non può essere qualificata di scissione fiscalmente neutra per l'imposta sull'utile (**esempio n. 11 dell'allegato I**). Tuttavia, un trasferimento di patrimonio a titolo oneroso, senza incidenza fiscale, è possibile se effettuato tra società svizzere di un gruppo (art. 61 cpv. 3 LIFD; cfr. punto 4.5 qui sotto **esempio n. 20 dell'allegato I**).

4.3.2.5 *Esercizio e ramo di attività*

Secondo la pratica in vigore, le nozioni di "esercizio" e "ramo di attività" devono essere interpretate come segue:

- **Esercizio:** insieme di elementi patrimoniali di natura organizzativa e tecnica che costituisce un'entità relativamente autonoma per la produzione di una prestazione fornita dall'impresa.
- **Ramo di attività:** la più piccola unità di un'impresa di per sé stessa vitale.

Un esercizio o un ramo di attività è riconosciuto soltanto se le seguenti condizioni cumulative sono realizzate:

- l'impresa fornisce prestazioni sul mercato o a delle imprese associate;
- l'impresa dispone di personale;
- il costo del personale è, in relazione al fatturato, conforme al mercato.

Un esercizio può anche comportare degli attivi non necessari all'attività aziendale (p. es. liquidità, immobili) a condizione che esso non occupi solo una posizione subalterna, che non sia stato creato unicamente nell'intento di una scissione fiscalmente neutra e che continui nel futuro (riserva generale dell'evasione fiscale).

4.3.2.6 Società di gestione patrimoniale e società holding

La detenzione e l'amministrazione di titoli, che servono soltanto all'investimento del proprio patrimonio, non costituiscono mai un esercizio anche se la sostanza è importante.

Una scissione di società holding senza incidenza fiscale è possibile soltanto se sono realizzate le condizioni di base di una ristrutturazione fiscalmente neutra e quando (condizioni cumulative):

- le partecipazioni (in valore) sono, principalmente, delle partecipazioni in società attive;
- le partecipazioni rappresentano, in maggioranza, almeno il 20% del capitale azionario o del capitale sociale delle altre società o permettono, in altro modo, di esercitare un'influenza determinante su tali società (per es. tramite una convenzione tra azionisti);
- le società holding esistenti dopo la scissione esercitano effettivamente un'attività holding (coordinazione dell'attività commerciale di molteplici filiali; direzione strategica) tramite personale proprio o personale su mandato;
- le società holding continuano ad esistere dopo la scissione.

4.3.2.7 Società finanziarie e società di gestione di beni immateriali

L'attività di una società finanziaria o di una società di gestione di beni immateriali rappresenta un esercizio se (condizioni cumulative):

- la società effettua delle prestazioni sul mercato o a società del gruppo;
- la società occupa o incarica, effettivamente, almeno una persona per le sue prestazioni (un posto a tempo pieno).

4.3.2.8 Società immobiliari

L'amministrazione d'immobili propri costituisce un esercizio nella misura in cui le seguenti condizioni sono cumulativamente rispettate:

- vi è una presenza sul mercato o degli immobili aziendali sono dati in affitto a società del gruppo;
- la società occupa o incarica almeno una persona per l'amministrazione degli immobili (un posto a tempo pieno per lavori di gestione immobiliare);
- i proventi dalla locazione ammontano ad almeno 20 volte il costo del personale conforme al mercato per la gestione degli immobili ²⁴.

²⁴ Consigliere federale Villiger, Consiglio degli Stati 21.3.2001; Bollettino ufficiale, p. 41

Una scissione di società immobiliari senza incidenza fiscale è possibile soltanto se le condizioni di base di una ristrutturazione fiscalmente neutra sono adempiute e

- gli immobili trasferiti costituiscono un esercizio;
- le società immobiliari esistenti dopo la scissione continuano un esercizio o un ramo di attività.

4.3.2.9 Ammortamenti e accantonamenti su partecipazioni trasferite

Le rettifiche di valore e gli ammortamenti sulle partecipazioni di almeno il 20 per cento sono aggiunti all'utile imponibile nella misura in cui non sono più giustificati (art. 62 cpv. 4 LIFD). Occorre tuttavia un aumento durevole del valore della partecipazione. Per questa ragione, all'atto della tassazione di una società che ha trasferito, mediante scissione, una partecipazione al valore determinante per l'imposta sull'utile ad una società del gruppo in Svizzera, bisogna esaminare in quale misura eventuali ammortamenti o accantonamenti effettuati su questa partecipazione siano ancora giustificati dall'uso commerciale (circolare n. 9 dell'AFC del 9.7.1998, punto 2.5.2).

4.3.2.10 Costo d'investimento di una partecipazione trasferita mediante scissione

Se delle partecipazioni vengono trasferite nell'ambito di una divisione o di una separazione (art. 61 cpv. 1 lett. b LIFD), la società che acquisisce tali partecipazioni deve riprenderle al loro valore determinante per l'imposta sull'utile nonché al costo d'investimento precedente (circolare n. 9 dell'AFC del 9.7.1998, punto 2.5.3b).

4.3.2.11 Trasferimento di una vecchia partecipazione

Le vecchie partecipazioni che sono trasferite nell'ambito di una scissione fiscalmente neutra (art. 61 cpv. 1 lett. b LIFD) mantengono la loro qualificazione conformemente alle disposizioni transitorie (circolare n. 9 dell'AFC del 9.7.1998, punto 3.3.4c).

4.3.2.12 Conseguenze fiscali di una scissione simmetrica per la persona giuridica detentriche delle partecipazioni (società madre; teoria del triangolo modificata)

Una scissione simmetrica rappresenta, per i soci, una ristrutturazione della sostanza senza incidenza fiscale. Non vi è scambio di diritti di partecipazione. L'applicazione della teoria del triangolo modificata s'impone in considerazione del principio secondo il quale i conti annuali allestiti conformemente al diritto commerciale costituiscono la base per la determinazione del risultato fiscale. La somma dei valori determinanti per l'imposta sull'utile e dei costi d'investimento delle partecipazioni resta immutata. Tutt'al più, può risultare un bisogno d'ammortamento della partecipazione alla società impoverita, fondato sull'attribuzione del vantaggio. Un simile ammortamento dovrebbe essere compensato con una rivalutazione della partecipazione alla società beneficiaria (registrazione: partecipazione "società assuntrice" a partecipazione "società trasferente"; circolare n. 9 dell'AFC del 9.7.1998, punto 2.5.3b). Le conseguenze fiscali per la società madre sono dunque le stesse che in caso di attribuzione di un vantaggio tra imprese collegate (filiali; **esempio n. 10 dell'allegato I**).

4.3.2.13 *Conseguenze in materia d'imposta sull'utile se la condizione dell'esercizio (attività aziendale a sé stante) non è realizzata*

Con il venir meno del termine di attesa che la pratica finora in vigore esigea, la condizione dell'esercizio riveste una maggiore importanza. Nel contempo, il nuovo diritto mette sullo stesso piano i rami di attività e gli esercizi in senso stretto. Per tale ragione, in seguito si utilizzerà soltanto la nozione di « esercizio ».

Se degli attivi isolati – per esempio degli immobili – sono trasferiti ad una società consorella, le condizioni di una scissione fiscalmente neutra (condizione dell'esercizio) non sono realizzate. Le riserve latenti trasferite assoggettate all'imposta sull'utile anche se la società assuntrice persegue già un esercizio o se più società riuniscono singoli attivi per mezzo di una separazione in un nuovo esercizio.

La condizione dell'esercizio non vale solo per i beni trasferiti, ma anche per la società trasferente e ciò al fine di garantire l'imposizione in caso di processo inverso – nel caso in cui un esercizio è separato e sussistono singoli attivi che servono solo all'investimento. Se dopo la scissione la società trasferente non adempie più la condizione dell'esercizio, l'imposta sull'utile è prelevata sulle riserve latenti rimaste presso di essa. Le conseguenze fiscali sono dunque sempre le stesse qualunque sia il processo scelto in diritto civile.

Dunque, le seguenti conseguenze fiscali sono possibili per l'imposta sull'utile in caso di scissione, salvo il trasferimento di patrimonio ai sensi dell'articolo 61 capoverso 3 LIFD :

- Il trasferimento avviene tramite una vendita: *imposizione, in capo alla società trasferente, delle riserve latenti (non tassate) trasferite con la vendita. La società assuntrice può far valere le corrispondenti riserve latenti già tassate come utile.*
- I beni trasferiti non costituiscono un esercizio: *imposizione, in capo alla società trasferente, delle riserve latenti (non tassate) trasferite. La società assuntrice può far valere le corrispondenti riserve latenti già tassate come utile (esempi n. 12 e 13 dell'allegato I).*
- Dopo il trasferimento, la società trasferente non realizza più la condizione dell'esercizio: *imposizione delle riserve latenti non tassate restanti presso la società trasferente. Quest'ultima può far valere le corrispondenti riserve latenti già tassate come utile (esempio n. 14 dell'allegato I).*

4.3.2.14 *Presa in considerazione delle perdite riportate*

Nel caso di una scissione, la società assuntrice può far valere, conformemente all'articolo 67 capoverso 1 LIFD, le perdite riportate dell'esercizio o ramo d'attività trasferito di cui non si è ancora tenuto conto per il calcolo dell'utile imponibile. Tuttavia, un trasferimento delle perdite riportate è escluso in caso di evasione fiscale. Ciò avviene, in particolare, quando l'esercizio trasferito cessa poco tempo dopo la scissione.

4.3.2.15 *Scissione allo scopo di risanare la società assuntrice*

Se una scissione è effettuata allo scopo di risanare la società assuntrice, conviene esaminare se l'imposta sull'utile relativa alle riserve latenti trasferite svanisce e se c'è un'evasione fiscale. Al pari dell'attribuzione ordinaria di un vantaggio tra società collegate, un tale processo genera, presso la società trasferente, un'imposizione delle riserve latenti non tassate trasferite. La società assuntrice può far valere le corrispondenti riserve latenti già tassate.

4.3.3 Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata)

4.3.3.1 Termine di attesa in caso d'alienazione

Una scissione fiscalmente neutra per l'imposta sull'utile rappresenta, per le persone fisiche partecipanti, una ristrutturazione della sostanza senza incidenza fiscale che non sottostà ad alcun termine di attesa.

4.3.3.2 Azioni gratuite ed aumenti gratuiti del valore nominale

Secondo l'articolo 20 capoverso 1 lettera c LIFD, le azioni gratuite e gli aumenti gratuiti del valore nominale, ottenuti dai detentori di diritti di partecipazione della società assuntrice, sottostanno all'imposta sul reddito se non vengono effettuati a carico del valore nominale dei diritti di partecipazione della società trasferente (riduzione di capitale).

4.3.3.3 Conseguenze fiscali di una scissione non neutra per l'imposta sull'utile

Una scissione non neutra sul piano dell'imposta sull'utile è, fondamentalmente, un caso di prelevamento imponibile per il socio. Sulla base della teoria del triangolo, sono realizzati, di regola, i seguenti redditi provenienti da partecipazioni (art. 20 cpv. 1 lett. c LIFD):

- Se il trasferimento dell'esercizio avviene mediante una vendita ad un prezzo inferiore al valore venale, le riserve latenti trasferite costituiscono un vantaggio attribuito ad un'impresa apparentata (consorella, **esempio n. 11 dell'allegato I**).
- Se i beni trasferiti mediante la scissione non costituiscono un esercizio, il socio realizza di norma le riserve palesi e latenti trasferite (**esempi n. 12 e 13 dell'allegato I**).
- Se, dopo il trasferimento, la condizione dell'esercizio non è più realizzata presso la società trasferente, il socio realizza di regola le riserve palesi e latenti trasferite di tale società (identità di trattamento con il processo inverso, basata sull'interpretazione economica; **esempio n. 14 dell'allegato I**).

Nei suddetti tre casi, viene attribuito un vantaggio ad un'impresa apparentata (consorella).

Quando un vantaggio è attribuito ad una consorella, il socio (persona privata) realizza di regola una prestazione valutabile in denaro proveniente dalla partecipazione nella società impoverita (art. 20 cpv. 1 lett. c LIFD) che egli apporta nella società beneficiaria (teoria del triangolo). Tuttavia, egli può chiedere l'applicazione della « teoria del triangolo modificata » per evitare un'imposizione multipla. Secondo questa teoria, l'imposizione di una distribuzione non ha luogo presso il socio a condizione che quest'ultimo non alieni per 5 anni i diritti di partecipazione nella società beneficiaria. Nel caso di una scissione non neutrale sul piano fiscale dovuta ad inosservanza della condizione dell'esercizio, tale termine si riferisce ai diritti di partecipazione nella società che non continua l'esercizio. Per garantire l'imposizione mediante la procedura di recupero d'imposta in caso di violazione di questo termine, il socio firma una relativa dichiarazione ("revers"). Questa pratica rappresenta una "soluzione favorevole" avente per scopo di evitare, in definitiva, una doppia imposizione del reddito della sostanza presso il socio. La teoria del triangolo modificata non è applicabile in caso di risanamento tramite scissione (cfr. punto 4.1.4.3.2).

4.3.4 Imposta preventiva

4.3.4.1 Principio

L'articolo 5 capoverso 1 lettera a LIP prevede, a titolo di eccezione, che le riserve e gli utili di una società che, all'atto di una ristrutturazione ai sensi dell'articolo 61 LIFD, sono trasferite nelle riserve di una società di capitali o cooperativa svizzera assuntrice o trasformata, non sono soggette all'imposta preventiva. Tale eccezione si basa sul fatto che il substrato fiscale trasferito resta imponibile in Svizzera.

Se le condizioni di una scissione fiscalmente neutra ai sensi dell'articolo 61 capoverso 1 lettera b LIFD non sono adempiute (mancando l'esigenza dell'esercizio), un vantaggio assoggettato all'imposta preventiva viene attribuito ad una consorella. In virtù dell'applicazione della teoria del beneficiario diretto, la società assuntrice beneficiaria della prestazione ha diritto al rimborso. L'interesse di mora per l'imposta preventiva è retto dall'articolo 16 LIP.

4.3.4.2 Azioni gratuite ed aumenti gratuiti del valore nominale

In caso di scissione, le azioni gratuite e gli aumenti gratuiti del valore nominale ottenuti dai detentori di diritti di partecipazione della società assuntrice sono soggetti all'imposta preventiva secondo l'articolo 4 capoverso 1 lettera b LIP, nella misura in cui non siano effettuati a carico del valore nominale dei diritti di partecipazione della società trasferente (riduzione di capitale).

4.3.4.3 Scissione allo scopo di risanare la società assuntrice

Se una scissione avviene a vantaggio di una consorella che necessita di un risanamento allo scopo di risanarla, i soci ottengono una prestazione valutabile in denaro equivalente alle riserve scomparse (applicazione della teoria del triangolo; cfr. punto 4.1.4.4.2 qui sopra).

4.3.5 Tassa di bollo d'emissione

I diritti di partecipazione creati o aumentati in esecuzione di deliberazioni relative a scissioni non soggiacciono alla tassa d'emissione (art. 6 cpv. 1 lett. a^{bis} LTB).

La neutralità fiscale di una scissione in materia di tassa d'emissione presuppone – come per l'imposta sull'utile – che uno o più esercizi siano trasferiti e che le società di capitali o cooperative esistenti dopo la scissione continuino un esercizio o un ramo d'attività. Non esiste un termine di blocco per i diritti di partecipazione alle società di capitali o cooperative esistenti dopo la scissione.

La parte di capitale nominale creato dalla o dalle società assuntrici, che supera il capitale proprio minimo richiesto secondo la circolare n. 6 dell'AFC del 6 giugno 1997 sul capitale proprio occulto (art. 65 LIFD), soggiace alla tassa d'emissione se le caratteristiche dell'elusione della tassa sono adempiute.

Se la scissione non è senza incidenza fiscale in materia d'imposta sull'utile, la tassa d'emissione è dovuta sul valore nominale dei nuovi diritti di partecipazione, con riserva della franchigia di cui all'articolo 6 capoverso 1 lettera h LTB.

In virtù dell'applicazione della teoria del beneficiario diretto, i vantaggi attribuiti ad una consorella sono soggetti all'imposta preventiva, ma non alla tassa d'emissione. L'interesse moratorio sulla tassa di bollo è retto dall'articolo 29 LTB.

4.3.6 Tassa di bollo di negoziazione

Il trasferimento di documenti imponibili in relazione con una scissione non è sottoposto alla tassa di negoziazione (art. 14 cpv. 1 lett. i LTB).

Ciononostante, il trasferimento di documenti imponibili in relazione con una scissione sottostà alla tassa di negoziazione se la scissione non è senza incidenza fiscale in materia d'imposta sull'utile (mancando l'esigenza dell'esercizio). In tal caso, la tassa di negoziazione dovuta è calcolata sul contro-valore a norma dell'articolo 16 LTB; il contro-valore è determinato come segue:

- a) Se sono ripresi, rispettivamente conferiti, solo documenti imponibili: la totalità degli importi accreditati (non delle azioni attribuite) ai conferenti e dei debiti ripresi;
- b) Se non sono ripresi solo documenti imponibili, ma anche altri attivi: la quota corrispondente degli importi accreditati (non delle azioni attribuite) e dei debiti ripresi.

Nel caso b), è dunque necessario

1. determinare la quota dei documenti imponibili rispetto al totale degli attivi, al valore contabile,
 2. applicare tale quota al totale degli importi accreditati e dei debiti ripresi e
 3. calcolare l'ammontare della tassa di negoziazione a partire dal valore ottenuto, considerato come contro-valore determinante.
- c) Se dei documenti imponibili svizzeri ed esteri sono trasferiti, il contro-valore determinante deve essere ripartito proporzionalmente ai valori contabili.

4.4 Trasferimento ad una filiale (smembramento)

4.4.1 Smembramento di esercizi, di rami d'attività nonché d'immobilizzi aziendali

4.4.1.1 Fattispecie

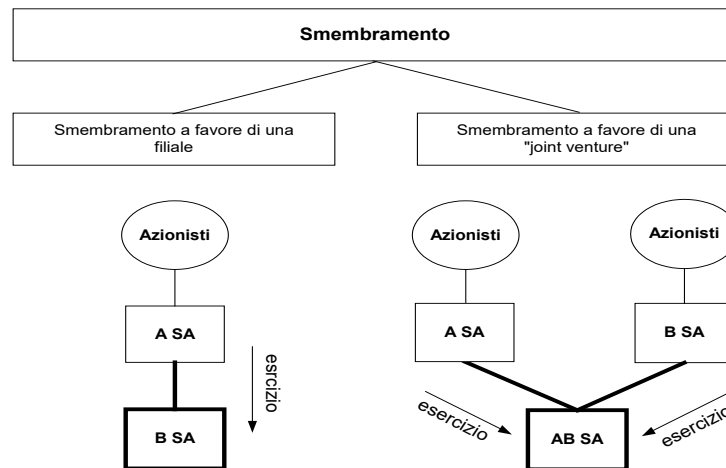
Con lo smembramento, una società trasferisce dei valori patrimoniali ad una società in cui acquisisce o detiene già dei diritti di partecipazione. Il trasferimento di beni mediante smembramento non è disciplinato dalla LFus.

4.4.1.1.1 Smembramento a favore di una filiale e smembramento a favore di una "joint venture"

Nel caso di uno smembramento a favore di una filiale, dei valori patrimoniali sono trasferiti ad una società (nuova o preesistente) in cui solo la società trasferente detiene dei diritti di partecipazione. Lo smembramento a favore di una società in cui una o più società detengono dei diritti di partecipazione („joint venture“) ha le stesse conseguenze fiscali di uno smembramento a favore di una filiale.

Il trasferimento di valori patrimoniali ad una società detenuta da una filiale rappresenta un doppio smembramento a favore di una filiale (**esempio n. 15 dell'allegato I**).

Specchietto riassuntivo²⁵



²⁵ REICH, op. cit., pag. 193

4.4.1.1.2 Trasferimento

In diritto civile, il trasferimento può avvenire nelle forme seguenti:

- Apporto in natura;
- Vendita;
- Trasferimento di patrimonio (artt. 69-77 LFus).

4.4.1.2 **Imposta federale diretta** (*imposta sull'utile*)

4.4.1.2.1 Principio

Gli apporti dissimulati di capitale comportano di norma l'imposizione delle riserve latenti trasferite alla filiale, con relativo aumento del valore determinante per l'imposta sull'utile e del costo d'investimento della partecipazione (art. 58 cpv. 1 lett. c LIFD ; circolare n. 9 dell'AFC del 9.7.1998, punto 2.5.3c).

Eccezionalmente, il trasferimento di beni ad una filiale è senza incidenza fiscale se (condizioni cumulative):

- l'assoggettamento all'imposta in Svizzera è mantenuto (art. 61 cpv. 1 LIFD);
- gli elementi commerciali sono ripresi al valore fino allora determinante per l'imposta sull'utile (art. 61 cpv. 1 LIFD);
- i beni trasferiti costituiscono degli esercizi, rami d'attività o immobilizzi aziendali (art. 61 cpv. 1 lett. d LIFD);
- la società assuntrice è una filiale svizzera (art. 61 cpv. 1 lett. d LIFD);
- nei cinque anni dopo lo smembramento, i beni o la partecipazione alla filiale assuntrice non vengono alienati (art. 61 cpv. 2 LIFD).

4.4.1.2.2 Mantenimento dell'assoggettamento in Svizzera

L'esigenza del mantenimento dell'assoggettamento in Svizzera si riferisce alla filiale assuntrice e non alla società madre trasferente.

Il trasferimento all'estero della sede o dell'amministrazione effettiva della società madre trasferente può comportare la fine dell'assoggettamento della stessa. Di conseguenza, anche in un simile caso vale il termine di attesa ai sensi dell'articolo 61 capoverso 2 LIFD.

In caso di fine dell'assoggettamento della società madre trasferente, si possono esigere delle garanzie durante il termine di blocco per l'imposta latente sull'utile (art. 169 LIFD).

Le autorità fiscali possono esigere che la società con sede all'estero designi un rappresentante in Svizzera (art. 118 LIFD).

4.4.1.2.3 Filiale svizzera

Una filiale svizzera è una società di capitali o cooperativa con sede o amministrazione effettiva in Svizzera (art. 50 LIFD) al cui capitale azionario o sociale la società di capitali o cooperativa trasferente partecipa nella misura di almeno il 20 per cento. Ciononostante, uno smembramento senza incidenza fiscale può anche essere effettuato a favore dello stabilimento d'impresa svizzero (art. 51 cpv. 1 lett. b LIFD) di una filiale estera. Tuttavia, l'assoggettamento è mantenuto in Svizzera unicamente se il metodo di ripartizione fiscale internazionale attribuisce alla Svizzera, senza alcuna restrizione, il diritto d'imporre le riserve latenti trasferite. L'applicazione del metodo oggettivo (diretto), ai sensi dell'art. 6 cpv. 3 LIFD, garantisce tale attribuzione.

4.4.1.2.4 Trasferimento

Contrariamente a quanto previsto in materia di scissione (cfr. punto 4.4 qui sopra), il trasferimento può anche avvenire attraverso una semplice vendita.

4.4.1.2.5 Esercizio e ramo d'attività

Valgono i medesimi criteri di delimitazione che per la scissione (cfr. punto 4.4 qui sopra). A differenza della scissione, non è necessario che la società trasferente (società madre) adempia la condizione della continuazione di un esercizio dopo lo smembramento.

4.4.1.2.6 Immobilizzi aziendali

Gli immobilizzi aziendali sono quelli che servono direttamente o indirettamente all'impresa. Gli attivi circolanti e gli immobilizzi finanziari non fanno parte degli immobilizzi aziendali (per le partecipazioni, cfr. punto 4.3.2.6 e 4.4.2).

Tale apprezzamento deve essere operato dal punto di vista della società assuntrice. Di conseguenza, è necessario che la filiale svizzera assuntrice continui un esercizio dopo il trasferimento.

4.4.1.2.7 Valore determinante per l'imposta sull'utile e costo d'investimento della partecipazione alla filiale assuntrice

Lo smembramento di esercizi, rami d'attività e immobilizzi aziendali a favore di una filiale svizzera comporta un aumento del valore determinante per l'imposta sull'utile e del costo d'investimento della partecipazione alla filiale assuntrice pari all'attivo netto trasferito gratuitamente, senza tener conto delle riserve latenti trasferite (circolare n. 9 dell'AFC del 9.7.1998, punto 2.5.3d).

4.4.1.2.8 Conseguenze secondo le disposizioni transitorie per la qualificazione della partecipazione alla filiale assuntrice (vecchia partecipazione)

Lo smembramento di esercizi, di rami d'attività e di immobilizzi aziendali a favore di una filiale svizzera (vecchia partecipazione) dopo il 31 dicembre 1996 comporta la riqualificazione parziale di tale vecchia partecipazione in una nuova. La quota-parte della nuova partecipazione corrisponde al rapporto tra il valore venale dei beni trasferiti e l'ammontare del valore intrinseco complessivo della filiale dopo lo smembramento (circolare n. 9 dell'AFC del 9.7.1998, punto 3.3.4d).

4.4.1.2.9 Termine di attesa in caso d'alienazione

Le riserve latenti trasferite sono assoggettate all'imposta sull'utile nella misura in cui, nei cinque dopo il trasferimento, la filiale assuntrice aliena i beni trasferiti o la società madre trasferente aliena i diritti di partecipazione o societari nella filiale assuntrice (art. 61 cpv. 2 LIFD; **esempio n. 16 dell'allegato I**). Il fatto di sapere se un'intenzione di alienare esisteva già al momento dello smembramento o se delle circostanze posteriori allo smembramento hanno portato all'alienazione, non è determinante sul piano fiscale. In questo senso, il termine di attesa ha carattere oggettivo.

Il termine di attesa decorre dal giorno del trasferimento di proprietà. Nel caso di uno smembramento con costituzione mediante apporti in natura, il termine di attesa inizia a decorrere il giorno dell'iscrizione nel registro di commercio (richiesta d'iscrizione). Uno smembramento retroattivo non ha effetto sulla decorrenza del termine di attesa.

Una sostituzione dei beni trasferiti (art. 64 LIFD) della filiale o una ristrutturazione ulteriore fiscalmente neutra della filiale (art. 61 LIFD) non costituisce una violazione del termine di attesa. In un caso simile, il termine di attesa è applicabile ai beni sostitutivi risp. ai diritti di partecipazione sostituiti presso la società madre.

Una modifica proporzionale dei rapporti di partecipazione in seguito ad un aumento di capitale della filiale, non rappresenta una violazione del termine di attesa, a condizione che nessuna prestazione sia fatta alla società madre trasferente.

Il termine di attesa è violato all'atto di un aumento del capitale della filiale se la società madre aliena dei diritti di sottoscrizione. La quota-parte da tassare delle riserve latenti trasferite non tassate corrisponde al rapporto tra il ricavo della vendita dei diritti d'opzione ed il valore venale dei diritti di partecipazione esistenti al momento dell'aumento di capitale.

In caso di violazione del termine di attesa, la tassazione avviene con procedura di recupero d'imposta (artt. 151-153 LIFD). La base imponibile è costituita dalle riserve latenti trasferite non tassate, ma solo proporzionalmente ai diritti di partecipazioni alienati, risp. ai beni trasferiti. Lo stesso vale anche nel caso in cui è alienato oltre il 50 per cento dei diritti di partecipazione nella filiale assuntrice (la circolare n. 9 dell'AFC del 9.7.1998 è superata su questo punto [punto 2.5.3d, ultima frase]).

Un assoggettamento delle riserve latenti con procedura di recupero d'imposta (artt. 151-153 LIFD) conduce a valori determinanti per l'imposta sull'utile più elevati presso la filiale (art. 61 cpv. 2 LIFD). Essa può far valere lo scioglimento di tali riserve latenti tassate procedendo ad ammortamenti più elevati, a condizione che siano giustificati commercialmente. In caso di tassazione definitiva, la procedura di revisione può essere introdotta (artt. 147-149 LIFD). Se le riserve latenti non possono essere attribuite a dei conti specifici, esse rappresentano un goodwill ammortizzabile in cinque anni sul piano fiscale.

4.4.1.2.10 Perdite riportate

Nel caso di uno smembramento, la società assuntrice può far valere, conformemente all'articolo 67 capoverso 1 LIFD, le perdite riportate dell'esercizio o ramo d'attività trasferito che non sono ancora state prese in considerazione per il calcolo dell'utile imponibile. Tuttavia, un trasferimento delle perdite riportate è escluso in caso di evasione fiscale. Questo è in particolare il caso quando l'esercizio trasferito cessa l'attività poco tempo dopo lo smembramento.

4.4.1.3 Tassa di bollo d'emissione

Giusta l'articolo 6 capoverso 1 lettera a^{bis} LTB non soggiacciono alla tassa:

I diritti di partecipazione creati o aumentati in esecuzione di deliberazioni relative a fusioni o concentrazioni aventi economicamente carattere di fusione, a trasformazioni e scissioni di società anonime, società in accomandita per azioni, società a garanzia limitata o società cooperative.

Lo smembramento di esercizi, di rami d'attività nonché di immobilizzi aziendali a favore di una filiale (art. 61 cpv. 1 lett. d LIFD) è considerato una ristrutturazione (nozione comunemente ammessa in passato: "scissione orizzontale").

Le condizioni richieste per uno smembramento senza incidenza fiscale in materia d'imposta sull'utile valgono anche per la tassa d'emissione. Questo è in particolare il caso quando delle società di capitali o cooperative estere procedono ad uno smembramento d'esercizi o rami d'attività o immobilizzi aziendali a favore di una società di capitali o cooperativa svizzera.

La parte del capitale nominale nuovamente creato nella o nelle società assuntrice(i) che oltrepassa il capitale proprio minimo richiesto giusta la circolare n. 6 dell'AFC del 6 giugno 1997 concernente il capitale proprio dissimulato (artt. 65 LIFD), soggiace alla tassa d'emissione se le caratteristiche dell'elusione della tassa sono riunite.

Se il termine di attesa previsto dalla LIFD non è rispettato in caso di smembramento d'esercizi o rami d'attività o immobilizzi aziendali (art. 61 cpv. 2 LIFD), la tassa d'emissione è dovuta, calcolata proporzionalmente sul valore venale dell'attivo netto trasferito (capitale azionario, riserve palesi e utile riportato, nonché riserve latenti e goodwill), deduzione fatta dell'importo esente secondo l'articolo 6 capoverso 1 lettera h LTB. Il credito fiscale scade trenta giorni dopo la violazione del termine d'attesa. L'interesse moratorio sul credito è retto dall'articolo 29 LTB.

4.4.1.4 Tassa di bollo di negoziazione

In caso di smembramento d'esercizi o rami d'attività, la tassa di negoziazione entra in gioco soltanto se la società trasferente o la società assuntrice è negoziatrice di titoli (art. 13 cpv. 3 LTB) e dei documenti imponibili (art. 13 cpv. 2 LTB) sono alienati con l'esercizio.

Ai sensi dell'articolo 14 capoverso 1 lettera b LTB, il conferimento di documenti che servono a liberare azioni, quote di società a garanzia limitata e cooperative, buoni di partecipazione e quote di fondi di investimento svizzeri o stranieri, non soggiace alla tassa di negoziazione.

Parimenti, il trasferimento di documenti imponibili connesso ad una ristrutturazione, segnatamente ad una fusione, scissione o trasformazione, non sottostà alla tassa di negoziazione (art. 14 cpv. 1 lett. i LTB). Lo smembramento a titolo oneroso d'esercizi, rami d'attività o immobilizzi aziendali verso una filiale (art. 61 cpv. 1 lett. d LIFD) è assimilato ad una ristrutturazione.

4.4.1.5 Imposte non interessate

- Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata);
- Imposta preventiva.

4.4.2 Smembramento di partecipazioni

4.4.2.1 Fattispecie

Con lo smembramento di una partecipazione, una società di capitali o cooperativa trasferisce ad una filiale una partecipazione che essa detiene in un'altra società.

Anche la vendita di una partecipazione al valore determinante per l'imposta sull'utile è considerata uno smembramento.

4.4.2.2 Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

4.4.2.2.1 Principio

Lo smembramento di partecipazioni verso delle filiali non è stato ancorato volontariamente nell'articolo 61 capoverso 1 lettera d LIFD, poiché lo scambio di diritti di partecipazione che ne consegue non genera, di regola, nessuna realizzazione sul piano fiscale (fattispecie costitutiva dello scambio, senza modifica dell'onere fiscale latente sulle riserve latenti presso la società trasferente). D'altronde, lo scambio di diritti di partecipazione o societari a seguito di ristrutturazioni ai sensi dell'articolo 61 capoverso 1 lettera c LIFD è, in generale, fiscalmente neutro (**esempi n. 17 e 18 dell'allegato I**).

4.4.2.2.2 Valore determinante per l'imposta sull'utile e costo d'investimento della partecipazione alla filiale assuntrice

Il trasferimento di una partecipazione pari almeno al 20 per cento del capitale azionario o sociale di un'altra società o cooperativa (art. 70 cpv. 4 lett. b LIFD) ad una filiale svizzera o estera (sub-holding), può essere effettuato al valore determinante per l'imposta sull'utile, senza incidenza fiscale. La partecipazione alla sub-holding riprende la funzione, il valore determinante per l'imposta sull'utile, il costo d'investimento e la durata di detenzione della partecipazione detenuta direttamente prima del trasferimento (circolare n. 9 dell'AFC del 9.7.1998, punto 2.5.3e).

4.4.2.2.3 Smembramento di una vecchia partecipazione

Il trasferimento senza incidenza fiscale di una vecchia partecipazione ad una filiale svizzera o estera (nuova partecipazione), al suo valore determinante per l'imposta sull'utile, ha come conseguenza che sia la partecipazione trasferita sia - eventualmente soltanto proporzionalmente - la partecipazione alla filiale assuntrice prendono la qualifica di vecchia partecipazione (circolare n. 9 dell'AFC del 9.7.1998, punto 3.3.4e).

4.4.2.2.4 Termine d'attesa

Il trasferimento delle riserve latenti su partecipazioni ad una filiale, rimane di norma un'operazione fiscalmente neutra, anche dopo la revisione dell'articolo 61 LIFD mediante la LFus (fattispecie costitutiva dello scambio). Dato che dal punto di vista della società che effettua l'apporto, lo stesso onere fiscale latente perdura sulle riserve occulte (utile in capitale con le stesse conseguenze fiscali in relazione alla riduzione su partecipazioni), si è rinunciato ad una regolamentazione espressa nella legge. Sul piano fiscale, non vi è realizzazione di utile conformemente all'articolo 58 capoverso 1 lettera c LIFD e, di conseguenza, nemmeno termine d'attesa.

4.4.2.2.5 Trasferimento ad una filiale estera

Contrariamente allo smembramento d'esercizi, rami d'attività ed immobilizzi aziendali (art. 61 cpv. 1 lett. d LIFD), lo smembramento di partecipazioni senza incidenza fiscale non si limita al trasferimento ad una filiale svizzera. Ciononostante, sono riservate le disposizioni transitorie concernenti le ristrutturazioni transfrontaliere di partecipazioni (art. 207a cpv. 3 LIFD; circolare n. 10 dell'AFC del 10.7.1998).

Le disposizioni transitorie concernenti le vecchie partecipazioni (art. 207a LIFD) sono applicabili fino al 31 dicembre 2006. Tuttavia, delle ristrutturazioni transfrontaliere di partecipazioni sono ancora possibili dopo tale data per mezzo di uno smembramento di partecipazioni senza incidenza fiscale in relazione con l'articolo 61 capoverso 3 LIFD (trasferimento di una partecipazione ad una società del gruppo in Svizzera seguito dallo smembramento verso una filiale all'estero; cfr. punto 4.5.2.6 qui sotto).

4.4.2.2.6 Realizzazioni in relazione con la riduzione per partecipazioni

Un conteggio concernente le riserve latenti su partecipazioni trasferite ad una filiale è effettuato, se

- i diritti di partecipazione trasferiti rappresentano meno del 20 per cento ed i diritti di partecipazione ottenuti rappresentano almeno il 20 per cento del capitale azionario o sociale della società assuntrice (realizzazione inerente al sistema, tenendo conto del cambiamento di regime per la riduzione per partecipazioni sull'utile in capitale latente; de facto, fine dell'assoggettamento), o
- se i diritti di partecipazione trasferiti sono attivati, presso la società assuntrice, ad un valore superiore al valore fin'ora determinante per l'imposta sull'utile (trasformazione di un utile in capitale latente su una partecipazione in un „reddito di distribuzione“ latente; creazione di substrato distribuibile).

Entrambe le operazioni implicano un aumento dell'utile netto imponibile della società trasferente (società madre) e una riserva occulta imposta sulla partecipazione alla filiale assuntrice nel bilancio fiscale della società madre. In ambedue i casi, si è in presenza di una rivalutazione indiretta di una partecipazione e non di un reddito da partecipazione (art. 70 cpv. 2 lett. c LIFD).

4.4.2.3 **Tassa di bollo d'emissione**

Ai sensi dell'articolo 6 capoverso 1 lettera a^{bis} LTB, non soggiacciono alla tassa:

I diritti di partecipazione creati o aumentati in esecuzione di decisioni relative a fusioni o riunioni aventi economicamente carattere di fusione, a trasformazioni e scissioni di società anonime, società in accomandita per azioni, società a garanzia limitata o società cooperative.

Lo smembramento di partecipazioni di almeno il 20 per cento del capitale azionario o sociale di altre società di capitali o cooperative, verso una filiale, è pure considerato ristrutturazione fiscalmente neutra ai sensi dell'articolo 6 capoverso 1 lettera a^{bis} LTB (nozione utilizzata in passato: "scissione orizzontale"). In questo caso, non vi è termine d'attesa da rispettare.

La parte di capitale nominale appena creata della/delle società assuntrice(i) che supera il capitale proprio minimo prescritto nella circolare n. 6 dell'AFC del 6 giugno 1997 concernente

il capitale proprio dissimulato di società di capitali e cooperative (art. 65 LIFD) sottostà alla tassa d'emissione, se le caratteristiche della tassa elusa sono realizzate.

4.4.2.4 Tassa di bollo di negoziazione

Giusta l'articolo 14 capoverso 1 lettera b LTB, il conferimento di documenti che servono a liberare azioni, quote di società a garanzia limitata e di società cooperative, buoni di partecipazione e quote in fondi d'investimento svizzeri o stranieri, non soggiace alla tassa di negoziazione.

L'acquisto o l'alienazione di documenti imponibili nell'ambito di un trasferimento di partecipazioni di almeno il 20 per cento del capitale azionario o sociale di altre società ad una società svizzera o estera non sottostà alla tassa di negoziazione (art. 14 cpv. 1 lett. j LTB). La LFus non fa distinzione tra filiali e società del gruppo in materia di tassa di negoziazione.

4.4.2.5 Imposte non interessate

- Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata);
- Imposta preventiva.

4.5 Trasferimento tra società del gruppo in Svizzera

4.5.1 Fattispecie

In caso di trasferimento tra società del gruppo in Svizzera, una società svizzera trasferisce dei beni ad un'altra società nella quale non detiene diritti di partecipazione. Ciononostante, grazie alla detenzione della maggioranza dei voti o in altro modo, un'altra società (società madre) riunisce sotto una direzione unica la società trasferente e la società assuntrice (gruppo di società; art. 663e CO).

Si è in presenza di un trasferimento tra società svizzere del gruppo anche quando una società (filiale) trasferisce dei beni ad un'altra società che domina la società trasferente grazie alla detenzione della maggioranza dei voti o in altro modo (società madre o società che detiene la società madre; **esempio n. 19 dell'allegato I**).

In diritto civile, il trasferimento può avvenire nella maniera seguente:

- Vendita alla consorella o alla società madre;
- Trasferimento di patrimonio alla consorella o alla società madre (artt. 69-77 LFus);
- Separazione a favore di una consorella (art. 29 lett. b LFus);
- Versamento di un dividendo in natura alla società madre;
- Versamento di un dividendo in natura alla società madre ed apporto in natura alla consorella.

L'operazione scelta in diritto civile non è determinante per la valutazione fiscale. La situazione iniziale e il risultato finale sono determinanti.

4.5.2 Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

4.5.2.1 Principio

Il trasferimento di beni a valori determinanti per l'imposta sull'utile inferiori ai valori venali ad un'impresa apparentata (società madre o consorella) costituisce una distribuzione dissimulata di utile presso la società trasferente (caso di prelevamento). Le riserve latenti trasferite devono essere aggiunte all'utile dichiarato della società trasferente (art. 58 cpv. 1 lett. c LIFD). La società assuntrice può far valere le corrispondenti riserve latenti tassate come utile (apporto di capitale; art. 60 lett. a LIFD).

A titolo d'eccezione, i seguenti beni possono essere trasferiti al valore fino ad allora determinante per l'imposta sull'utile, senza incidenza fiscale, tra società di capitali o cooperative svizzere („società del gruppo in Svizzera“) che, nel contesto delle circostanze concrete, grazie alla detenzione della maggioranza dei voti o in altro modo sono riunite sotto la direzione unica di una società di capitali o cooperativa (art. 61 cpv. 3 LIFD):

- partecipazioni dirette o indirette di almeno il 20 per cento al capitale azionario o sociale di un'altra società di capitali o cooperativa,
- esercizi e rami di attività,
- immobilizzi aziendali.

Il trasferimento di beni ad una filiale comporta altre conseguenze fiscali in quanto si tratta di una fattispecie costitutiva di uno scambio (art. 61 cpv. 1 lett. d ed art. 61 cpv. 2 LIFD; cfr. punto 4.4 qui sopra).

Se, nei cinque anni seguenti un trasferimento, i beni trasferiti sono alienati o la direzione unica è abbandonata, le riserve latenti trasferite sono tassate presso la società trasferente secondo la procedura di recupero d'imposta (artt. 151-153 LIFD). La società assuntrice può far valere le corrispondenti riserve latenti tassate come utile. Le società svizzere del gruppo al momento della violazione del termine di attesa rispondono solidalmente del pagamento dell'imposta (art. 61 cpv. 4 LIFD).

4.5.2.2 *Mantenimento dell'assoggettamento in Svizzera*

Il requisito generale del mantenimento dell'assoggettamento in Svizzera vale anche in caso di trasferimento tra società del gruppo in Svizzera (art. 58 cpv. 1 lett. c LIFD).

Tale condizione si riferisce alla società assuntrice e non alla società trasferente del gruppo.

In caso di trasferimento ad uno stabilimento d'impresa in Svizzera di una società estera del gruppo, il mantenimento dell'assoggettamento in Svizzera può essere assicurato soltanto se il metodo di ripartizione fiscale internazionale attribuisce alla Svizzera, senza alcuna restrizione, il diritto d'imporre le riserve latenti trasferite. L'applicazione del metodo oggettivo (diretto), secondo la LIFD, garantisce tale attribuzione.

Il trasferimento all'estero della sede o dell'amministrazione effettiva della società trasferente del gruppo comporta la fine dell'assoggettamento di tale società.

In caso di fine dell'assoggettamento della società trasferente del gruppo, si possono richiedere delle garanzie durante il termine di attesa per l'imposta latente sull'utile (art. 169 LIFD).

Le autorità fiscali possono esigere che la società con sede all'estero designi un rappresentante in Svizzera (art. 118 LIFD).

4.5.2.3 *Società svizzere del gruppo*

Per società svizzere del gruppo ai sensi dell'articolo 61 capoverso 3 LIFD s'intendono le società la cui sede o amministrazione effettiva è in Svizzera e che sono dominate direttamente o indirettamente da una società di capitali o cooperativa svizzera o estera („società madre“; **esempio n. 19 dell'allegato I**). Una dominazione è ammessa quando la società madre detiene almeno il 50 per cento o più dei diritti di voto oppure quando essa riunisce le società in altro modo sotto la sua unica direzione. Ciononostante, un trasferimento senza incidenza fiscale può anche essere effettuato verso uno stabilimento d'impresa svizzero (art. 51 cpv. 1 lett. b LIFD) di una società estera del gruppo. In tal caso, anche lo stabilimento d'impresa è solidalmente responsabile del pagamento dell'imposta (art. 61 cpv. 4 LIFD).

Il trasferimento di uno stabilimento d'impresa svizzero di una società estera del gruppo ad una società svizzera del gruppo è ugualmente possibile senza conseguenze fiscali.

La società svizzera del gruppo può anche essere la società madre o la madre della madre (**esempio n. 19 dell'allegato I**).

4.5.2.4 *Trasferimento*

Contrariamente a quanto prevale in materia di scissione (cfr. punto 4.3 qui sopra), il trasferimento può anche avvenire tramite una vendita (**esempio n. 20 dell'allegato I**).

4.5.2.5 *Partecipazioni dirette e indirette*

Secondo l'articolo 61 capoverso 3 LIFD, partecipazioni dirette o indirette di almeno il 20 per cento al capitale azionario o sociale di un'altra società possono essere trasferite senza incidenza fiscale ad altre società svizzere del gruppo.

Partecipazioni inferiori al 20 per cento del capitale azionario o sociale di un'altra società di capitali o cooperativa possono pure essere trasferite senza incidenza fiscale tra società svizzere del gruppo, a condizione che esista, sotto una direzione unica, una partecipazione diretta o indiretta di almeno il 20 per cento al capitale azionario o sociale di tale società (art. 61 cpv. 3 LIFD; **esempio n. 21 dell'allegato I**).

4.5.2.6 *Trasferimento di una partecipazione ad una società estera del gruppo*

Il trasferimento di una partecipazione ad una società estera del gruppo può avvenire senza incidenza fiscale, se la società estera del gruppo assuntrice è dominata da un'altra società svizzera del gruppo e la riserva occulta trasferita è mantenuta indirettamente in Svizzera (effetto di sdoppiamento delle riserve latenti; **esempio n. 22 dell'allegato I**). Una simile ristrutturazione transfrontaliera delle partecipazioni dev'essere trattata come se una società svizzera del gruppo trasferisse una partecipazione a un'altra società svizzera del gruppo, la quale in seguito effettua uno smembramento della partecipazione verso una filiale all'estero (cfr. punto 4.4.2.2.5 qui sopra).

Se una partecipazione è trasferita ad una società estera del gruppo che non è dominata da una società svizzera del gruppo, l'onere fiscale in Svizzera viene perso. Di conseguenza, un trasferimento senza incidenza fiscale non è possibile. La riserva latente sulla partecipazione trasferita è realizzata sotto forma di utile in capitale. Nella misura in cui le condizioni previste dagli articoli 69 e 70 LIFD sono realizzate, si è in presenza di un reddito da partecipazione che gode della riduzione per partecipazione. Inoltre, in base all'articolo 207a capoverso 3 LIFD, un simile trasferimento di una vecchia partecipazione è possibile fino al 31 dicembre 2006 con imposizione differita ed imposizione ulteriore a titolo di reddito da partecipazioni (DTF del 6.1.2004; sarà pubblicato).

4.5.2.7 *Ammortamenti e accantonamenti sulle partecipazioni trasferite*

Le rettifiche di valore e gli ammortamenti sulle partecipazioni di almeno il 20 per cento sono aggiunti all'utile imponibile nella misura in cui non sono più giustificati (art. 62 cpv. 4 LIFD). Occorre tuttavia un aumento durevole del valore della partecipazione. Per questa ragione - come in caso di trasferimento mediante scissione (cfr. punto 4.3 qui sopra) - al momento della tassazione di una società che ha trasferito una partecipazione al valore determinante per l'imposta sull'utile ad una società svizzera del gruppo, è bene esaminare in che misura eventuali ammortamenti o accantonamenti effettuati su questa partecipazione siano ancora giustificati dall'uso commerciale (circolare n. 9 dell'AFC del 9.7.1998, punto 2.5.2).

4.5.2.8 Costo d'investimento di una partecipazione trasferita

Se delle partecipazioni sono trasferite senza incidenza fiscale ad una società svizzera del gruppo, ciò implica, come in caso di trasferimento mediante scissione (cfr. punto 4.4 qui sopra), il mantenimento dei valori determinanti per l'imposta sull'utile nonché dei costi d'investimento delle partecipazioni presso la società acquirente (circolare n. 9 dell'AFC del 9.7.1998, punto 2.5.3b).

4.5.2.9 Trasferimento di una vecchia partecipazione

Le vecchie partecipazioni trasferite in neutralità fiscale ad una società svizzera del gruppo conservano la loro qualificazione conformemente alle disposizioni transitorie (circolare n. 9 dell'AFC del 9.7.1998, punto 3.3.4c).

4.5.2.10 Esercizio e ramo d'attività

Valgono gli stessi criteri di delimitazione che per la scissione (cfr. punto 4.4 qui sopra). A differenza della scissione, non è tuttavia necessario che la società svizzera del gruppo trasferente adempia la condizione della continuazione dell'esercizio dopo il trasferimento.

4.5.2.11 Immobilizzi aziendali

Gli immobilizzi aziendali sono quegli elementi che servono direttamente o indirettamente all'impresa. Gli attivi circolanti e gli immobilizzi finanziari non fanno parte degli immobilizzi aziendali.

Tale apprezzamento dei beni trasferiti va riferito alla società assuntrice. Di conseguenza, è necessario che questa continui un esercizio dopo il trasferimento.

4.5.2.12 Perdite riportate

Nel caso di un trasferimento di esercizi o rami d'attività, la società assuntrice può far valere, conformemente all'articolo 67 capoverso 1 LIFD, le perdite riportate relative all'esercizio al ramo d'attività trasferito che non sono ancora state compensate fiscalmente. Tuttavia, un trasferimento di perdite riportate è escluso in caso di evasione fiscale, tipicamente quando l'esercizio trasferito cessa l'attività poco tempo dopo il trasferimento.

4.5.2.13 Trasferimento allo scopo di risanare la società assuntrice

Se un trasferimento tra società svizzere del gruppo è effettuato allo scopo di risanare la società assuntrice, conviene esaminare se l'imposta sull'utile relativa alle riserve latenti trasferite svanisce e si è in presenza di un'evasione fiscale. Al pari dell'attribuzione ordinaria di un vantaggio tra società collegate, un tale processo genera, presso la società trasferente, un'imposizione delle riserve latenti trasferite non tassate. La società assuntrice può far valere le corrispondenti riserve latenti già tassate come utile.

4.5.2.14 Trasferimento alla società madre

Se un trasferimento senza incidenza fiscale è effettuato a carico delle riserve aperte di una filiale, la società madre assuntrice realizza l'eccedenza d'attivi ricevuta quale reddito da partecipazione.

Se il trasferimento di beni comporta, presso la società madre, un bisogno d'ammortamento sulla partecipazione alla filiale trasferente, vi è un corrispondente disinvestimento senza incidenza fiscale. Di conseguenza, l'ammortamento operato sulla partecipazione non ha effetto sull'utile, ma sul costo d'investimento, che è ridotto dello stesso ammontare (**esempi n. 19 e 23 dell'allegato I**).

4.5.2.15 *Trasferimento tra società consorelle*

Contabilizzazione presso la società trasferente e la società assuntrice:

Se un trasferimento senza incidenza fiscale avviene a carico delle riserve palesi della società trasferente, la società consorella assuntrice accredita l'eccedenza di attivi ricevuta alle proprie riserve palesi.

4.5.2.16 *Conseguenze fiscali di un trasferimento tra società consorelle per la persona giuridica detentrica delle partecipazioni (società madre; teoria del triangolo modificata)*

Come in caso di scissione simmetrica (cfr. punto 4.3.2.12 qui sopra ed **esempio n. 10 dell'allegato I**), il trasferimento di patrimonio tra società consorelle svizzere rappresenta, per la società madre, una ristrutturazione della sostanza senza incidenza fiscale. Non vi è nessuno scambio di diritti di partecipazione (cfr. punto 4.6 qui sotto). La teoria del triangolo modificata si applica necessariamente, in virtù del principio secondo cui i conti annuali allestiti conformemente al diritto commerciale costituiscono la base per la determinazione dell'utile. La somma dei valori determinanti per l'imposta sull'utile e dei costi d'investimento delle partecipazioni resta immutata. Se necessario, la partecipazione alla società impoverita deve essere ammortizzata sulla base di vantaggio attribuito. Un tale ammortamento dovrà essere compensato con una rivalutazione della partecipazione alla società beneficiaria (scrittura: partecipazione "società assuntrice" a partecipazione "società trasferente"; circolare n. 9 dell'AFC del 9.7.1998, punto 2.5.3b; **esempi n. 10 e 19 dell'allegato I** alla presente circolare). Dunque, le conseguenze fiscali per la società madre sono le stesse che in caso di attribuzione di un vantaggio tra imprese collegate (filiali).

4.5.2.17 *Termine di attesa in caso d'alienazione*

Le riserve latenti trasferite sottostanno all'imposta sull'utile se nei cinque anni seguenti il trasferimento, la società svizzera assuntrice del gruppo aliena i beni trasferiti (art. 61 cpv. 4 LIFD) o se la direzione unica è abbandonata (**esempio n. 24 dell'allegato I**).

Se il termine di attesa non è rispettato, l'imposizione avviene con la procedura di recupero d'imposta (artt. 151-153 LIFD). Le riserve latenti trasferite non tassate sono la base dell'imposizione.

Le società svizzere del gruppo esistenti al momento della violazione del termine di attesa rispondono solidalmente del pagamento dell'imposta (art. 61 cpv. 4 LIFD).

Il fatto che l'intenzione di alienare esistesse già al momento del trasferimento o se circostanze posteriori al trasferimento abbiano portato all'alienazione, non è decisivo sul piano fiscale. In questo senso, il termine di attesa è concepito in modo oggettivo.

Il termine di attesa decorre dal giorno del trasferimento della proprietà. In caso di trasferimento di patrimonio (artt. 69-77 LFus), il termine decorre dal giorno della richiesta d'iscrizione a registro di commercio (art. 73 cpv. 1 LFus).

Una sostituzione dei beni trasferiti (art. 64 LIFD) alla società svizzera assuntrice del gruppo o una ristrutturazione ulteriore, fiscalmente neutra, della società svizzera trasferente o assuntrice del gruppo (art. 61 LIFD) non costituisce una violazione del termine di attesa. In tal caso, il termine di attesa è riportato sui beni sostitutivi risp. sui diritti di partecipazione sostituiti presso la società madre.

In caso di alienazione parziale dei beni trasferiti, l'imposizione avviene proporzionalmente. In caso d'abbandono della direzione unica, l'imposizione si basa sempre sulla totalità delle riserve latenti trasferite.

Una violazione del termine di attesa mediante abbandono della direzione unica interviene quando la società madre cessa di detenere la maggioranza dei voti nella società svizzera trasferente o assuntrice del gruppo e non riunisce più tali società, in altro modo, sotto la sua direzione.

Durante il termine di attesa, le società svizzere trasferente e assuntrice del gruppo devono dimostrare ogni anno che

- la società svizzera assuntrice del gruppo non ha alienato i beni trasferiti;
- la società madre svizzera o estera non ha abbandonato la direzione unica delle società svizzere trasferente e assuntrice del gruppo.

Un'imposizione delle riserve latenti secondo la procedura di recupero d'imposta (artt. 151-153 LIFD) implica dei valori determinanti per l'imposta sull'utile maggiori presso la società assuntrice del gruppo (art. 61 cpv. 4 LIFD). Essa può far valere lo scioglimento di tali riserve latenti tassate procedendo ad ammortamenti maggiori a condizione che questi siano commercialmente giustificati. Se la società è già stata imposta definitivamente, la procedura di revisione potrà essere introdotta (artt. 147-149 LIFD). Se le riserve latenti non possono essere attribuite a delle poste precise, esse rappresentano un goodwill ammortizzabile in cinque anni sul piano fiscale.

4.5.3 Imposta preventiva

4.5.3.1 Principio

L'articolo 5 capoverso 1 lettera a LIP prevede, a titolo di eccezione, che le riserve e gli utili di una società di capitali o cooperativa che, nel quadro di una ristrutturazione ai sensi dell'articolo 61 LIFD, sono trasferite nelle riserve di una società di capitali o cooperativa svizzera assuntrice o nuova, non sono assoggettate all'imposta preventiva. Tal eccezione è fondata sul fatto che il substrato fiscale trasferito resta imponibile in Svizzera.

Anche il trasferimento di partecipazioni, esercizi, rami d'attività e immobilizzi aziendali ad una società svizzera del gruppo (art. 61 cpv. 3 LIFD) rientra in questa eccezione. Tali trasferimenti non riducono, infatti, il substrato fiscale soggetto all'imposta preventiva, nella misura in cui le riserve palesi e latenti rimangono imponibili in caso di distribuzione ulteriore agli azionisti.

4.5.3.2 Trasferimento di una partecipazione ad una società estera del gruppo

Il trasferimento di una partecipazione al valore contabile, rispettivamente al valore determinante per l'imposta sull'utile, ad una ad una società estera del gruppo può essere effettuato

senza incidenza fiscale in materia d'imposta preventiva, a condizione che il substrato fiscale sia interamente conservato presso una società in Svizzera. Ciò avviene quando la società estera del gruppo è dominata direttamente o indirettamente da una società madre svizzera (**esempio n. 22 dell'allegato I**).

4.5.3.3 *Trasferimento ad una ad una società consorella con bilancio deficitario vero e proprio*

Se è effettuato un trasferimento ad una società consorella con bilancio deficitario, si ha una prestazione valutabile in denaro a favore della società madre, pari all'importo delle riserve svanite (applicazione della teoria del triangolo; cfr. punto 4.1.4.4.2 qui sopra).

4.5.3.4 *Termine d'attesa in caso d'alienazione*

In caso di violazione del termine d'attesa previsto dalla LIFD (art. 61 cpv. 4 LIFD), l'imposta preventiva è dovuta. L'interesse moratorio sull'imposta preventiva è retto dall'articolo 16 LIA.

4.5.4 *Tassa di bollo d'emissione*

I diritti di partecipazione creati o aumentati in relazione con trasferimenti di partecipazioni, di esercizi, di rami d'attività e d'immobilizzi aziendali ad una ad una società svizzera del gruppo, non soggiacciono alla tassa d'emissione ai sensi dell'articolo 6 capoverso 1 lettera a^{bis} LIFD.

In caso di violazione del termine di attesa previsto dalla LIFD per il trasferimento di esercizi, di rami d'attività e di immobilizzi aziendali ad una società svizzera del gruppo (art. 61 cpv. 3 LIFD), la tassa d'emissione è dovuta, interamente o proporzionalmente, sul valore nominale dei nuovi diritti di partecipazione, con riserva della franchigia esente secondo l'articolo 6 capoverso 1 lettera h LTB. A causa dell'applicazione della teoria del beneficiario diretto, i vantaggi attribuiti ad una società del gruppo sono soggetti all'imposta preventiva, ma non alla tassa d'emissione.

In caso di alienazione parziale dei beni trasferiti, la tassa d'emissione è dovuta sulla parte proporzionale di valore nominale; in caso di abbandono della direzione unica, la tassa d'emissione è sempre dovuta sulla totalità del valore nominale dei nuovi diritti di partecipazione. Il credito fiscale scade trenta giorni dopo la violazione del termine di attesa. L'interesse di mora sulla tassa è retto all'articolo 29 LTB

4.5.5 *Tassa di bollo di negoziazione*

L'acquisto o l'alienazione di documenti imponibili in caso di ristrutturazioni ai sensi degli articoli 61 capoverso 3 e 64 capoverso 1 LIFD, come anche in caso di trasferimento di partecipazioni di almeno il 20 per cento del capitale azionario o sociale di altre società ad una società svizzera o estera del gruppo (art. 61 cpv. 3 LIFD) non sottostanno alla tassa d'emissione (art. 14 cpv. 1 lett. J LTB).

4.5.6 *Imposte non interessate*

- Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi da partecipazioni della sostanza privata).

4.6 Scambio di diritti di partecipazione nel patrimonio di persone giuridiche nell'ambito di ristrutturazioni

4.6.1 Fattispecie

Nell'ambito di ristrutturazioni di persone giuridiche, in particolare in caso di fusioni, scissioni o trasformazioni, come anche in caso di concentrazioni aventi carattere di fusione, possono avvenire degli scambi di diritti di partecipazione nel patrimonio delle persone giuridiche (titolari di quote).

4.6.2 Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

4.6.2.1 Principio

Lo scambio di diritti di partecipazione o societari, a seguito di ristrutturazioni ai sensi dell'articolo 61 capoverso 1 LIFD o di concentrazioni aventi carattere di fusione, è fiscalmente neutro per una società di capitali o cooperativa partecipante (art. 61 cpv. 1 lett. c LIFD) a condizione che (condizioni cumulative):

- l'assoggettamento all'imposta in Svizzera sia mantenuto (art. 61 cpv. 1 LIFD);
- I valori fino allora determinanti per l'imposta sull'utile vengano ripresi (art. 61 cpv. 1 LIFD).

4.6.2.2 Casi di realizzazione in relazione con la riduzione per partecipazione

Tali condizioni non sono adempiute per la società trasferente, se

- i diritti di partecipazione trasferiti rappresentano meno del 20% ed i diritti di partecipazione ottenuti rappresentano almeno il 20% del capitale azionario o sociale della società assuntrice (realizzazione inerente al sistema a seguito del cambiamento di regime per la riduzione per partecipazione sull'utile in capitale latente; de facto, fine dell'assoggettamento),
o
- i diritti di partecipazione trasferiti sono attivati, presso la società assuntrice, ad un valore superiore al valore fin'ora determinante per l'imposta sull'utile (trasformazione di un utile in capitale latente su una partecipazione, in un „ricavo da distribuzione” latente; creazione di substrato distribuibile).

Le due operazioni conducono ad un aumento dell'utile netto imponibile della società madre (società che effettua lo scambio) e ad una riserva occulta tassata sulla sua partecipazione nella filiale assuntrice. In ambedue i casi, si è in presenza di una rivalutazione indiretta di una partecipazione e non di un ricavo da partecipazione (art. 70 cpv. 2 lett. c LIFD).

4.6.2.3 Ripresa dei valori determinanti per l'imposta sull'utile nell'ambito di quasi fusioni

Il mantenimento dei valori determinanti per l'imposta sull'utile, dei diritti di partecipazione scambiati, si riferisce non solo alla società che effettua lo scambio, ma anche a quella assuntrice dei diritti di partecipazione.

Per quanto concerne le società ad ampio azionariato, la società assuntrice non conosce i valori fino ad allora determinanti per l'imposta sull'utile dei diritti di partecipazione scambiati. Inoltre, non tutti i diritti di partecipazione trasferiti si trovano nel patrimonio di società di capitali o cooperative. Per questa ragione la società assuntrice può, come soluzione di ricalzo,

attivare i diritti di partecipazione ripresi ad un valore massimo pari all'eccedenza di attivi ai valori determinanti per l'imposta sull'utile ("equità") della società ripresa.

4.6.2.4 *Costi d'investimento nell'ambito di concentrazioni d'impresa*

Le concentrazioni d'impresa (fusioni e concentrazioni aventi carattere di fusione) rappresentano, per le imprese partecipanti, delle ristrutturazioni di patrimonio senza incidenza fiscale. Il valore determinante per l'imposta sull'utile ed il costo d'investimento delle partecipazioni che risultano da tali ristrutturazioni, restano sostanzialmente gli stessi (circolare dell'AFC n. 9 del 9.7.1998, punto 2.5.3a).

4.6.2.5 *Scambio di una vecchia partecipazione nell'ambito di concentrazioni d'impresa*

I diritti di partecipazione derivanti dalla concentrazione d'impresa assumono la qualificazione dei diritti di partecipazione scambiati conformemente alle disposizioni transitorie (circolare dell'AFC n. 9 del 9.7.1998, punto 3.3.4b).

4.6.2.6 *Versamenti compensatori nell'ambito di concentrazioni d'impresa*

I versamenti compensatori nell'ambito di concentrazioni d'impresa (fusioni e concentrazioni aventi carattere di fusione) sono considerati come ricavi da partecipazioni e beneficiano della riduzione per partecipazioni, nella misura in cui le condizioni soggettive e oggettive siano adempite (circolare dell'AFC n. 9 del 9.7.1998, punto 2.5.3a).

4.6.2.7 *Indennità in contanti versate nell'ambito di fusioni*

Nel caso in cui è versata un'indennità in contanti nell'ambito di una fusione (art. 8 cpv. 2 in relazione con l'art. 18 cpv. 5 LFus), essa è considerata come ricavo da partecipazione (ricavo di liquidazione) purché il prodotto sia superiore al costo d'investimento e dà diritto alla riduzione per partecipazioni se le condizioni soggettive e oggettive sono adempite.

4.6.2.8 *Scambio transfrontaliero di partecipazioni*

Anche lo scambio di diritti di partecipazione con diritti di partecipazione in una società estera (scambio transfrontaliero di partecipazioni) è senza incidenza fiscale. Per il trasferimento di partecipazioni di almeno il 20 per cento al capitale azionario o sociale di un'altra società ad una società estera del gruppo, valgono le considerazioni sviluppate qui sopra al punto 4.5.2.

4.6.3 *Imposta preventiva*

Le persone giuridiche che effettuano uno scambio (azionisti) possono chiedere il rimborso dell'imposta preventiva prelevata sugli aumenti di valore nominale, i versamenti compensatori o le prestazioni in contanti.

4.6.4 *Tassa di bollo d'emissione*

La tassa d'emissione concerne le società di capitali e cooperative assuntrici emittenti (cfr. punto 4.1.2.5).

4.6.5 Tassa di bollo di negoziazione

Il trasferimento di documenti imponibili nell'ambito di una ristrutturazione, in particolare in caso di fusione, scissione o trasformazione, non soggiace alla tassa di negoziazione (art. 14 cpv. 1 lett. i LTB). Ciò vale anche per lo scambio di diritti di partecipazione nel patrimonio di persone giuridiche nell'ambito di ristrutturazioni.

4.7 Sostituzione di partecipazioni

4.7.1 Fattispecie

Vi è sostituzione di partecipazioni quando un utile in capitale realizzato al momento dell'alienazione di una partecipazione è compensato con un ammortamento effettuato su una nuova partecipazione (bene sostitutivo) o con un accantonamento costituito in vista di una tale sostituzione. Con questo procedimento, le riserve latenti sono trasferite sul bene sostitutivo.

4.7.2 Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi da un'attività lucrativa indipendente)

Una sostituzione di partecipazioni nella sostanza commerciale di una persona fisica è possibile soltanto se la partecipazione è un immobilizzo necessario all'azienda e se il bene sostitutivo ha la stessa funzione (art. 30 LIFD).

4.7.3 Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

4.7.3.1 Principio

In caso di sostituzione di partecipazioni, le riserve latenti possono essere trasferite su una nuova partecipazione se la partecipazione alienata era pari almeno al 20 per cento del capitale azionario o sociale dell'altra società e se la società di capitali o cooperativa l'ha detenuta come tale per almeno un anno (art. 64 cpv. 1^{bis} LIFD).

Se la sostituzione non avviene nel corso dello stesso esercizio commerciale, è ammessa la costituzione di un accantonamento pari all'ammontare delle riserve latenti. Tale accantonamento dev'essere utilizzato entro un termine ragionevole per l'ammortamento del bene acquistato in sostituzione oppure sciolto mediante accredito al conto economico (art. 64 cpv. 3 LIFD). Le circostanze al momento dell'alienazione della partecipazione determinano la concessione della riduzione per partecipazioni (art. 60, 70 e 207a LIFD).

4.7.3.2 Società alienante

Contrariamente alla sostituzione d'immobilizzi necessari all'azienda, non è necessario che la società alienante continui un esercizio e che il bene sostitutivo abbia la medesima funzione. La sostituzione di partecipazioni costituisce un caso di differimento dell'imposta fondato su un reinvestimento.

4.7.3.3 Partecipazione alienata

La partecipazione alienata dev'essere pari almeno al 20 per cento del capitale azionario o sociale dell'altra società e dev'essere stata detenuta come tale per almeno un anno dalla società di capitali o cooperativa. Si può trattare di una partecipazione ad una società di capitali o cooperativa svizzera o estera. L'esigenza dell'esercizio non è una condizione per il differimento dell'imposta mediante sostituzione.

4.7.3.4 *Bene sostitutivo*

Il bene acquistato in sostituzione può essere una partecipazione ad una società di capitali o cooperativa svizzera o estera. Non è necessario rispettare una quota minima di partecipazione.

4.7.3.5 *Sostituzione entro un tempo ragionevole*

In generale, il termine ragionevole ammesso per utilizzare o sciogliere l'accantonamento è di tre anni. Il termine incomincia a decorrere al momento della conclusione del contratto di vendita.

È pure ammessa la sostituzione anticipata di partecipazioni. Il termine ragionevole è di regola di tre anni anche in questo caso.

4.7.3.6 *Contabilizzazione*

In materia di sostituzione di partecipazioni è applicabile il principio secondo il quale i conti annuali allestiti conformemente al diritto commerciale costituiscono la base per la determinazione del risultato fiscale. Ciò significa che la sostituzione dev'essere contabilizzata a titolo di riserva di sostituzione (art. 669 cpv. 2 CO), come ammortamento diretto o come accantonamento.

4.7.3.7 *Parte del ricavo di vendita che non è reinvestita*

Se il ricavo di vendita è solo parzialmente reinvestito in una partecipazione, la parte dell'utile in capitale non utilizzata per il reinvestimento non può essere messa a beneficio della sostituzione (**esempio n. 25 dell'allegato I**).

4.7.3.8 *Valore determinante per l'imposta sull'utile*

Il valore determinante per l'imposta sull'utile del bene sostitutivo corrisponde al prezzo d'acquisto della partecipazione acquisita in sostituzione, deduzione fatta della sostituzione fiscalmente ammessa (ammortamento; **esempi n. 25 e 26 dell'allegato I**).

4.7.3.9 *Costo d'investimento*

Il costo d'investimento corrisponde al prezzo d'acquisto del bene sostitutivo, deduzione fatta della sostituzione fiscalmente ammessa (ammortamento), ossia al valore determinante per l'imposta sull'utile (**esempi n. 25 e 26 dell'allegato I**).

4.7.3.10 *Ammortamenti recuperati*

Gli ammortamenti e le rettifiche di valore effettuati sulla partecipazione alienata (art. 62 cpv. 4 LIFD) non possono essere oggetto di sostituzione (**esempio n. 26 dell'allegato I**).

4.7.3.11 *Vecchie e nuove partecipazioni*

La partecipazione acquisita in sostituzione assume la qualificazione della partecipazione alienata, conformemente alle disposizioni transitorie (art. 207a cpv. 1 LIFD). Se il prezzo d'acquisto della partecipazione acquisita in sostituzione è superiore al provento dell'alienazione di una vecchia partecipazione, la partecipazione acquisita in sostituzione è

qualificata di nuova partecipazione per la quota-parte corrispondente al rapporto tra l'investimento supplementare e il prezzo d'acquisto (**esempio n. 26 dell'allegato I**).

4.7.4 Tassa di bollo di negoziazione

L'alienazione di documenti imponibili, nell'ambito della sostituzione di una partecipazione di almeno il 20 per cento del capitale azionario o sociale di un'altra società, come pure l'acquisizione di documenti imponibili ai sensi dell'articolo 64 capoverso 1^{bis} LIFD, non soggiacciono alla tassa di negoziazione (art. 14 cpv. 1 lett. j LTB) nella misura in cui il ricavo di vendita sia utilizzato per acquistare una nuova partecipazione ed il prezzo del bene sostitutivo non superi il provento dell'alienazione.

Il ricavo di vendita non utilizzato per la sostituzione (non vi è reinvestimento completo o costituzione di un accantonamento) come anche una sostituzione di un valore superiore al prezzo d'alienazione, soggiacciono alla tassa di negoziazione.

4.7.5 Imposte non interessate

- Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi da partecipazioni della sostanza privata);
- Imposta preventiva;
- Tassa di bollo d'emissione.

5. Entrata in vigore

Le modifiche della LIFD, della LIP e della LTB enunciate in questa circolare entrano in vigore con la LFus il 1° luglio 2004.

Il promemoria concernente l'applicazione dell'articolo 6 capoverso 1 lettera a^{bis} LTB (stato a fine maggio 2001) è abrogato con effetto dal 1° luglio 2004.

Il promemoria concernente la tassa di negoziazione "Istruzioni relative a fusioni, operazioni analoghe a delle fusioni, trasformazioni e scissioni che comportano dei trasferimenti di documenti imponibili", del 1° aprile 1993 (S-02.134), è abrogato con effetto dal 1° luglio 2004.

I termini d'attesa ancora in corso, concernenti dei diritti di partecipazione derivanti da scissioni adempienti le condizioni degli articoli 61 capoverso 1 lettera b LIFD e 6 capoverso 1 lettera a^{bis} LTB (imposta federale diretta e tassa d'emissione), sono aboliti con effetto dal 1° luglio 2004.

Allegato I alla circolare n. 5 del 1° giugno 2004¹

Esempi 1 – 26 (se non diversamente indicato: importi in migliaia di CHF)

<i>Indice degli argomenti</i>	<i>Pagina</i>
N. 1: Trasferimento di valori patrimoniali ad un'altra impresa di persone (punto 3.1)	3
N. 2: Trasformazione di un'impresa di persone in una società di capitale; violazione del termine di attesa (punto 3.2)	4
N. 3: Trasformazione di un'impresa di persone in una società di capitali; perdite riportate (punto 3.2)	7
N. 4: Fusione: compensazione dei pagamenti a conguaglio con delle perdite di valore nominale (punto 4.1.2)	9
N. 5: Fusione: Utilizzazione di propri diritti di partecipazione (punto 4.1.2)	11
N. 6: Incorporazione della società-madre (punto 4.1.6)	15
N. 7: Quasi fusione seguita da un'incorporazione (punto 4.1.7)	18
N. 8: Trasformazione di un istituto di diritto pubblico in una società di capitali od in una società cooperativa (cambiamento della forma giuridica; punto 4.2.5)	19
N. 9: Trasformazione di una società di capitali in un'impresa di persone; perdite riportate (punto 4.2.6)	21
N. 10: Conseguenze fiscali di una scissione simmetrica per la persona giuridica detentrica delle partecipazioni; società-madre (punto 4.3.2)	23
N. 11: Vendita di un'attività al valore determinante per l'imposta sull'utile alla società sorella (punto 4.3.2)	26
N. 12: Separazione di una società anonima; i valori patrimoniali trasferiti non costituiscono un esercizio (attività aziendale a sé stante, punto 4.3)	28
N. 13: Divisione di una società anonima; i valori patrimoniali trasferiti non costituiscono un esercizio (attività aziendale a sé stante, punto 4.3)	30
N. 14: Separazione di una società anonima; la società trasferente non realizza più la condizione di un'attività a sé stante dopo la scissione (punto 4.3)	33
N. 15: Trasferimento di un elemento appartenente agli immobilizzi aziendali ad una società in Svizzera detenuta da una filiale (punto 4.4.1)	36
N. 16: Smembramento di beni appartenenti agli immobilizzi aziendali (punto 4.4.1) ...	39

¹ Adattata alla Legge federale sull'adeguamento formale delle basi temporali per l'imposizione diretta delle persone fisiche del 22 marzo 2013 (in vigore dal 1. gennaio 2014).

N. 17: Smembramento di partecipazioni (punto 4.4.2)	42
N. 18: Vendita di una partecipazione alla società filiale (punto 4.4.2)	47
N. 19 Trasferimento di un elemento appartenente alle immobilizzazioni aziendali alla società che detiene la società madre in Svizzera (punto 4.5).....	50
N.20: Trasferimento di un elemento appartenente alle immobilizzazioni aziendali ad una società-sorella in Svizzera (punto 4.5)	53
N. 21: Trasferimento alla società-madre in Svizzera di una partecipazione detenuta indirettamente (punto 4.5).....	55
N. 22: Trasferimento di una partecipazione ad una società del gruppo all'estero (punto 4.5)	57
N. 23: Trasferimento di una partecipazione alla società-madre (punto 4.5).....	60
N. 24: Termine di attesa in caso di trasferimento per alienazione di un esercizio (attività a sé stante) ad un'altra società svizzera del gruppo (punto 4.5)	66
N. 25: Sostituzione parziale di una partecipazione (punto 4.7)	69
N. 26: Sostituzione completa di una partecipazione (punto 4.7).....	71

N. 1: Trasferimento di valori patrimoniali ad un'altra impresa di persone (punto 3.1)

A gestisce un hotel (impresa individuale).

B è lattoniere in proprio (impresa individuale). Anche un fondo (terreno da costruzione) fa parte della sua sostanza commerciale.

A e B vogliono continuare a gestire l'hotel di A in comune e costruire un centro sportivo sul terreno di B.

A e B fondano la società in nome collettivo A&B, cui partecipano in ragione del 50% ciascuno. A apporta la gestione alberghiera (insieme degli attivi e passivi della sua impresa individuale) ai valori finora determinanti per l'imposta sul reddito. L'impresa individuale A è radiata dal registro di commercio.

B apporta il terreno da costruzione al valore fiscale finora determinante per l'imposta sul reddito, a carico del capitale proprio della sua impresa individuale e continua a gestire la sua lattoneria sotto forma d'impresa individuale.

Bilancio iniziale della società in nome collettivo A&B (bilancio commerciale)

Hotel (immobile) ¹⁾	6'000	Fondi di terzi	5'000
Mobilio e merci ²⁾	1'000	Capitale di A	2'000
Terreno da costruzione ³⁾	2'000	Capitale di B	2'000
Totale degli attivi	9'000	Totale passivo e capitale netto	9'000

- 1) riserva latente non imposta: 1'000
- 2) riserva latente non imposta: 500
- 3) riserva latente non imposta: 1'500

Imposta federale diretta (imposta sul reddito : redditi provenienti da un'attività lucrativa indipendente)

Il trasferimento di patrimonio è senza incidenza fiscale tanto per A che per B.

- I valori patrimoniali trasferiti e quelli che restano nella lattoneria fanno ancora parte della sostanza commerciale dei due soci.
- L'assoggettamento è mantenuto.
- I valori finora determinanti per l'imposta sul reddito sono ripresi.

Imposte non interessate

- Imposta federale diretta (imposta sull'utile);
- Imposta federale diretta (imposta sul reddito : redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata) ;
- Imposta preventiva ;
- Tassa di bollo d'emissione ;
- Tassa di bollo di negoziazione.

N. 2: Trasformazione di un'impresa di persone in una società di capitale; violazione del termine di attesa (punto 3.2)

L'impresa individuale A. Müller dev'essere trasformata in una Srl attraverso una costituzione con apporto in natura.

Bilancio di chiusura dell'impresa individuale A. Müller (bilancio commerciale)

Attivi ¹⁾	1'000	Fondi di terzi	600
		Capitale proprio	400
Totale degli attivi	1'000	Totale passivo e capitale netto	1'000

1) riserva latente non imposta: 500

Bilancio d'apertura della Srl A. Müller (bilancio commerciale)

Attivi ¹⁾	1'000	Fondi di terzi	600
		Creditore A. Müller	300
		Capitale sociale ²⁾	100
Totale degli attivi	1'000	Totale passivo e capitale netto	1'000

1) riserve latenti non imposte: 500

2) capitale proprio fiscale trasferito

Di fatto, A. Müller è il solo socio della società a responsabilità limitata A. Müller. Tre anni dopo la trasformazione, A. Müller vende il 60% del suo capitale sociale.

Varianti:

- a) al prezzo di 600 ad un terzo;
- b) al prezzo di 280 ad un terzo;
- c) al prezzo di 60 a suo figlio;
- d) al prezzo di 70 a suo figlio.

Imposta federale diretta (imposta sul reddito : redditi provenienti da un'attività lucrativa indipendente)

Conseguenze fiscali per A. Müller

a) Vendita al prezzo di 600 ad un terzo

Reddito proveniente dall'attività lucrativa indipendente assoggettato all'imposta sul reddito con procedura di ricupero:

Trasferimento riserve latenti non imposte	500
Quota-parte (%) della partecipazione alienata	60%
Reddito imponibile proveniente dall'attività lucrativa indipendente	300

Composizione del ricavo di vendita:

Reddito imponibile proveniente dall'attività lucrativa indipendente	300
Ricavo dalla vendita del capitale sociale	60
Utile in capitale privato esonerato	<u>240</u>
Totale ricavo della vendita	<u>600</u>

b) Vendita al prezzo di 280 ad un terzo

Reddito proveniente dall'attività lucrativa indipendente assoggettato all'imposta sul reddito con procedura di recupero:

Trasferimento riserve latenti non imposte	500
Quota-parte (%) della partecipazione alienata	60%
Reddito imponibile proveniente dall'attività lucrativa indipendente	300

Composizione del ricavo della vendita:

Reddito imponibile proveniente dall'attività lucrativa indipendente	300
Ricavo dalla vendita del capitale sociale	60
Utile in capitale privato esonerato	<u>-80</u>
Totale ricavo della vendita	<u>280</u>

c) Vendita al prezzo di 60 al figlio

La vendita ad un prezzo corrispondente al capitale proprio fiscale trasferito non costituisce una violazione del termine di attesa. Il termine di attesa è riportato sul figlio.

d) Vendita al prezzo di 70 al figlio

Ogni vendita ad un prezzo superiore al capitale proprio fiscale trasferito, costituisce una violazione del termine di attesa. Il conteggio va effettuato sulla totalità delle riserve latenti trasferite, proporzionalmente alla parte ceduta.

Redditi provenienti dall'attività lucrativa indipendente soggetti all'imposta sul reddito con procedura di recupero d'imposta:

Trasferimento riserve latenti non imposte	500
Quota-parte (%) della partecipazione alienata	60%
Reddito imponibile proveniente dall'attività lucrativa indipendente	300

Composizione del ricavo della vendita:

Reddito imponibile proveniente dall'attività lucrativa indipendente	300
Ricavo dalla vendita del capitale sociale	60
Perdita in capitale privata non deducibile	<u>-290</u>
Totale ricavo della vendita	<u>70</u>

Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

Violazione del termine di attesa

Un conteggio sulle riserve latenti con procedura di recupero d'imposta (art. 151-153 LIFD) comporta un aumento dei valori determinanti per l'imposta sull'utile (art. 19, cpv. 2 LIFD). La persona giuridica assuntrice può far valere lo scioglimento di tali riserve latenti imposte, attraverso ammortamenti più alti, purché questi siano giustificati commercialmente. Se la tassazione della persona giuridica contribuente è già passata in giudicato, la procedura di revisione può essere accordata (art. 147-149 LIFD). Nella misura in cui le riserve latenti non possono essere attribuite a degli attivi determinati, esse rappresentano un goodwill che può essere ammortizzato a carico dell'utile imponibile in cinque anni.

Se i plusvalori sono iscritti nel bilancio commerciale (adattamento del bilancio commerciale al bilancio fiscale), essi vanno portati a credito delle riserve aperte.

Bilancio d'apertura della Srl A. Müller (bilancio fiscale)

Attivi ¹⁾	1'000	Fondi di terzi	600
		Creditore A. Müller	300
		Capitale sociale	100
Goodwill ²⁾	300	Riserva latente imposta	300
Totale degli attivi	1'300	Totale passivo e capitale netto	1'300

1) riserve latenti non imposte: $500 - 300 = 200$

2) se le riserve latenti non possono essere attribuite a degli attivi determinati, ne risulta un goodwill che può essere ammortizzato fiscalmente in cinque anni.

Tassa di bollo d'emissione

Secondo l'articolo 9, capoverso 1, lettera e LTB, la tassa d'emissione ammonta all'1 % del valore nominale dei diritti di partecipazione creati o aumentati conformemente alla decisione di trasformazione di un'impresa individuale in una società di capitali o società cooperativa. Tuttavia, tale riduzione della base imponibile è accordata soltanto se il soggetto di diritto in questione esiste da almeno cinque anni. Inoltre, il plusvalore dev'essere oggetto di un ulteriore conteggio, proporzionalmente, nella misura in cui nel corso dei cinque anni che seguono la trasformazione, dei diritti di partecipazione sono alienati e se il valore venale è superiore alla franchigia (art. 6, cpv. 1, lett. h LTB).

Il trasferimento della proprietà dei diritti di partecipazione per successione, donazione o altri atti giuridici a titolo gratuito, comprese le ristrutturazioni senza incidenza fiscale, non costituisce una violazione del termine di attesa. Lo stesso vale per i trasferimenti a titolo oneroso, purché il prezzo non sia superiore al capitale proprio trasferito.

Imposte non interessate

- Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata) ;
- Imposta preventiva ;
- Tassa di bollo di negoziazione.

N. 3: Trasformazione di un'impresa di persone in una società di capitali; perdite riportate (punto 3.2)

A e B sono soci in ragione del 50% ciascuno nella società in nome collettivo A&B. La società in nome collettivo A&B deve essere trasformata in una società anonima.

Bilancio di chiusura della società in nome collettivo A&B (bilancio commerciale)

Attivi ¹⁾	700	Fondi di terzi	600
		Capitale A ²⁾	50
		Capitale B ²⁾	50
Totale degli attivi	700	Totale passivo e capitale netto	700

1) riserve latenti non imposte: 500

2) Gli utili e le perdite sono ripartiti a metà fra A e B. La SNC A&B ha subito una perdita di 300 durante l'ultimo esercizio commerciale. A ha compensato la sua parte di perdita con il reddito d'attività lucrativa della moglie. B non ha ancora potuto compensare la sua parte di perdita di 150.

Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti da un'attività lucrativa indipendente)

La trasformazione può essere effettuata senza incidenza fiscale purché il termine di attesa (art. 19, cpv.2 LIFD) sia rispettato.

Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

All'atto di un trasferimento secondo l'articolo 19, capoverso 1, lettera b LIFD, le perdite riportate dell'impresa di persone assunta che non sono ancora state compensate, sono trasferite alla persona giuridica assuntrice e possono essere dedotte per la determinazione dell'utile netto imponibile (art. 67, cpv.1 LIFD).

Bilancio d'apertura della società A&B SA (bilancio commerciale)

Attivi ¹⁾	700	Fondi di terzi	600
		Capitale sociale	100
Totale degli attivi	700	Totale passivo e capitale netto	700

1) riserve latenti non imposte: 500

Il riporto di perdite non ancora compensate è di 150.

Tassa di bollo d'emissione

Secondo l'articolo 9, capoverso 1, lettera e LTB, la tassa d'emissione è dell'1% del valore nominale dei diritti di partecipazione creati o aumentati conformemente alla decisione di trasformazione di un'impresa di persone in una società di capitali o cooperativa. Tuttavia, tale

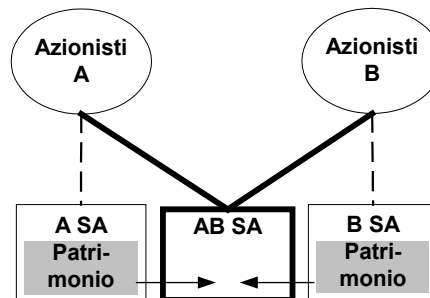
riduzione della base imponibile è accordata soltanto se il soggetto di diritto in questione esiste da almeno cinque anni. D'altronde, il plusvalore dev'essere oggetto di un ulteriore conteggio, proporzionalmente, nella misura in cui nel corso dei cinque anni che seguono la trasformazione, dei diritti di partecipazione sono alienati e che il valore venale è superiore alla franchigia (art. 6, cpv.1, lett. h LTB).

Imposte non interessate

- Imposta federale diretta (imposta sul reddito : redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata) ;
- Imposta preventiva ;
- Tassa di bollo di negoziazione.

N. 4: Fusione: compensazione dei pagamenti a conguaglio con delle perdite di valore nominale (punto 4.1.2)

I membri dei gruppi di azionisti A e B, gruppi indipendenti l'un dall'altro, detengono i diritti di partecipazione nelle società A SA e B SA nella loro sostanza privata. Il 30 maggio 2005 (data d'iscrizione al registro di commercio), le società A SA e B SA, che chiudono entrambe i conti al 31 dicembre, sono trasferite, con una fusione per combinazione, nella società AB SA, con effetto retroattivo al 1° gennaio 2005.



Il capitale azionario della società A SA è costituito da 1'000 azioni di valore nominale 100, quello della società B SA da 1'000 azioni di valore nominale 110. Il nuovo capitale azionario della società AB SA dev'essere composto da 2'000 azioni di valore nominale 100 per azione. Dopo valutazione delle società, il rapporto di scambio è fissato a 1 :1, cioè sia 1 azione A SA che 1 azione B SA danno diritto ad 1 azione AB SA. Gli azionisti di A SA ricevono 1'000 azioni AB SA in cambio delle loro azioni A SA, come pure 20 in contanti. Gli azionisti di B SA ottengono, anche loro, 1'000 azioni AB SA.

Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

La fusione non comporta alcuna conseguenza fiscale per A SA e B SA. In effetti,

- l'assoggettamento è mantenuto in Svizzera e
- i valori determinanti per l'imposta sull'utile sono ripresi.

All'atto di una fusione, l'assoggettamento della società assunta cessa, di principio, con la radiazione dal registro di commercio. L'assoggettamento di una società nata da una combinazione inizia di principio con l'iscrizione al registro di commercio.

Se l'effetto retroattivo della fusione è ammesso (occorre che l'iscrizione della fusione sia depositato nei sei mesi successivi alla data di ripresa convenuta), i risultati ottenuti nel 2005 dalle società A SA e B SA sono immediatamente attribuiti alla società AB SA. Di conseguenza, l'assoggettamento delle società assunte A SA e B SA cessa alla data in cui la retroattività inizia.

Imposta federale diretta (imposta sul reddito : redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata)

Gli azionisti della società A SA ricevono un pagamento a conguaglio di 20 per azione. Tale pagamento in contanti è imponibile, che sia effettuato dalla società A SA o dalla società B SA (Archivio 59, 719, RDAF 1993, 21; Archivio 25, 242).

Gli azionisti della società B SA subiscono una perdita di valore nominale di 10 par azione. Comunque, i pagamenti a conguaglio possono essere compensati con le perdite di valore nominale.

Dal punto di vista della società AB SA, la situazione si presenta così :

Capitale azionario di A SA	100'000
Capitale azionario di B SA	<u>110'000</u>
Capitale azionario totale annullato	210'000
Capitale azionario creato da AB SA	<u>- 200'000</u>
Riduzione di capitale azionario	<u>10'000</u>
Pagamento agli azionisti di A SA	20'000
./ Riduzione di capitale azionario	<u>- 10'000</u>
Pagamento compensatorio imponibile	<u>10'000</u>

I precedenti azionisti di A SA realizzano un reddito di 10'000, soggetto all'imposta sul reddito.

Imposta preventiva

I pagamenti a conguaglio sono soggetti all'imposta preventiva (art. 4, cpv.1, lett. b LIP). In caso di fusioni, gli aumenti di valore nominale ed i pagamenti a conguaglio sono ugualmente compensati con le perdite di valore nominale per l'imposta preventiva.

Dunque, l'importo di 10'000 è soggetto anche all'imposta preventiva.

Conformamene all'eccezione prevista all'articolo 5, capoverso 1, lettera a LIP, le riserve trasferite all'atto di una fusione non sono soggette all'imposta preventiva nella misura in cui passano nelle riserve della società assuntrice. Questa eccezione è fondata sul mantenimento in Svizzera della sostanza fiscale trasferita soggetta all'imposta preventiva.

Tassa di bollo d'emissione

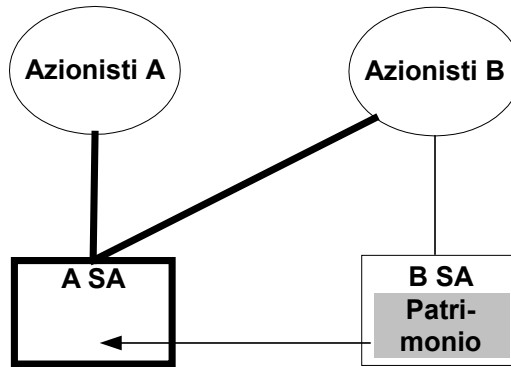
I nuovi diritti di partecipazione della società AB SA sono creati e rilasciati in applicazione di una decisione di fusione. Di conseguenza, non sono soggetti alla tassa d'emissione (art. 6, cpv.1, lett. a^{bis} LTB). Questa eccezione si estende ugualmente ad un eventuale aggio e alle riserve latenti trasferite.

Tassa di bollo di negoziazione

Il trasferimento di documenti imponibili in caso di fusione non è sottoposto alla tassa di negoziazione (art. 14, cpv.1, lett. i LTB). Ciò vale anche se dei documenti imponibili sono trasferiti con una parte corrispondente di obblighi verso terzi.

N. 5: Fusione: Utilizzazione di propri diritti di partecipazione (punto 4.1.2)

I gruppi di azionisti A e B, indipendenti l'uno dall'altro, detengono i diritti di partecipazione A SA e B SA nella sostanza privata. La società cedente B SA trasferisce tutti i suoi attivi e passivi alla società assuntrice A SA. Gli azionisti di B SA ricevono delle azioni A SA. La società B SA è sciolta senza liquidazione. In seguito, la ragione sociale di A SA è modificata in AB SA.



Bilancio di A SA prima della fusione

Attivi ¹⁾	1'900	Fondi di terzi	1'000
		Capitale azionario ³⁾	100
Azioni proprie ²⁾	100	Riserve	900
	2'000		2'000

1) Nessuna riserva latente

3) 100 az. da nominale 1; VV per azione = 10

2) 10 al valore nominale di 1

Bilancio di B SA prima della fusione

Attivi ¹⁾	1'000	Fondi di terzi	500
		Capitale azionario ²⁾	100
		Riserve	400
	1'000		1'000

1) Nessuna riserva latente

2) 100 az. da nominale 1; VV per azione = 5

Rapporto di scambio

$$\frac{\text{Valore venale A SA}}{\text{Capitale azionario A SA}} = \frac{\text{Valore venale B SA}}{\text{Capitale azionario B SA}}$$

$$\text{Capitale azionario A SA} = \frac{\text{Valore venale B SA} \times \text{Capitale azionario A SA}}{\text{Valore venale B SA}}$$

$$\text{Capitale azionario A SA} = \frac{\text{Valore venale B SA} \times \text{Capitale azionario A SA}}{\text{Valore venale A SA}}$$

$$\text{Capitale addizionale A SA} = \frac{500 \times 100}{1'000} = 50$$

2 azioni B SA di valore nominale 1 (2 x VV 5 = VV 10) danno diritto ad 1 azione A SA del valore nominale di 1 (VV 10).

Variante A: Fusione senza utilizzazione delle azioni proprie

La società A SA aumenta il suo capitale sociale di 50 (50 x VV 10 = VV 500) e conserva le azioni proprie nel suo stock (10 x VV 10 = VV 100).

Dopo la fusione, il bilancio della società AB SA si presenta così:

Attivi ¹⁾	2'900	Fondi di terzi	1'500
		Capitale azionario ²⁾	150
Azioni proprie	100	Riserve	1'350
	3'000		3'000

1) Nessuna riserva latente

2) 150 az. da nominale 1; VV per azione = 10

Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

La fusione non comporta alcuna conseguenza fiscale per A SA e B SA dato che (per ipotesi):

- l'assoggettamento in Svizzera è mantenuto e
- i valori determinanti per l'imposta sull'utile sono ripresi.

Imposta federale diretta (imposta sul reddito : redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata)

Gli azionisti di A SA e quelli di B SA non ottengono né un aumento del valore nominale, né dei pagamenti compensatori, né altre prestazioni valutabili in denaro a carico della società assuntrice o della società assunta. Di conseguenza, la fusione è senza incidenza fiscale per gli azionisti.

Al contrario, attraverso lo scambio delle loro azioni B SA contro azioni A SA, gli azionisti di B SA subiscono una perdita di valore nominale di 0,5 per ogni azione B SA. La perdita di valore nominale globale è di 50 (aumento del totale delle riserve a carico del capitale azionario annullato di B SA). Nella variante A, questa perdita di valore nominale non può essere compensata.

Imposta preventiva

Né gli azionisti di A SA e di B SA, né delle persone loro vicine, ottengono dei pagamenti compensatori, delle azioni gratuite, degli aumenti gratuiti del valore nominale o altri redditi a carico delle riserve di una società svizzera. Di conseguenza, la fusione è senza incidenza fiscale per gli azionisti.

Conformemente all'eccezione prevista all'articolo 5, capoverso 1, lettera a LIP, le riserve trasferite all'atto di una fusione non sono soggette all'imposta preventiva nella misura in cui passano nelle riserve della società assuntrice. Questa eccezione è fondata sul mantenimento in Svizzera della sostanza fiscale trasferita soggetta all'imposta preventiva.

Tassa di bollo d'emissione

I nuovi diritti di partecipazione della società AB SA sono creati e rilasciati in applicazione di una decisione di fusione. Di conseguenza, non sono soggetti alla tassa d'emissione (art. 6, cpv.cpv.1, lett. a^{bis} LTB).

Tassa di bollo di negoziazione

Il trasferimento di documenti imponibili in caso di fusione non è sottoposto alla tassa di negoziazione (art. 14, cpv.1, lett. i LTB). Ciò vale anche se dei documenti imponibili sono trasferiti con una parte corrispondente di obblighi verso terzi.

Variante B: Fusione con utilizzazione delle azioni proprie

La società A SA aumenta il suo capitale solo di 40 (40 x VV 10 = VV 400) e utilizza, per il resto, tutte le azioni proprie (10 x VV 10 = VV 100) per effettuare lo scambio di azioni.

Dopo la fusione, il bilancio della società AB SA si presenta così:

Bilancio di AB SA			
Attivi ¹⁾	2'900	Fondi di terzi	1'500
		Capitale azionario ²⁾	140
		Riserve	1'260
	2'900		2'900

1) Nessuna riserva latente

2) 140 az. da nominale 1; VV per azione = 10

Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

Se, per disinteressare i detentori dei diritti di partecipazione della società che scompare, la società assuntrice utilizza i propri diritti di partecipazione il cui acquisto non ha determinato un'imposizione, essa realizza un utile imponibile o un onere giustificato dall'uso commerciale, pari alla differenza fra il valore determinante per l'imposta sull'utile ed il valore venale dei propri diritti di partecipazione.

Dato che il valore determinante per l'imposta sull'utile delle proprie azioni A SA utilizzate per lo scambio d'azioni corrisponde al valore venale, non occorre correggere l'utile.

Imposta federale diretta (imposta sul reddito : redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata)

La società assuntrice A SA utilizza i propri diritti di partecipazione, il cui acquisto non ha determinato un'imposizione, al fine di effettuare lo scambio dei titoli. La differenza fra il valore venale di 100 al momento della fusione ed il valore nominale di 10 delle proprie azioni, è trattato come un compenso in contanti. Visto che solo una parte dei diritti di partecipazione scambiati proviene dallo stock della società assuntrice, il reddito di sostanza corrispondente, di 90, è ripartito proporzionalmente al valore nominale dei diritti di partecipazione della società assuntrice consegnati.

Par lo scambio delle loro azioni B SA contro delle azioni A SA, gli azionisti di B SA subiscono una perdita di valore nominale di 0,5 per azione B SA. La perdita di valore nominale globale è di 50 (aumento del totale delle riserve a carico del capitale azionario annullato di B SA). Questa perdita di valore nominale può essere compensata con il reddito di sostanza risultante dall'ottenimento delle azioni A SA, le quali provengono dallo stock di A SA.

Il totale delle riserve è stato così modificato:

Utilizzo delle azioni A SA provenienti dallo stock: VV 100 ./.	valore nominale di 10	=	90
./.	perdita di valore nominale degli azionisti B SA	=	<u>- 50</u>
Diminuzione delle riserve (eccedenza di liquidazione parziale)			<u>40</u>

Il reddito di sostanza imponibile degli azionisti B SA è così determinato:

Diminuzione delle riserve (eccedenza di liquidazione parziale)	40
diviso per il numero di azioni A SA consegnate	: 50
Parte dell'eccedenza di liquidazione parziale imponibile per azione A SA ottenuta	<u>0.80</u>
Per il resto, idem variante A.	

Imposta preventiva

L'utilizzazione di propri diritti di partecipazione per effettuare lo scambio d'azioni in caso di fusioni sottostà anche all'imposta preventiva (art. 4, cpv.1, lett. b LIP). In caso di fusioni, tali prestazioni valutabili in denaro sono ugualmente compensate con delle perdite di valore nominale.

Di conseguenza, come in materia d'imposta federale diretta, 40 sono assoggettati all'imposta preventiva. I beneficiari sono gli azionisti di B SA.

Per il resto, idem variante A.

Tassa di bollo d'emissione

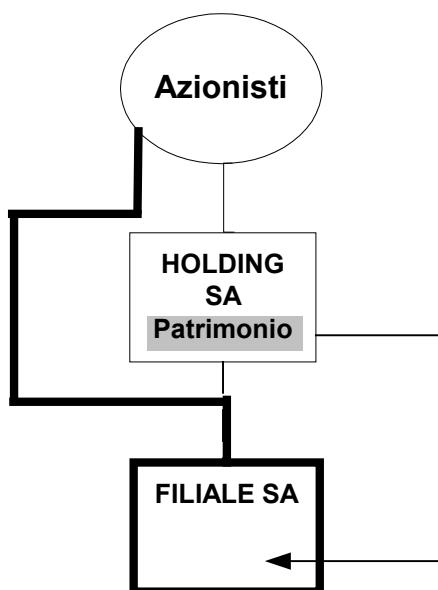
Idem variante A.

Tassa di bollo di negoziazione

Idem variante A.

N. 6: Incorporazione della società-madre (punto 4.1.6)

Il 30 maggio 2005, la società FILIALE SA riprende per fusione con effetto retroattivo al 1° gennaio 2005 tutti gli attivi e i passivi della società HOLDING SA, che detiene il 100% delle azioni di FILIALE SA. L'iscrizione al registro di commercio avviene il 12 giugno 2005. Gli azionisti di HOLDING SA detengono i loro diritti di partecipazione nella sostanza privata. Con la fusione, FILIALE SA ottiene i propri diritti di partecipazione e li trasmette agli azionisti di HOLDING SA. Con la fusione, la società assunta HOLDING SA è dissolta e radiata dal registro di commercio (art. 3, cpv.2 LFus).



Bilancio di chiusura di HOLDING SA

Attivi	1'000	Fondi di terzi	900
Partecipazione FILIALE SA ¹⁾	500	Capitale azionario	200
		Riserve	400
Totale degli attivi	1'500	Totale passivo e capitale netto	1'500

1) Costo d'investimento 500; riserve latenti non imposte: 600

Bilancio di chiusura di FILIALE SA

Attivi ¹⁾	1'800	Fondi di terzi	1'200
		Capitale azionario	300
		Riserve	300
Totale dei attivi	1'800	Totale passivo e capitale netto	1'800

1) riserve latenti non imposte: 500

Bilancio d'apertura di FILIALE SA dopo la fusione

Attivi ¹⁾	2'800	Fondi di terzi	2'100
		Capitale azionario	300
		Riserve	300
		Aggio di fusione	100
Totale degli attivi	2'800	Totale passivo e capitale netto	2'800

1) riserve latenti non imposte: 500

Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

Le condizioni di una fusione senza incidenza fiscale sono realizzate (art. 61, cpv.1, lett. d LIFD).

In principio, l'assoggettamento all'imposta della società HOLDING SA cessa il 12 giugno 2005 (data dell'iscrizione al registro di commercio).

Dato che la richiesta d'iscrizione e la decisione di fusione pervengono al registro di commercio entro 6 mesi dalla data di ripresa convenuta, l'effetto retroattivo della fusione è riconosciuto sul piano fiscale. In tal modo, l'utile della società HOLDING SA è aggiunto a quello della società FILIALE SA per tutto il periodo fiscale 2005.

L'assorbimento della società-madre determina un aggio di fusione di 100 (apporto di capitale non imponibile; art. 60, lett. a LIFD).

Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata)

Con l'operazione di incorporazione, gli azionisti della società-madre ottengono dei diritti di partecipazione della società filiale al posto dei diritti di partecipazione della società-madre. Nel caso in questione, c'è un aumento del valore nominale, che passa da 200 a 300. In effetti, in cambio delle azioni annullate di HOLDING SA, il cui valore nominale è di 200, gli azionisti ottengono delle azioni FILIALE SA, il cui valore nominale è di 300. L'aumento gratuito di valore nominale, di 100, sottostà all'imposta sul reddito (reddito da sostanza mobiliare, art. 20, cpv.1, lett. c LIFD).

Imposta preventiva

Secondo l'articolo 4, capoverso 1, lettera b LIP, l'aumento gratuito del valore nominale di 100 sottostà all'imposta preventiva.

Se del caso, la fattispecie va esaminata sotto l'angolo dell'evasione fiscale, secondo l'articolo 21, capoverso 2 LIP.

Tassa di bollo d'emissione

Secondo l'articolo 6, capoverso 1, lettera a^{bis} LTB, l'assorbimento di HOLDING SA, effettuato senza aumento di capitale, non soggiace alla tassa d'emissione.

Tassa di bollo di negoziazione

Il trasferimento di documenti imponibili all'atto di una fusione non è sottoposto alla tassa di negoziazione (art. 14, cpv.1, lett. i LTB).

N. 7: Quasi fusione seguita da un'incorporazione (punto 4.1.7)

La società GRANDE SA riprende la società PICCOLA SA. L'azionariato delle due società è diffuso nel pubblico. Al fine di realizzare questa transazione, la società GRANDE SA aumenta il suo capitale azionario di 5 mio., da 20 mio. a 25 mio., con rinuncia degli azionisti al loro diritto preferenziale di sottoscrizione. Le nuove azioni vengono offerte in cambio agli azionisti della società PICCOLA SA (quasi fusione).

Un anno più tardi, la società GRANDE SA riprende per incorporazione tutti gli attivi e i passivi di PICCOLA SA.

Il capitale azionario di PICCOLA SA è di 1 milione.

Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

Un'eventuale perdita di fusione (differenza fra il valore determinante per l'imposta sull'utile della partecipazione a PICCOLA SA ./l'attivo netto – inferiore - di PICCOLA SA al valore determinante per l'imposta sull'utile) non è effettiva e non produce di conseguenza alcun effetto per l'imposta sull'utile. Al fine di evitare tanto un utile che una perdita di fusione, la partecipazione della società PICCOLA SA può essere portata a bilancio secondo il metodo dell'equity (cfr. punto 4.6.2.3 della circolare).

Imposta federale diretta (imposta sul reddito : redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata)

In ragione del lasso di tempo relativamente breve fra la quasi fusione e l'assorbimento, l'aumento del valore nominale di 4'000'000 ottenuto dagli azionisti di PICCOLA SA è sottoposto all'imposta federale diretta a titolo di reddito della sostanza. Se del caso, l'imposizione è effettuata con procedura di recupero d'imposta (art. 151-153 LIFD).

Imposta preventiva

L'aumento del valore nominale di 4'000'000 è soggetto anche all'imposta preventiva. I beneficiari diretti sono gli azionisti di PICCOLA SA. Se l'imposta preventiva non può essere trasferita, l'aumento di valore nominale deve essere determinato secondo il metodo detto « lordo per netto » (aumento del valore nominale : 65%).

Tassa di bollo d'emissione

I diritti di partecipazione creati o aumentati conformemente a delle decisioni di fusione o di concentrazioni economicamente equivalenti a delle fusioni (quasi-fusioni) non sono soggetti alla tassa d'emissione (art. 6, cpv.1, lett. a^{bis} LTB). Nel caso in questione, le condizioni di un'elusione della tassa non sono realizzate.

Tassa di bollo di negoziazione

Il trasferimento di documenti imponibili all'atto di una fusione o quasi fusione non è soggetto alla tassa di negoziazione (art. 14, cpv.1, lett. i LTB).

N. 8: Trasformazione di un istituto di diritto pubblico in una società di capitali od in una società cooperativa (cambiamento della forma giuridica; punto 4.2.5)

Bilancio di chiusura di una banca cantonale prima della trasformazione in una SA

Liquidità	15'000	Debiti a corto termine	20'000
Crediti alla clientela	60'000	Impegni verso la clientela	60'000
Portafoglio destinato alla negoziazione	10'000	Accantonamenti e altri passivi ³⁾	10'000
Partecipazioni ¹⁾	10'000	Riserve per rischi bancari generali ⁴⁾	4'000
Immobili ²⁾	5'000	Capitale di dotazione	2'000
		Riserve	4'000
	100'000		100'000

1) Valore venale: 20'000; costo d'investimento: 10'000

2) Valore venale: 10'000

3) Di cui considerati come fondi propri dalla CFB: 5'000

4) Fondi propri liberamente disponibili, costituiti a carico del conto economico secondo l'OB

Il valore intrinseco dell'impresa è di 40'000.

Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

La trasformazione è effettuata con un semplice cambiamento della forma giuridica di un'impresa con personalità giuridica propria, e non per costituzione con apporto in natura. Nella fattispecie il diritto civile impone il principio della continuità del bilancio (art. 24, cpv.2, lett. g OB). Di conseguenza si ammette di far apparire le riserve latenti nel bilancio fiscale. Ciò vale anche per il goodwill. Tuttavia, i valori devono apparire nell'inventario approntato con procedura di diritto civile ed essere verificati (art. 100, cpv.2 LFus).

Bilancio fiscale della banca cantonale SA

Liquidità	15'000	Debiti a corto termine	20'000
Crediti alla clientela	60'000	Impegni verso la clientela	60'000
Portafogli destinati alla negoziazione	10'000	Accantonamenti e altri passivi	5'000
Partecipazioni ¹⁾	20'000	Capitale azionario	2'000
Immobili	10'000	Riserve aperte	4'000
Goodwill	10'000	Riserve per rischi bancari generali ²⁾	4'000
		Riserva su accantonamenti	5'000
		Riserva su partecipazioni	10'000
		Riserva su immobili	5'000
		Riserva su goodwill	10'000
	125'000		125'000

1) Nuove partecipazioni; costo d'investimento: 20'000

2) Considerato fiscalmente come capitale proprio già prima della trasformazione

Tassa di bollo d'emissione

Secondo l'articolo 9, capoverso 1, lettera e LTB, la tassa d'emissione ammonta all'1% del valore nominale dei diritti di partecipazione creati o aumentati conformemente a delle decisioni di trasformazione di un istituto di diritto pubblico in una società di capitali od in una società cooperativa. Tuttavia, questa riduzione della base imponibile è accordata solo se il soggetto di diritto in questione esiste da almeno cinque anni. D'altronde, se i diritti di partecipazione sono alienati nei cinque anni che seguono la ristrutturazione, il plusvalore deve essere oggetto di un conteggio (proporzionalmente) ulteriore.

Il valore nominale dei diritti di partecipazione creati con la trasformazione è di 2 milioni. La parte della franchigia che non è ancora stata rivendicata (art. 6, cpv.1, lett. h LTB), può essere portata in deduzione di tale importo.

Tassa di bollo di negoziazione

In caso di trasformazione per cambiamento della forma giuridica (trasformazione diretta), non c'è un trasferimento di valori patrimoniali. Di conseguenza, la tassa di negoziazione non è toccata.

Imposte non interessate

- Imposta federale diretta (imposta sul reddito : redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata) ;
- Imposta preventiva .

N. 9: Trasformazione di una società di capitali in un'impresa di persone; perdite riportate (punto 4.2.6)

A e B sono soci al 50% ciascuno della società A&B SA. La società A&B SA dev'essere trasformata in una società in nome collettivo.

Bilancio di chiusura di A&B SA prima della trasformazione

Attivi ¹⁾	900	Fondi di terzi	600
		Capitale azionario	100
Perdite riportate ²⁾	100	Riserve	300
	1'000		1'000

1) riserve latenti non imposte: 600

2) del precedente esercizio e non ancora compensate

Imposta federale diretta (imposta sul reddito : redditi provenienti da un'attività lucrativa indipendente)

I valori accettati finora per l'imposta sull'utile vengono ripresi come valori determinanti per l'imposta sul reddito. L'imposta latente sulle riserve occulte (non ancora imposte) passa così dall'imposta sull'utile a quella sul reddito.

Di conseguenza, per la determinazione del reddito imponibile, le persone fisiche associate nell'impresa di persone assuntrice possono far valere in deduzione le eventuali perdite riportate della persona giuridica assunta che non sono ancora state fiscalmente prese in considerazione (art. 31 LIFD).

Bilancio di apertura della società in nome collettivo A&B (bilancio commerciale)

Attivi ^{1) 2)}	900	Fondi di terzi	600
		Conto capitale A	150
		Conto capitale B	150
	900		900

1) riserve latenti non imposte in capo all'impresa: 600

2) perdite non ancora compensate: 100

Imposta latente sul reddito

(reddito proveniente da un'attività lucrativa indipendente; art. 18, cpv.2 LIFD):

Riserve latenti non imposte	600
./. perdite riportate	- 100
Importo soggetto all'imposta latente sul reddito	<u>500</u>

Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

La trasformazione di una persona giuridica in un'impresa di persone è fiscalmente neutra per l'imposta sull'utile, purché l'assoggettamento all'imposta in Svizzera perduri e che gli elementi commerciali siano ripresi al loro ultimo valore determinante per l'imposta sull'utile.

Imposta federale diretta (imposta sul reddito : redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata)

In occasione della trasformazione di una società di capitali o società cooperativa in un'impresa di persone, la società di capitali o la società cooperativa è liquidata. Un'imposizione ulteriore delle riserve aperte e latenti (eccedenza di liquidazione) presso i titolari di quote non è possibile. Per tal motivo l'eccedenza di liquidazione è soggetta all'imposta sul reddito (art. 20, cpv.1, lett. c LIFD).

*Eccedenza di liquidazione imponibile
(art. 20, cpv.1, lett. c LIFD; art. 4, cpv.1, lett. b LIP):*

Riserve latenti: 600 + riserve aperte: 300 ./ PP riportato 100) 800

Imposta preventiva

L'eccedenza di liquidazione di 800 è soggetta all'imposta preventiva (art. 4, cpv.1, lett. b LIP).

Tassa di bollo di negoziazione

Il trasferimento di documenti imponibili legato ad una trasformazione indiretta (liquidazione e costituzione con apporto in natura o trasferimento di patrimonio) non è sottoposto alla tassa di negoziazione (art. 14, cpv.1, lett. i LTB).

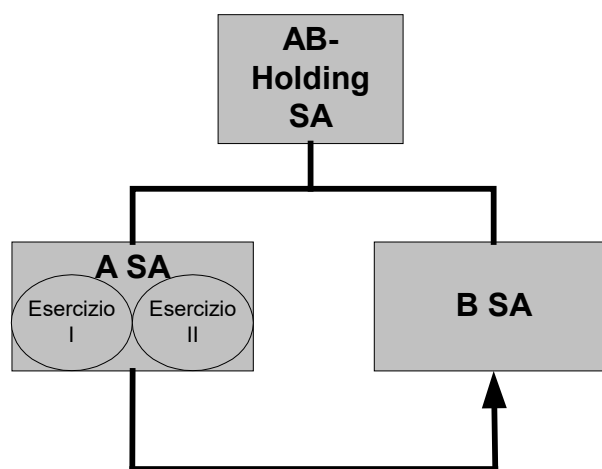
Imposta non interessata

- Tassa di bollo d'emissione.

N. 10: Conseguenze fiscali di una scissione simmetrica per la persona giuridica detentricice delle partecipazioni; società-madre (punto 4.3.2)

La società AB Holding SA è azionista unica delle società A SA e B SA. A SA e la sua società sorella B SA sono delle società di produzione. La società A SA gestisce gli esercizi I e II. Il valore venale dell'esercizio II è di 500, il valore contabile (= valore determinante per l'imposta sull'utile) di 300.

Attraverso una separazione, la società A SA trasferisce l'esercizio II (art. 29, lett. b LFus) al valore contabile (attivo netto ai valori determinanti per l'imposta sull'utile) e a carico delle sue riserve, alla società B SA.



Trasferimento dell'esercizio II al VC di 300 a carico delle riserve

VV: 500

Bilancio di AB Holding prima della scissione

Partecipazione A SA ¹⁾	1'000	Fondi di terzi	800
Partecipazione B SA ²⁾	1'000	Capitale azionario	200
		Riserve	1'000
	2'000		2'000

1) Nuova partecipazione; valore determinante per l'imposta sull'utile: 1'000; costo d'investimento: 1'000; valore venale: 1'500

2) Vecchia partecipazione; valore determinante per l'imposta sull'utile: 1'000; costo d'investimento: 1'000; valore venale: 1'500

Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

A SA e B SA

Nel caso in esame, le condizioni per una scissione fiscalmente neutra secondo l'articolo 61, capoverso 1, lettera b LIFD sono riunite. Di conseguenza, l'operazione può essere effettuata senza conseguenze fiscali in materia d'imposta sull'utile. Non esiste un termine d'attesa per le scissioni.

AB Holding SA

La teoria del triangolo modificata è necessariamente applicabile per AB Holding SA (cfr. la presente circolare, punto 4.3.2.12).

Circa la qualificazione delle partecipazioni A SA e B SA secondo le disposizioni transitorie, la scissione comporta una riqualficazione (circ. dell'AFC n 9 del 9.7.1998, punto 3.3.4c ed esempio n. 15).

Partecipazioni prima della scissione:

Partecipazione	Costo d'investimento	Valore determinante per l'imposta sull'utile	Valore venale
Nuova partecipazione A (100%)	1'000	1'000	1'500
Vecchia partecipazione B (100%)	1'000	1'000	1'500
Totale	2'000	2'000	3'000

Partecipazioni dopo la scissione:

Partecipazione	Costo d'investimento	Valore determinante per l'imposta sull'utile	Valore venale
Nuova partecipazione A (100%)	1'000	1'000	1'000
Nuova partecipazione B (25%)	0	0	500
Vecchia partecipazione B (75%)	1'000	1'000	1'500
Totale	2'000	2'000	3'000

Se la società AB Holding SA ammortizza la partecipazione A SA nella misura della perdita di circa un terzo del valore (per es. a 660), tale ammortamento è compensato da un reddito da partecipazione. Il valore determinante per l'imposta sull'utile ed il costo d'investimento della partecipazione B sarebbero allora di 1'340. Dopo la scissione, la qualificazione delle partecipazioni secondo le disposizioni transitorie si presenta così:

Partecipazione	Costo d'investimento	Valore determinante per l'imposta sull'utile	Valore venale
Nuova partecipazione A (100%)	660	660	1'000
Nuova partecipazione B (25%)	340	340	500
Vecchia partecipazione B (75%)	1'000	1'000	1'500
Totale	2'000	2'000	3'000

Imposta preventiva

Le riserve che, in occasione di una scissione, passano nelle riserve della società assuntrice, non sono soggette all'imposta preventiva (art. 5, cpv.1, lett. a LIP).

Tassa di bollo d'emissione

Secondo l'articolo 6, capoverso 1, lettera a^{bis} LTB, la scissione del ramo di attività II verso la società B SA non è sottoposta alla tassa d'emissione.

Tassa di bollo di negoziazione

La tassa di negoziazione è unicamente dovuta quando la società assunta o quella assuntrice è commerciante di titoli (art. 13, cpv.3 LTB) e se dei documenti imponibili (art. 13, cpv.2 LTB) sono trasferiti con l'impresa.

Nel caso in questione, la tassa di negoziazione non è dovuta, dato che si tratta di una ristrutturazione senza incidenza fiscale (art. 14, cpv.1, lett. i LTB in relazione con l'art. 61 LIFD).

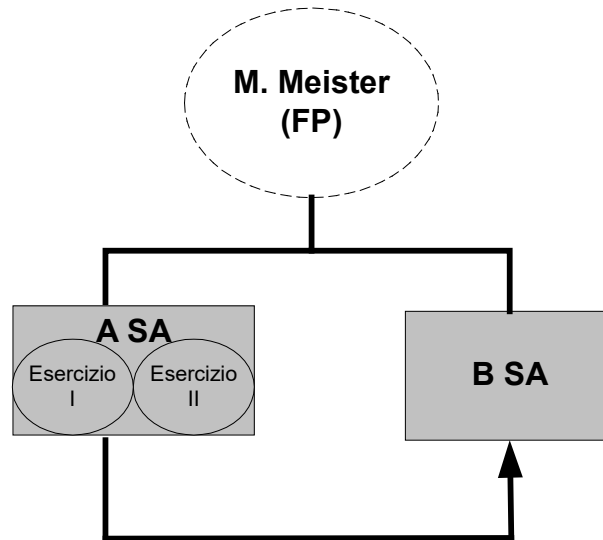
Imposta non interessata

- Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata)

N. 11: Vendita di un'attività al valore determinante per l'imposta sull'utile alla società sorella (punto 4.3.2)

Il sig. Meister è azionista unico delle società A SA e B SA. I diritti di partecipazione nelle due società fanno parte della sua sostanza privata. A SA e la società sorella B SA sono delle società di produzione. La società A SA gestisce le attività I e II. Il valore venale dell'attività II è di 500, il valore contabile (= valore determinante per l'imposta sull'utile) di 300.

L'attività II è venduta al valore contabile (= attivo netto ai valori determinanti per l'imposta sull'utile) alla società B SA.



Vendita dell'esercizio II
al VC di 300

VV: 500

Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

A SA

Nel caso in esame le condizioni di una scissione d'impresa senza incidenza fiscale secondo l'articolo 61, capoverso 1, lettera b LIFD non sono realizzate (trasferimento attraverso una vendita). Anche un trasferimento di patrimonio all'interno del gruppo (art. 61, cpv.3 LIFD) non è possibile, dato che le società A SA e B SA non sono riunite sotto la direzione unica di una società di capitali o cooperativa. La società assunta A SA concede dunque un vantaggio dissimulato di 200 alla società sorella, vantaggio che dev'essere aggiunto all'utile netto dichiarato (art. 58, cpv.1, lett. c LIFD).

Se il trasferimento dell'esercizio II alla società B SA fosse stato effettuato a carico del capitale proprio di A SA, non ci sarebbero state conseguenze fiscali.

B SA

La società assuntrice B SA, beneficiaria del vantaggio, può far valere, sull'attività II acquistata, una riserva latente già imposta come utile, di 200.

Imposta federale diretta (*imposta sul reddito : redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata*)

Signor Meister

Il Signor Meister ottiene in principio una prestazione dissimulata dalla società A SA corrispondente al trasferimento delle riserve latenti di 200 dell'attività II (art. 20, cpv.1, lett. c LIFD), che egli apporta nella società B SA (teoria del triangolo). Tuttavia, al fine di evitare un'imposizione multipla, egli può chiedere l'applicazione della „teoria del triangolo modificata“. Secondo questa teoria, l'imposizione di una distribuzione non ha luogo in capo all'azionista, a condizione che i diritti di partecipazione nella società beneficiaria B SA non siano alienati durante 5 anni. Affinché l'imposizione nell'ambito di un procedimento di recupero d'imposta (art. 151 – 153 LIFD) sia possibile, l'azionista deve firmare una dichiarazione corrispondente (« revers »).

Imposta preventiva

Non si tratta di una ristrutturazione senza incidenza fiscale ai sensi dell'articolo 61 LIFD. Di conseguenza, l'articolo 5, capoverso 1, lettera a LIP non è applicabile. La prestazione valutabile in denaro di 200 (riserve latenti trasferite) è soggetta all'imposta preventiva (art. 4, cpv.1, lett. b LIP; art. 20, cpv.1 OIA). In ragione dell'applicazione della teoria del beneficiario diretto, la società B SA, beneficiaria della prestazione, ha diritto al rimborso. L'interesse di mora sull'importo dell'imposta preventiva è retto dall'articolo 16 LIP.

Tassa di bollo d'emissione

I diritti di partecipazione creati o aumentati conformemente a delle decisioni di scissione, non sono sottoposti alla tassa d'emissione (art. 6, cpv.1, lett. a^{bis} LTB).

Nel caso in esame le condizioni di una scissione senza incidenza fiscale ai sensi dell'articolo 61, capoverso 1, lettera b LIFD non sono riunite (vendita e non scissione). Nondimeno, la tassa di bollo d'emissione non è dovuta, dato che non c'è creazione o aumento di diritti di partecipazione, e la prestazione non è accordata dall'azionista (nessun versamento supplementare).

Tassa di bollo di negoziazione

La tassa di negoziazione è unicamente dovuta quando la società assunta o quella assuntrice è commerciante di titoli (art. 13, cpv.3 LTB) e se dei documenti imponibili (art. 13, cpv.2 LTB) sono trasferiti con l'impresa.

Nel caso in esame, la tassa di negoziazione è dovuta sui documenti imponibili proporzionalmente al prezzo di vendita, dato che non si tratta di una ristrutturazione fiscalmente neutra (art. 14, cpv.1, lett. i LTB in relazione con l'art. 61 LIFD).

N. 12: Separazione di una società anonima; i valori patrimoniali trasferiti non costituiscono un esercizio (attività aziendale a sé stante, punto 4.3)

Il signor Spalter è azionista unico della società SPALTER SA. La società SPALTER SA dev'essere scissa in due società anonime. In tal modo, gli immobili saranno trasferiti nella nuova società IMMO-SPALT SA (art. 29, lett. b LFus). La metà del capitale proprio della società SPALTER SA sarà trasferito alla nuova società IMMO-SPALT SA.

Un anno dopo la scissione, il signor Spalter vende la sua partecipazione del 100% nella società IMMO-SPALT SA al prezzo di 9'000.

Bilancio di chiusura di SPALTER SA prima della scissione

Produzione ¹⁾	10'000	Debiti di produzione	5'000
Immobili ²⁾	10'000	Debiti sugli immobili	5'000
		Capitale azionario	1'000
		Riserve aperte	9'000
	20'000		20'000

1) riserve latenti non imposte: 2'000

2) riserve latenti non imposte: 3'000;

l'amministrazione degli immobili non costituisce un'attività a sé stante

Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

SPALTER SA

Nel caso in oggetto, le condizioni di una scissione d'impresa fiscalmente neutra secondo l'articolo 61, capoverso 1, lettera b LIFD non sono riunite, dato che i valori patrimoniali trasferiti non costituiscono un'attività a sé stante. In tal modo, la società assunta SPALTER SA accorda un vantaggio dissimulato di 3'000 alla consorella IMMO-SPALT SA, vantaggio che dev'essere aggiunto all'utile netto dichiarato (art. 58, cpv.1, lett. c LIFD).

IMMO-SPALT SA

La società assuntrice IMMO-SPALT SA, beneficiaria del vantaggio, può far valere delle riserve latenti di 3'000 già imposte come utile.

Bilancio fiscale di IMMO-SPALT SA dopo la scissione

Immobili	13'000	Debiti sugli immobili	5'000
		Capitale azionario	500
		Riserve aperte	4'500
		Riserve latenti imposte	3'000
	13'000		13'000

Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata)

Il signor Spalter

Nel presente caso le condizioni di una scissione senza incidenza fiscale non sono riunite (art. 61, cpv.1, lettera b LIFD). Di conseguenza, il signor Spalter, nella sua qualità di azionista, non ristruttura la sua sostanza in franchigia d'imposta. La scissione degli immobili deve essere qualificata come vantaggio accordato ad un'impresa collegata.

Il signor Spalter ottiene in principio una prestazione dissimulata proveniente dalla sua partecipazione nella società Spalter SA, corrispondente al trasferimento delle riserve aperte e latenti ($4'500 + 3'000 = 7'500$; art. 20, cpv.1, lett. c LIFD) che apporta nella società IMMO-SPALT SA (teoria del triangolo). Tuttavia, al fine di evitare un'imposizione multipla, egli può chiedere l'applicazione della „teoria del triangolo modificata“. Secondo questa teoria, si può rinunciare all'imposizione di una distribuzione presso l'azionista, a condizione che i diritti di partecipazione nella società beneficiaria IMMO-SPALT SA non siano venduti entro 5 anni. Affinché l'imposizione nell'ambito di un procedimento di recupero d'imposta (art. 151 – 153 LIFD) sia possibile, l'azionista deve firmare una dichiarazione corrispondente (« revers »).

Nel nostro caso, il signor Spalter vende la sua partecipazione nella società IMMO-SPALT SA durante i cinque anni che seguono la scissione, al prezzo di 9'000. Questa vendita ha come conseguenza l'imposizione, presso l'azionista, delle riserve aperte e latenti trasferite ($4'500 + 3'000 = 7'500$) a titolo di reddito proveniente da partecipazioni. L'imposizione è basata sulla dichiarazione corrispondente dell'azionista ed è effettuata con procedura di recupero d'imposta (art. 151 – 153 LIFD). Il resto del ricavo di vendita (1'500) è composto in parte da un utile in capitale privato esonerato (1'000) ed in parte dal ricavo per il capitale azionario trasferito (500).

Imposta preventiva

Non si tratta di una ristrutturazione senza incidenza fiscale ai sensi dell'articolo 61 LIFD. Di conseguenza, l'articolo 5, capoverso 1, lettera a LIP non è applicabile. La prestazione dissimulata di 7'500 (riserve aperte e latenti trasferite) è soggetta all'imposta preventiva (art. 4, cpv.1, lett. b LIP; art. 20, cpv.1 OIA). In ragione dell'applicazione della teoria del beneficiario diretto, la società IMMO-SPALT SA, beneficiaria della prestazione, ha diritto al rimborso. L'interesse di mora sull'importo dell'imposta preventiva è retto dall'articolo 16 LIP.

Tassa di bollo d'emissione

I diritti di partecipazione creati od aumentati conformemente a delle decisioni di scissione, non sono soggetti alla tassa d'emissione (art. 6, cpv.1, lett. a^{bis} LTB).

Visto che non si tratta di una scissione senza incidenza fiscale in materia d'imposta sull'utile, la tassa d'emissione è dovuta sul valore nominale di 500, fatta deduzione della franchigia secondo l'articolo 6, capoverso 1, lettera h LTB. L'interesse di mora sull'importo della tassa è retto dall'articolo 29 LTB.

Imposta non interessata

- Tassa di bollo di negoziazione

N. 13: Divisione di una società anonima; i valori patrimoniali trasferiti non costituiscono un esercizio (attività aziendale a sé stante, punto 4.3)

Il signor Spalter è azionista unico della società SPALTER SA. La società SPALTER SA dev'essere scissa in due nuove società anonime. La scissione dell'impresa deve aver luogo per divisione (art. 29, lett. a LFus). La produzione è trasferita alla nuova società PRODO SA. Gli immobili sono trasferiti alla nuova società IMMO-SPALT SA. Le due nuove società riprendono ciascuna la metà del capitale proprio della società sciolta SPALTER SA.

Un anno dopo la scissione, il signor Spalter vende la sua partecipazione del 100% nella società IMMO-SPALT SA al prezzo di 9'000.

Bilancio di chiusura di SPALTER SA prima la scissione

Produzione ¹⁾	10'000	Debiti di produzione	5'000
Immobili ²⁾	10'000	Debiti sugli immobili	5'000
		Capitale azionario	1'000
		Riserve aperte	9'000
	20'000		20'000

1) riserve latenti non imposte: 2'000

2) riserve latenti non imposte: 3'000

l'amministrazione degli immobili non costituisce un'attività a sé stante

Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

SPALTER SA

Nel caso in oggetto, le condizioni di una scissione d'impresa senza incidenza fiscale secondo l'articolo 61, capoverso 1, lettera b LIFD non sono che parzialmente riunite, dato che i valori patrimoniali trasferiti ad una delle società assuntrici (IMMO-SPALT SA) non costituiscono un'attività a sé stante. La società assunta SPALTER SA realizza un utile di liquidazione corrispondente alle riserve latenti di 3'000 trasferite alla società IMMO-SPALT SA (art. 58, cpv.1, lett. c LIFD).

IMMO-SPALT SA

La società assuntrice IMMO-SPALT SA può far valere delle riserve latenti di 3'000 imposte come utile.

Bilancio fiscale di IMMO-SPALT SA dopo la scissione

Immobili	13'000	Debiti immobili	5'000
		Capitale azionario	500
		Riserve aperte	4'500
		Riserve latenti imposte	3'000
	13'000		13'000

PRODO SA

Non ci sono conseguenze fiscali in materia d'imposta sull'utile per la società PRODO SA.

Imposta federale diretta (imposta sul reddito : redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata)

Il signor Spalter

Nel caso presente, le condizioni di una scissione senza incidenza fiscale (art. 61, cpv.1, lett. b LIFD) non sono che parzialmente riunite, dato che i valori patrimoniali trasferiti ad una delle società assuntrici (IMMO-SPALT SA) non costituiscono un'attività a sé stante. Per questa parte scissa, il signor Spalter, nella sua qualità d'azionista, non ristruttura la sua sostanza in franchigia d'imposta.

In ragione dell'applicazione della teoria del triangolo, il signor Spalter ottiene le riserve aperte e latenti ($4'500 + 3'000 = 7'500$) della società SPALTER SA e le apporta nella società IMMO-SPALT SA. In tal modo egli realizza un'eccedenza di liquidazione parziale proveniente dalla sua partecipazione nella società SPALTER SA (art. 20, cpv.1, lett. c LIFD). Tuttavia, al fine di evitare un'imposizione multipla, può richiedere l'applicazione della „teoria del triangolo modificata“. Secondo questa teoria, si può rinunciare all'imposizione di una distribuzione presso l'azionista, a condizione che i diritti di partecipazione nella società che non ha un'attività a sé stante (IMMO-SPALT SA) non siano venduti entro 5 anni. Affinché l'imposizione nell'ambito di un procedimento di recupero d'imposta (art. 151 – 153 LIFD) sia possibile, l'azionista deve firmare una dichiarazione corrispondente (« revers »).

Nel nostro caso, il signor Spalter vende la sua partecipazione nella società IMMO-SPALT SA nei cinque anni che seguono la scissione, al prezzo di 9'000. Questa vendita comporta dunque l'ulteriore imposizione delle riserve aperte e latenti trasferite alla società IMMO-SPALT SA (eccedenza di liquidazione parziale ; $4'500 + 3'000 = 7'500$). L'imposizione è basata sulla relativa dichiarazione dell'azionista ed è effettuata con procedura di recupero d'imposta (art. 151 – 153 LIFD). Il resto del ricavo di vendita (1'500) è composto da una parte da un utile in capitale privato esonerato (1'000) e dall'altra parte dal ricavo per il capitale azionario trasferito (500).

Imposta preventiva

Nel caso presente, le condizioni di una scissione d'impresa senza incidenza fiscale ai sensi dell'articolo 61, capoverso 1, lettera b LIFD non sono che parzialmente riunite, dato che i valori patrimoniali trasferiti ad una delle società assuntrici (IMMO-SPALT SA) non costituiscono un'attività a sé stante. Di conseguenza, l'articolo 5, capoverso 1, lettera a LIP è applicabile solo ad una parte delle riserve trasferite. La prestazione dissimulata di 7'500 (riserve aperte e latenti trasferite alla società che non rispetta le condizioni di un'attività a sé stante) è soggetta all'imposta preventiva (art. 4, cpv.1, lett. b LIP; art. 20, cpv.1 OIA). In ragione dell'applicazione della teoria del beneficiario diretto, la società IMMO-SPALT SA, beneficiario della prestazione, ha diritto al rimborso. L'interesse di mora sull'importo d'imposta preventiva è retto dall'articolo 16 LIP.

Tassa di bollo d'emissione

I diritti di partecipazione creati o aumentati in base a delle decisioni di scissione, non sono sottoposti alla tassa d'emissione (art. 6, cpv.1, lett. a^{bis} LTB).

Visto che non si tratta di una scissione senza incidenza fiscale in materia d'imposta sull'utile, la tassa d'emissione è dovuta sul valore nominale d'IMMO-SPALT SA di 500, fatta deduzione della franchigia secondo l'articolo 6, capoverso 1, lettera h LTB. L'interesse di mora sull'importo della tassa è retto dall'articolo 29 LTB.

Imposta non interessata

- Tassa di bollo di negoziazione

N. 14: Separazione di una società anonima; la società trasferente non realizza più la condizione di un'attività a sé stante dopo la scissione (punto 4.3)

Il signor Spalter è azionista unico della società SPALTER SA. La società SPALTER SA deve essere scissa in due società anonime. In tal modo, la produzione viene trasferita nella nuova società PRODO SA (art. 29, lett. b LFus). La metà del capitale proprio della società SPALTER SA è anch'essa trasferita nella nuova società PRODO SA.

Un anno dopo la scissione, il signor Spalter vende la sua partecipazione del 100% nella società SPALTER SA, al prezzo di 9'000.

Bilancio di chiusura di SPALTER SA prima la scissione

Produzione ¹⁾	10'000	Debiti di produzione	5'000
Immobili ²⁾	10'000	Debiti sugli immobili	5'000
		Capitale azionario	1'000
		Riserve aperte	9'000
	20'000		20'000

1) riserve latenti non imposte: 2'000

2) riserve latenti non imposte: 3'000

l'amministrazione degli immobili non costituisce un'attività a sé stante

Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

SPALTER SA

Nel caso in esame, le condizioni di una scissione d'impresa senza incidenza fiscale secondo l'articolo 61, capoverso 1, lettera b LIFD non sono che parzialmente riunite, dato che la società assunta (SPALTER SA) non realizza più le condizioni di un'attività a sé stante dopo la separazione. In ragione dell'apprezzamento delle ristrutturazioni da un punto di vista economico (basato sul risultato), la società trasferente SPALTER SA realizza un utile di liquidazione corrispondente alle riserve latenti di 3'000 che restano presso di essa (interpretazione a contrario dell'art. 61, cpv.1, lett. b in relazione con l'art. 58, cpv.1, lett. c LIFD).

Bilancio fiscale di SPALTER SA dopo la scissione

Immobili	13'000	Debiti sugli immobili	5'000
		Capitale azionario	500
		Riserve aperte	4'500
		Riserve latenti imposte	3'000
	13'000		13'000

PRODO SA

Non ci sono conseguenze fiscali in materia d'imposta sull'utile per la società PRODO SA.

Imposta federale diretta (imposta sul reddito : redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata)

Il signor Spalter

Nel caso in esame, le condizioni di una scissione senza incidenza fiscale (art. 61, cpv.1, lett. b LIFD) non sono che parzialmente riunite, dato che la società trasferente (SPALTER SA) non realizza più la condizione di un'attività a sé stante dopo la scissione. Per questa parte scissa, il signor Spalter, in qualità d'azionista, non ristruttura la sua sostanza in esenzione d'imposta.

In ragione dell'apprezzamento delle scissioni da un punto di vista economico (basato sul risultato), il signor Spalter ottiene le riserve aperte e latenti ($4'500 + 3'000 = 7'500$) della società SPALTER SA. In seguito egli le apporta nuovamente nella società SPALTER SA (che diviene una società di gestione patrimoniale). In tal modo, il signor Spalter realizza un'eccedenza di liquidazione parziale proveniente dalla sua partecipazione nella società SPALTER SA (art. 20, cpv.1, lett. c LIFD). Tuttavia, al fine di evitare un'imposizione multipla, egli può richiedere l'applicazione della „teoria del triangolo modificata“. Secondo questa teoria, si può rinunciare all'imposizione di una distribuzione presso l'azionista, a condizione che i diritti di partecipazione nella società che non ha un'attività a sé stante (SPALTER SA) non siano venduti entro 5 anni. Affinché l'imposizione nell'ambito di un procedimento di recupero d'imposta (art. 151 – 153 LIFD) sia possibile, l'azionista deve firmare una dichiarazione corrispondente (« revers »).

Nel nostro caso, il signor Spalter vende la sua partecipazione nella società SPALTER SA nei cinque anni che seguono la scissione, al prezzo di 9'000. Questa vendita comporta dunque l'ulteriore imposizione delle riserve aperte e latenti rimaste nella società SPALTER SA (eccedenza di liquidazione reinvestita; $4'500 + 3'000 = 7'500$). L'imposizione è basata sulla relativa dichiarazione dell'azionista ed è effettuata con procedura di recupero d'imposta (art. 151 – 153 LIFD). Il resto del ricavo di vendita (1'500) è composto da una parte da un utile in capitale privato esonerato (1'000) e dall'altra parte dal ricavo per il capitale azionario trasferito (500).

Imposta preventiva

Non si tratta di una ristrutturazione d'impresa senza incidenza fiscale secondo l'articolo 61 LIFD. Tuttavia, contrariamente a ciò che prevale in materia d'imposta federale diretta, il procedimento seguito in diritto civile (separazione dell'attività d'impresa) è determinante per l'imposta preventiva. La prestazione dissimulata di 6'500 (le riserve aperte e latenti trasferite a PRODO SA) è soggetta all'imposta preventiva (art. 4, cpv.1, lett. b LIP; art. 20, cpv.1 OIA). In ragione dell'applicazione della teoria del beneficiario diretto, la società PRODO SA, beneficiario della prestazione, ha diritto al rimborso. L'interesse di mora sull'importo d'imposta preventiva è retto dall'articolo 16 LIP.

Tassa di bollo d'emissione

I diritti di partecipazione creati o aumentati in base a delle decisioni di scissione, non sono sottoposti alla tassa d'emissione (art. 6, cpv.1, lett. a^{bis} LTB).

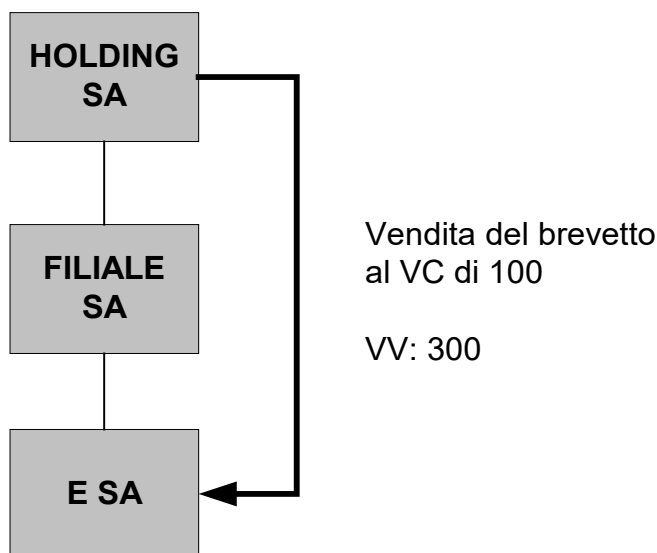
Contrariamente a ciò che prevale in materia d'imposta federale diretta, la creazione dei nuovi diritti di partecipazione è determinante per la tassa d'emissione (separazione dell'attività d'impresa). Visto che non si tratta di una scissione senza incidenza fiscale in materia d'imposta sull'utile, la tassa d'emissione è dovuta sul valore nominale di PRODO SA di 500, fatta deduzione della franchigia secondo l'articolo 6, capoverso 1, lettera h LTB. L'interesse di mora sull'importo della tassa è retto dall'articolo 29 LTB.

Imposta non interessata

- Tassa di bollo di negoziazione

N. 15: Trasferimento di un elemento appartenente agli immobilizzi aziendali ad una società in Svizzera detenuta da una filiale (punto 4.4.1)

La società HOLDING SA (di tipo « Stammhaus » con produzione) vende un brevetto, al valore contabile (= valore determinante per l'imposta sull'utile) di 100, alla società E SA i cui diritti di partecipazione sono detenuti dalla società FILIALE SA. Il valore venale del brevetto è di 300. Il brevetto è un elemento degli attivi aziendali immobilizzati di E SA.



Prima della transazione i bilanci delle società HOLDING SA e FILIALE SA si presentano così:

Bilancio di HOLDING SA

Brevetto X ¹⁾	100	Fondi di terzi	600
Partecipazione FILIALE SA ²⁾	200	Capitale azionario	100
Altri attivi	700	Riserve	300
	1'000		1'000

1) riserve latenti non imposte: 200

2) Valore determinante per l'imposta sull'utile e costo d'investimento: 200

Bilancio di FILIALE SA

Partecipazione E SA ¹⁾	300	Fondi di terzi	300
Altri attivi	500	Capitale azionario	200
		Riserve	300
	800		800

1) Valore determinante per l'imposta sull'utile e costo d'investimento: 300

Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

HOLDING SA

Degli apporti dissimulati di capitale, effettuati con il trasferimento di immobilizzazioni aziendali al valore determinante per l'imposta sull'utile, a favore di una società filiale in Svizzera, sono senza incidenza fiscale, a condizione che il termine di attesa di cinque anni sia rispettato per i valori patrimoniali trasferiti e per i diritti di partecipazione nella filiale.

In tal caso, il valore determinante per l'imposta sull'utile ed il costo d'investimento della partecipazione nella FILIALE SA restano immutati.

Secondo l'articolo 61, capoverso 2 LIFD, una violazione del termine di attesa conduce ad un'imposizione – se del caso, proporzionale – delle riserve latenti trasferite. L'imposizione è effettuata con procedura di recupero d'imposta (art. 151 a 153 LIFD). Il valore determinante per l'imposta sull'utile ed il costo d'investimento della partecipazione FILIALE SA sono aumentati nella misura corrispondente (investimento).

FILIALE SA

La società FILIALE SA trasmette l'apporto ricevuto di capitale dissimulato alla propria filiale, la società E SA. Anche per essa tale apporto di capitale dissimulato è privo di incidenza fiscale. Il valore determinante per l'imposta sull'utile ed il costo d'investimento della partecipazione nella società E SA non sono dunque aumentati, sempre che il termine di attesa di cinque anni sia rispettato per i valori patrimoniali trasferiti e per i diritti di partecipazione nella filiale.

In caso di violazione del termine di attesa, FILIALE SA può far valere una riserva latente imposta sulla sua partecipazione E SA corrispondente alle riserve latenti oggetto del recupero d'imposta presso HOLDING SA. Il valore determinante per l'imposta sull'utile ed il costo d'investimento della partecipazione E SA sono aumentati nella misura corrispondente (investimento).

E SA

Il valore determinante per l'imposta sull'utile del brevetto acquistato corrisponde al valore contabile (= prezzo d'acquisto) di 100. In caso di violazione del termine di attesa, il recupero d'imposta effettuato presso HOLDING SA, può esser fatto valere dalla società E SA, a titolo di riserva latente già imposta sul brevetto acquistato.

Tassa di bollo d'emissione

Lo smembramento di attività e rami distinti di attività, verso una società filiale o una società detenuta da una società filiale (art. 61, cpv.1, lett. d LIFD) è assimilato ad una ristrutturazione e non è soggetto alla tassa d'emissione (art. 6, cpv.1, lett. a^{bis} LTB).

In caso di violazione del termine di attesa previsto dalla LIFD in occasione dello smembramento di attività, di rami distinti d'attività come pure di immobilizzazioni aziendali (art. 61, cpv.2 LIFD), la tassa di bollo d'emissione è dovuta, calcolata proporzionalmente al versamento supplementare. La tassa di emissione scade trenta giorni dopo la violazione del termine di attesa. L'interesse di mora sull'importo della tassa è retto dall'articolo 29 LTB.

La debitrice della tassa in caso di violazione del termine di attesa è la società E SA.

Imposte non interessate

- Imposta federale diretta (imposta sul reddito : redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata) ;
- Imposta preventiva ;
- Tassa di bollo di negoziazione.

N. 16: Smembramento di beni appartenenti agli immobilizzi aziendali (punto 4.4.1)

La società A SA crea una società filiale (B SA) e trasferisce i suoi brevetti al valore contabile di 400 alla nuova società (apporto in natura: 100; vendita: 300). La società B SA è una società per lo sfruttamento di diritti immateriali che impiega personale proprio e che partecipa al mercato. I brevetti fanno parte delle immobilizzazioni aziendali di B SA.

Situazione iniziale

A SA			
Collocamenti finanziari	100	Fondi di terzi	500
Attivi aziendali	500	Capitale azionario	200
Brevetti 1)	400	Riserve	300
	1'000		1'000

1) Riserve latenti 600

La società B SA è così finanziata:

- Capitale azionario 100
- Fondi di terzi A SA 100
- Fondi di terzi estranei 200

La società A SA destina 200 provenienti dal ricavo della vendita al rimborso di fondi di terzi.

Situazione finale

A SA			
Collocamenti finanziari	100	Fondi di terzi	300
Attivi aziendali	500	Capitale azionario	200
Partecipazione B SA ¹⁾	100	Riserve	300
Debitore B SA	100		
	800		800

100%

B SA			
Brevetti ²⁾	400	Fondi di terzi	200
		Creditore A SA	100
		Capitale azionario	100
	400		400

1) Costo d'investimento: 100

2) Riserve latenti 600

Variante A

Due anni dopo la costituzione della società B SA, la società A SA vende il 60% dalla sua partecipazione B SA al prezzo di 500 e fa valere la riduzione per partecipazioni sull'utile in capitale realizzato.

Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

Secondo l'articolo 61, capoverso 2 LIFD, la vendita del 60% della partecipazione B SA comporta presso A SA un'imposizione proporzionale delle riserve latenti trasferite. L'imposizione è effettuata con procedura di recupero d'imposta (art. 151-153 LIFD).

La società A SA presenta il seguente utile in capitale alla chiusura dello stato patrimoniale (anno della vendita):

Ricavo della vendita del 60% della partecipazione B SA	500
./ . valore contabile del 60% della partecipazione B SA	<u>- 60</u>
Utile in capitale realizzato	<u>440</u>

Conseguenze fiscali in materia d'imposta sull'utile, per A SA, nella procedura di recupero d'imposta:

60% delle riserve latenti trasferite di 600	<u>360</u>
---	------------

Nel suo bilancio fiscale, la società B SA può far valere le riserve latenti corrispondenti già imposte come utile.

B SA			
Brevetti ¹⁾	760	Fondi di terzi	200
		Creditore A SA	100
		Capitale azionario	100
		Riserve latenti imposte	360
	760		760

1) Riserve latenti non imposte 240

Conseguenze fiscali in materia d'imposta sull'utile per A SA nella procedura di tassazione ordinaria:

Ricavo della vendita del 60% della partecipazione B SA	500
./ . valore determinante corretto per l'imposta sull'utile, per il 60% della partecipazione B SA (60% di 700 = valore contabile proporzionale di 60 più le riserve latenti proporzionali imposte di 360)	<u>- 420</u>
Utile in capitale a beneficio della riduzione per partecipazioni	<u>80</u>

Tassa di bollo d'emissione

Lo smembramento di attività, di rami distinti d'attività come pure di beni appartenenti alle immobilizzazioni aziendali, verso una società filiale (art. 61, cpv.1, lett. d LIFD) è assimilato ad una ristrutturazione e non è sottoposto alla tassa di bollo d'emissione (art. 6, cpv.1, lett. a^{bis} LTB).

In caso di violazione del termine di attesa previsto dalla LIFD in occasione dello smembramento di attività, di rami distinti d'attività come pure di beni appartenenti alle immobilizzazioni aziendali (art. 61, cpv.2 LIFD), la tassa di bollo d'emissione è dovuta, calcolata proporzionalmente sul valore venale dell'eccedenza d'attivo trasferito (capitale azionario, riserve aperte e utile riportato, come pure riserve latenti e goodwill), deduzione fatta della franchigia secondo

l'articolo 6, capoverso 1, lettera h LTB. La tassa d'emissione scade trenta giorni dopo la violazione del termine di attesa. L'interesse di mora sull'importo della tassa è retto dall'articolo 29 LTB.

La debitrice della tassa, in caso di violazione del termine di attesa, è la società B SA.

Imposte non interessate

- Imposta federale diretta (imposta sul reddito : redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata) ;
- Imposta preventiva ;
- Tassa di bollo di negoziazione.

Variante B

Un anno dopo la sua costituzione, la società B SA aumenta il suo capitale da 100 a 200, con esclusione del diritto di sottoscrizione di A SA. Le nuove azioni sono liberate dalla società Y SA per apporto di brevetti di un valore di 700. La società B SA attiva questo apporto al valore contabile di 500 figurante precedentemente nei conti di Y SA.

Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

Nel caso presente, la società A SA non vende alcun diritto di partecipazione nella società B SA creata per smembramento. La perdita di controllo di B SA non comporta un conteggio ulteriore sulle riserve latenti trasferite sui brevetti.

Si tratta di uno smembramento senza incidenza fiscale tanto per la società Y SA che per la società A SA.

Tassa di bollo d'emissione

Lo smembramento di attività, di rami distinti d'attività come pure di beni appartenenti alle immobilizzazioni aziendali verso una società filiale (art. 61, cpv.1, lett. d LIFD) è assimilato ad una ristrutturazione e non è sottoposto alla tassa di bollo d'emissione (art. 6, cpv.1, lett. a^{bis} LTB).

Anche l'aumento di capitale della società B SA non costituisce una violazione del termine di attesa in materia di tassa d'emissione. Allo stesso modo, la rinuncia al controllo non genera una percezione ulteriore della tassa di bollo d'emissione.

Imposte non interessate

- Imposta federale diretta (imposta sul reddito : redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata) ;
- Imposta preventiva ;
- Tassa di bollo di negoziazione.

N. 17: Smembramento di partecipazioni (punto 4.4.2)

La società A SA trasferisce, al valore contabile di 100, la sua partecipazione del 30% nella società X SA, alla società filiale B SA.

Situazione iniziale

A SA			
Collocamenti finanziari	400	Fondi di terzi	300
Partecipazione B SA	500	Capitale azionario	100
Partecipaz. X SA (30%)	100	Riserve	600
	1'000		1'000
		100%	

B SA			
Partecipazioni	900	Fondi di terzi	400
		Capitale azionario	200
		Riserve	300
	900		900

Variante A

La società A SA trasferisce la partecipazione X SA al valore contabile di 100 (= valore determinante per l'imposta sull'utile e costo d'investimento) a titolo di apporto in natura alla società B SA (la cui sede è in Svizzera). E' una nuova partecipazione, il cui valore venale è di 400.

Il costo d'investimento della partecipazione B SA è di 700. Anch'essa è una nuova partecipazione. Il valore contabile di questa partecipazione corrisponde al valore determinante per l'imposta sull'utile ed al valore venale.

Nel bilancio civilistico, la situazione finale si presenta così:

Situazione finale

A SA			
Collocamenti finanziari	400	Fondi di terzi	300
<i>Partecipazione B SA</i>	<i>600</i>	Capitale azionario	100
		Riserve	600
	1'000		1'000
		100%	

B SA			
Partecipazioni	900	Fondi di terzi	400
<i>Partecipazione X SA</i>	<i>100</i>	Capitale azionario	200
		Riserve	300
		<i>Aggio (X SA)</i>	<i>100</i>
	1'000		1'000

Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

La partecipazione della società A SA alla società B SA riprende la funzione, il valore determinante per l'imposta sull'utile ed il costo d'investimento della partecipazione detenuta direttamente fino ad allora nella società X SA. Il valore venale della partecipazione della società A SA alla società B SA adesso è di 900. Dunque, l'ammortamento di 200 effettuato sulla partecipazione B SA non ha più ragione d'essere e dev'essere recuperato ed imposto come utile netto imponibile (senza riduzione per partecipazioni). Dopo lo smembramento, il valore contabile della partecipazione di A SA in B SA è di 600. Il valore determinante per l'imposta sull'utile ed il costo d'investimento sono di 800.

Partecipazioni di A SA prima del trasferimento di partecipazioni :

Partecipazione	Costo d'investimento	Valore determinante per l'imposta sull'utile	Valore venale
Nuova partecip. B SA	700	500	500
Nuova partecip. X SA	100	100	400
Totale	800	600	900

Partecipazione B SA dopo il trasferimento di partecipazioni (**prima della ripresa fiscale** secondo l'art. 62, cpv.4 LIFD) :

Partecipazione	Costo d'investimento	Valore determinante per l'imposta sull'utile	Valore venale
Nuova parte. B SA	800	600	900
Totale	800	600	900

Il trasferimento della partecipazione X SA alla società B SA genera un caso d'applicazione dell'articolo 62, capoverso 4 LIFD. L'ammortamento di 200 effettuato a suo tempo sulla partecipazione B SA è considerato come recuperato e fa parte integrante dell'utile netto imponibile di A SA (senza riduzione per partecipazioni). Dopo lo smembramento, la società A SA non detiene più che la partecipazione B SA. Dopo la ripresa dell'ammortamento recuperato, il valore determinante per l'imposta sull'utile ed il costo d'investimento di questa partecipazione sono di 800.

Partecipazione B SA dopo il trasferimento della partecipazione (**dopo la ripresa fiscale** secondo l'art. 62, cpv.4 LIFD) :

Partecipazione	Costo d'investimento	Valore determinante per l'imposta sull'utile	Valore venale
Nuova partec. B SA	800	800	900
Totale	800	800	900

Tassa di bollo d'emissione

Lo smembramento di una partecipazione di almeno il 20 per cento del capitale azionario o del capitale sociale di un'altra società di capitali o società cooperativa, ad una società filiale, è assimilato ad una ristrutturazione senza incidenza fiscale e non è sottoposta alla tassa d'emissione (nozione utilizzata in passato: « scissione orizzontale » ; art. 6, cpv.1, lett. a^{bis} LTB). A questo proposito, non c'è un termine di attesa da rispettare.

Tassa di bollo di negoziazione

I trasferimenti di partecipazioni ad una società svizzera o estera del gruppo non sono sottoposti alla tassa di negoziazione (art. 14, cpv.1, lett. j LTB). La LFus non fa distinzione fra società filiali e società del gruppo in materia di tassa di bollo di negoziazione.

Imposte non interessate

- Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata) ;
- Imposta preventiva .

Variante B

La partecipazione nella società X SA è trasferita al valore contabile di 100 (= valore determinante per l'imposta sull'utile e valore venale) a titolo di apporto in natura della società A SA alla società B SA (la cui sede è in Svizzera). Si tratta di una nuova partecipazione il cui costo d'investimento è di 300.

Il costo d'investimento della partecipazione B SA (la cui sede è in Svizzera) è di 500 (= valore determinante per l'imposta sull'utile). Il valore venale è di 700.

Ecco la situazione finale come si presenta nel bilancio civilistico:

Situazione finale

A SA			
Collocamenti finanziari	400	Fondi di terzi	300
<i>Partecipazione B SA</i>	600	Capitale azionario	100
		Riserve	600
	1'000		1'000
		100%	
B SA			
Partecipazioni	900	Fondi di terzi	400
<i>Partecipazione X SA</i>	100	Capitale azionario	200
		Riserve	300
		<i>Aggio (X SA)</i>	100
	1'000		1'000

Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

La partecipazione della società A SA alla società B SA riprende la funzione, il valore determinante per l'imposta sull'utile ed il costo d'investimento della partecipazione X SA fino ad allora detenuta direttamente. Il valore venale della partecipazione della società A SA alla società B SA è adesso di 800. Di conseguenza, l'ammortamento di 200 effettuato a suo tempo sulla partecipazione X SA è considerato come recuperato e fa parte integrante dell'utile netto imponibile (senza riduzione per partecipazioni). Dopo lo smembramento, il valore contabile della partecipazione di A SA a B SA è di 600. Il valore determinante per l'imposta sull'utile ed il costo d'investimento sono di 800.

Dopo lo smembramento, la società B SA detiene una partecipazione nella società X SA. Il valore contabile, il valore determinante per l'imposta sull'utile come pure il valore venale di questa partecipazione sono di 100.

Partecipazioni di A SA prima del trasferimento della partecipazione :

Partecipazione	Costo d'investimento	Valore determinante per l'imposta sull'utile	Valore venale
Nuova partec. B SA	500	500	700
Nuova partec. X SA	300	100	100
Totale	800	600	800

Partecipazione B SA dopo il trasferimento della partecipazione (**prima della ripresa fiscale** secondo l'art. 62, cpv.4 LIFD) :

Partecipazione	Costo d'investimento	Valore determinante per l'imposta sull'utile	Valore venale
Nuova partec. B SA	800	600	800
Totale	800	600	800

Il trasferimento della partecipazione X SA alla società B SA genera un caso d'applicazione dell'articolo 62, capoverso 4 LIFD. L'ammortamento di 200 effettuato a suo tempo sulla partecipazione X SA è considerato come recuperato e fa parte integrante dell'utile netto imponibile di A SA (senza riduzione per partecipazioni). Dopo lo smembramento, la società A SA non detiene più che la partecipazione B SA. Dopo la ripresa dell'ammortamento recuperato, il valore determinante per l'imposta sull'utile ed il costo d'investimento di questa partecipazione sono di 800.

Partecipazione B SA dopo il trasferimento della partecipazione (**dopo la ripresa fiscale** secondo l'art. 62, cpv.4 LIFD) :

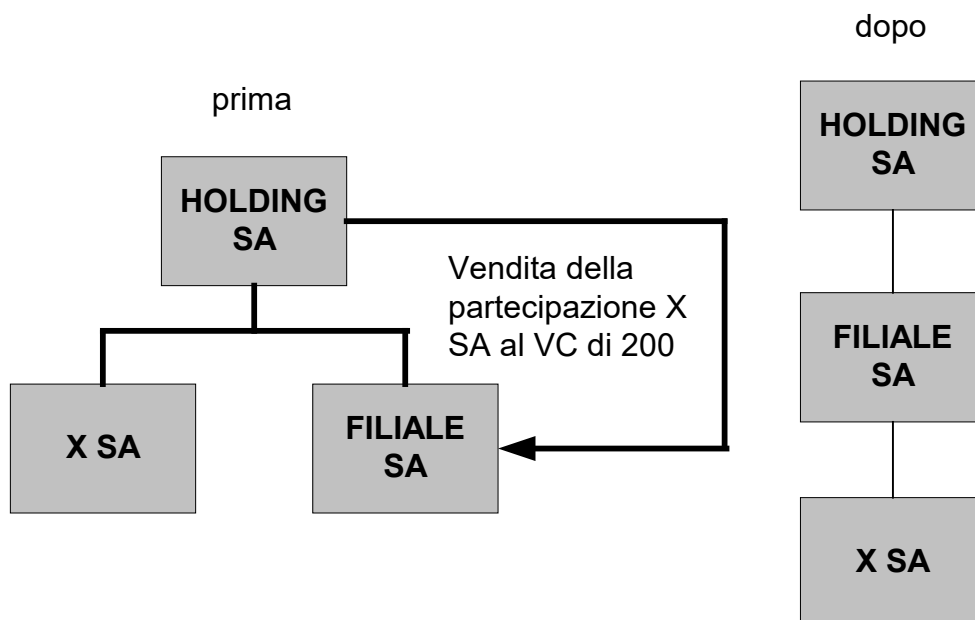
Partecipazione	Costo d'investimento	Valore determinante per l'imposta sull'utile	Valore venale
Nuova parte. B SA	800	800	800
Totale	800	800	800

Altre imposte

Le conseguenze fiscali per le altre imposte federali oggetto della presente circolare sono le stesse che nella variante A.

N. 18: Vendita di una partecipazione alla società filiale (punto 4.4.2)

La società HOLDING SA vende la sua partecipazione nella società X SA, al valore contabile (= valore determinante per l'imposta sull'utile) di 200, alla sua società filiale, FILIALE SA.



Prima della vendita, il bilancio della società HOLDING SA si presentava così:

Bilancio di HOLDING SA

Partecipazione X SA ¹⁾	200	Fondi di terzi	600
Partecipazione FILIALE SA ²⁾	100	Capitale azionario	100
Altri attivi	700	Riserve	300
	1'000		1'000

1) Nuova partecipazione; valore determinante per l'imposta sull'utile: 200; costo d'investimento: 300; valore venale: 200

2) Vecchia partecipazione; valore determinante per l'imposta sull'utile e costo d'investimento: 100; valore venale: 300

Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

HOLDING SA

Dato che non ci sono riserve latenti sulla partecipazione X SA, la questione della realizzazione non si pone. Tuttavia, conviene risolvere il problema del costo d'investimento.

Il trasferimento di una partecipazione di almeno il 20 per cento del capitale azionario o del capitale sociale di una società o di una cooperativa (art. 70, cpv.4, lett. b LIFD) ad una società filiale svizzera od estera (sub-holding) può essere effettuato al valore determinante per l'imposta sull'utile senza incidenza fiscale. La partecipazione alla sub-holding riprende la fun-

zione, il valore determinante per l'imposta sull'utile, il costo d'investimento come pure la qualificazione secondo le disposizioni transitorie, della partecipazione detenuta direttamente prima del trasferimento (circolare dell'AFC n. 9 del 9.7.1998, punto 2.5.3e e 3.3.4e).

Nel nostro caso, la società HOLDING SA vende la sua partecipazione X SA al valore contabile (= valore determinante per l'imposta sull'utile) di 200 alla sua società filiale, FILIALE SA. Il valore determinante per l'imposta sull'utile non può essere trasferito sulla partecipazione FILIALE SA. In compenso, la differenza fra il costo d'investimento ed il valore (inferiore) determinante per l'imposta sull'utile ($300 - 200 = 100$) è trasferita sul costo d'investimento della partecipazione FILIALE SA.

Partecipazioni di HOLDING SA prima della vendita della partecipazione:

Partecipazione	Costo d'investimento	Valore determinante per l'imposta sull'utile	Valore venale
Nuova partecipazione X SA	300	200	200
Vecchia partecipazione FILIALE SA	100	100	300
Totale	400	300	500

Partecipazione FILIALE SA dopo la vendita di partecipazioni (**prima della ripresa fiscale** secondo l'art. 62, cpv.4 LIFD) :

Partecipazione	Costo d'investimento	Valore determinante per l'imposta sull'utile	Valore venale
Vecchia partecipazione FILIALE SA	200	100	300
Totale	200	100	300

Il trasferimento della partecipazione X SA alla FILIALE SA genera un caso d'applicazione dell'articolo 62, capoverso 4 LIFD. L'ammortamento effettuato a suo tempo sulla partecipazione X SA è considerato come recuperato e costituisce un elemento dell'utile imponibile di HOLDING SA (senza riduzione per partecipazioni). Dopo lo smembramento, HOLDING SA non detiene più che la partecipazione FILIALE SA. Dopo la ripresa fiscale, il valore determinante per l'imposta sull'utile ed il costo d'investimento di questa partecipazione sono di 200.

La vendita al di sotto del costo d'investimento e l'imposizione dell'ammortamento recuperato comportano, dal punto di vista delle disposizioni transitorie e come in caso di smembramento, un effetto di sdoppiamento. La partecipazione detenuta da FILIALE SA in X SA è una nuova partecipazione, e la partecipazione detenuta da HOLDING SA in FILIALE SA diviene anch'essa, nella misura dell'ammortamento recuperato, una nuova partecipazione.

Partecipazione FILIALE SA dopo la vendita della partecipazione (**dopo la ripresa fiscale** secondo l'art. 62, cpv.4 LIFD) :

Partecipazione	Costo d'investimento	Valore determinante per l'imposta sull'utile	Valore venale
Vecchia partecipazione FILIALE SA	100	100	200
Nuova partecipazione FILIALE SA	100	100	100
Totale	200	200	300

Questa soluzione permette di garantire che l'ammortamento recuperato sia imposto presso la società che aveva a suo tempo beneficiato della riduzione dell'utile.

FILIALE SA

Nella società che acquista (sub-holding), il valore determinante per l'imposta sull'utile ed il costo d'investimento della partecipazione acquisita corrispondono al valore dopo l'ammortamento (valore fino ad allora determinante per l'utile = valore venale). La partecipazione X SA è una nuova partecipazione.

Tassa di bollo d'emissione

Lo smembramento di una partecipazione di almeno il 20 per cento del capitale azionario o del capitale sociale di una società di capitali o società cooperativa, verso una società filiale, è assimilato ad una ristrutturazione e non è sottoposto alla tassa d'emissione (nozione utilizzata in passato: « scissione orizzontale » ; art. 6, cpv.1, lett. a^{bis} LTB). A questo proposito, non c'è un termine di attesa da rispettare.

Tassa di bollo di negoziazione

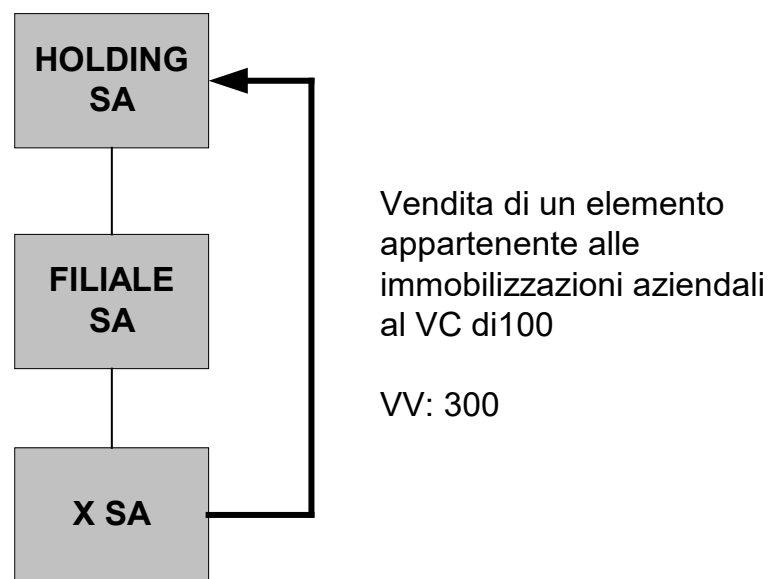
I trasferimenti di partecipazioni ad una società svizzera o estera del gruppo non sono sottoposte alla tassa di negoziazione (art. 14, cpv.1, lett. j LTB). La LFus non fa distinzione fra società filiali e società del gruppo in materia di tassa di bollo di negoziazione.

Imposte non interessate

- Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata) ;
- Imposta preventiva .

N. 19 Trasferimento di un elemento appartenente alle immobilizzazioni aziendali alla società che detiene la società madre in Svizzera (punto 4.5)

La società X SA vende un elemento appartenente alle sue immobilizzazioni aziendali al valore contabile (= valore determinante per l'imposta sull'utile) di 100 alla società-madre della sua società-madre, la società HOLDING SA. Il valore venale dell'elemento è di 300. Esso fa parte degli attivi aziendali immobilizzati di HOLDING SA. La società-madre di X SA, FILIALE SA, presenta una perdita riportata di 150 che non è ancora stata presa in conto per la determinazione dell'utile netto imponibile. La perdita di esercizio di FILIALE SA al momento della vendita dell'elemento è di 50.



Variante A

Prima della transazione, il bilancio di FILIALE SA si presenta così:

Bilancio di FILIALE SA

Partecipazione X SA ¹⁾	300	Fondi di terzi	300
Altri attivi	500	Capitale azionario	200
Perdita riportata	150	Riserve	450
	950		950

1) Valore determinante per l'imposta sull'utile, costo d'investimento e valore venale: 300

Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

X SA

Dato che l'elemento venduto fa parte delle immobilizzazioni aziendali della società assuntrice, la transazione costituisce un trasferimento di patrimonio all'interno del gruppo, senza incidenza fiscale (art. 61, cpv.3 LIFD).

FILIALE SA

La concessione di un vantaggio da parte di X SA a favore di HOLDING SA determina un bisogno di ammortamento di 200 sulla partecipazione X SA nei conti di FILIALE SA. Visto che il bisogno di ammortamento è una conseguenza del disinvestimento senza incidenza fiscale, l'ammortamento non può essere rivendicato fiscalmente. Il costo d'investimento della partecipazione X SA è tuttavia ridotto di 200. La perdita riportata di 150 di FILIALE SA rimane.

FILIALE SA deve rispettare un termine di attesa di cinque anni, determinato in modo obiettivo, concernente la partecipazione X SA (art. 61, cpv.4 LIFD).

HOLDING SA

HOLDING SA porta a bilancio l'elemento al suo costo di acquisto (= valore determinante per l'imposta sull'utile) di 100.

Se dovesse apparire un bisogno di ammortizzare la partecipazione FILIALE SA, esso sarebbe basato su un disinvestimento senza incidenza fiscale. Di conseguenza, l'ammortamento necessario in diritto commerciale non potrebbe essere rivendicato fiscalmente. Il costo d'investimento della partecipazione FILIALE SA sarebbe tuttavia ridotto (cfr. conseguenze fiscali presso FILIALE SA).

HOLDING SA deve rispettare un termine di attesa di cinque anni, determinato in modo obiettivo, concernente l'elemento acquisito e la partecipazione FILIALE SA (art. 61, cpv.4 LIFD).

Imposta preventiva

Il trasferimento di immobilizzazioni aziendali ad una società svizzera del gruppo non è soggetto all'imposta preventiva (art. 5, cpv.1, lett. a LIP). Il termine di attesa di cinque anni è valido anche per l'imposta preventiva (rinvio dell'art. 5, cpv.1, lett. a LIP all'art. 61 LIFD).

Imposte non interessate

- Imposta federale diretta (imposta sul reddito : redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata) ;
- Tassa di bollo d'emissione;
- Tassa di bollo di negoziazione .

Variante B

Prima della transazione, il bilancio di FILIALE SA si presenta così :

Bilancio di FILIALE SA

Partecipazione X SA ¹⁾	100	Fondi di terzi	200
Altri attivi	500	Capitale azionario	200
Perdite riportate	150	Riserve	350
	750		750

1) Valore determinante per l'imposta sull'utile e costo d'investimento : 100 ; valore venale: 500

Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

X SA

Dato che l'elemento venduto fa parte delle immobilizzazioni aziendali della società assuntrice, la transazione costituisce un trasferimento di patrimonio all'interno del gruppo, senza incidenza fiscale (art. 61, cpv.3 LIFD).

FILIALE SA

Contrariamente alla variante A, ci sono delle riserve latenti di 400 sulla partecipazione X SA, e dunque nessun bisogno di ammortamento in base al diritto commerciale. Ne consegue che la transazione è senza conseguenze fiscali per FILIALE SA. La perdita riportata non è compensata.

FILIALE SA deve rispettare un termine di attesa di cinque anni, determinato in modo obiettivo, concernente la partecipazione X SA (art. 61, cpv.4 LIFD).

HOLDING SA

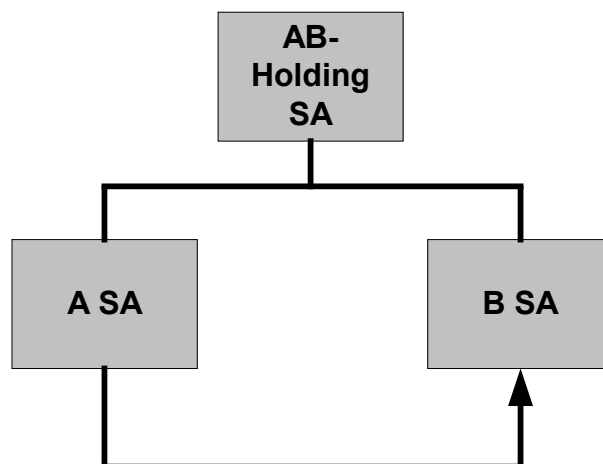
Idem variante A.

Altre imposte

Per ciò che riguarda le altre imposte federali oggetto della presente circolare, le conseguenze fiscali sono le stesse che nella variante A.

N.20: Trasferimento di un elemento appartenente alle immobilizzazioni aziendali ad una società-sorella in Svizzera (punto 4.5)

La società A SA vende un brevetto alla sua società-sorella B SA al valore contabile (= valore determinante per l'imposta sull'utile) di 100. Il valore venale del brevetto è di 400. Il brevetto fa parte delle immobilizzazioni aziendali della società B SA. La società AB-Holding SA è l'azionista unico dei due società.



Vendita del brevetto
al VC di 100

VV: 400

Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

A SA

Nel caso in esame, le condizioni di una scissione senza incidenza fiscale secondo l'articolo 61, capoverso 1, lettera b LIFD non sono riunite (manca il requisito dell'attività aziendale autonoma e il trasferimento è attuato con una vendita). Tuttavia, dato che il brevetto trasferito è un elemento delle immobilizzazioni aziendali della società assuntrice, si realizza un trasferimento di patrimonio senza incidenza fiscale in seno al gruppo (art. 61, cpv.3 LIFD).

B SA

La società B SA contabilizza il brevetto al prezzo d'acquisto di 100 (= valore determinante per l'imposta sull'utile).

La società B SA deve rispettare un termine di attesa di cinque anni, determinato in modo obiettivo, concernente il brevetto (art. 61, cpv.4 LIFD).

AB-Holding SA

La teoria del triangolo modificata è necessariamente applicabile alla società AB-HOLDING SA in ragione del principio secondo il quale i conti annuali stabiliti conformemente al diritto commerciale costituiscono la base per la determinazione del risultato fiscale. La società AB-HOLDING SA deve rispettare un termine di attesa di cinque anni, determinato in modo obiettivo, concernente le partecipazioni nelle società A SA e B SA (art. 61, cpv.4 LIFD).

Se la società AB-Holding SA non rispetta questo termine di attesa (abbandono della direzione unica), non incorre tuttavia in alcuna conseguenza fiscale per questo fatto (conseguenze della violazione di un termine di attesa : vedi esempio n. 24 seguente).

Imposta preventiva

Il trasferimento di elementi delle immobilizzazioni aziendali ad una società del gruppo in Svizzera non è soggetto all'imposta preventiva (art. 5, cpv.1, lett. a LIP). Il termine di attesa è ugualmente valido per l'imposta preventiva.

Tassa di bollo d'emissione

Anche in caso di violazione del termine di attesa, nessuna tassa d'emissione sarà dovuta, dato che dei diritti di partecipazione non sono né créati né aumentati e la concessione del vantaggio non è effettuata dall'azionista (versamento supplementare).

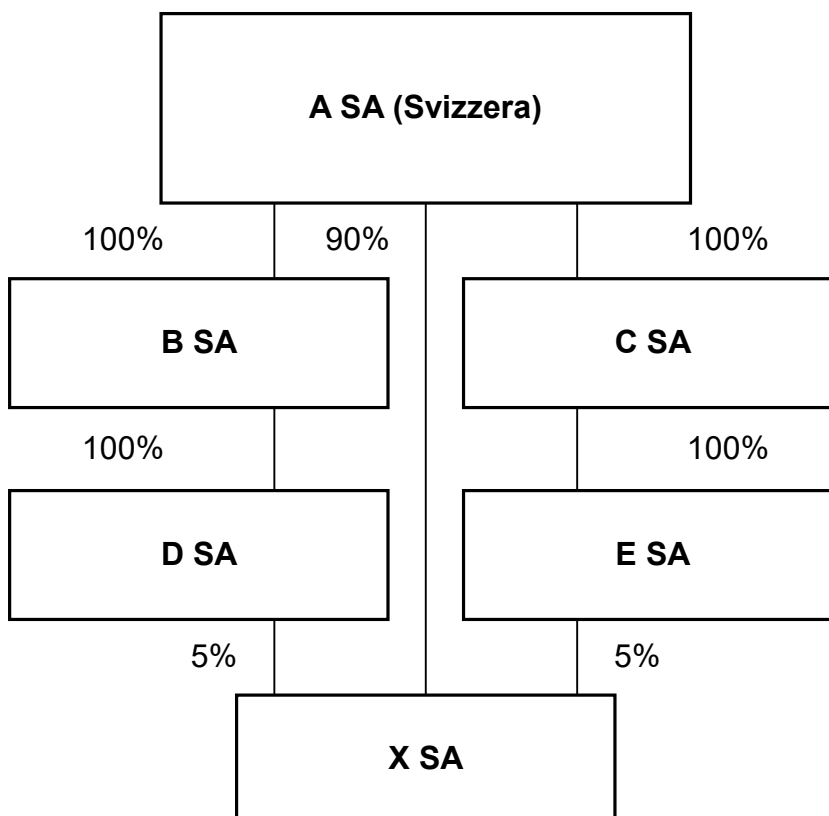
Imposte non interessate

- Imposta federale diretta (imposta sul reddito : redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata) ;
- Tassa di bollo di negoziazione.

N. 21: Trasferimento alla società-madre in Svizzera di una partecipazione detenuta indirettamente (punto 4.5)

Le società D SA ed E SA detengono ciascuna il 5% dei diritti di partecipazione della società X SA. Le società D SA e E SA sono raggruppate sotto la direzione unica della società A SA, una società svizzera. Da parte sua, A SA detiene il 90% dei diritti di partecipazione di X SA.

Le società D SA ed E SA vendono le loro rispettive partecipazioni del 5% di X SA ad A SA al valore determinante per l'imposta sull'utile di 500 ciascuna. Il valore venale di ognuna di queste partecipazioni è di 2'000.



Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

D SA ed E SA

Le società trasferenti D SA ed E SA sono raggruppate sotto la direzione unica della società A SA. Anche la società assuntrice A SA è svizzera. Dunque si tratta di società del gruppo ai sensi dell'articolo 61, capoverso 3 LIFD.

Delle partecipazioni inferiori al 20% del capitale azionario o del capitale sociale di un'altra società di capitali o di una società cooperativa possono essere trasferite fra società del gruppo in Svizzera, a condizione che esista, sotto una direzione unica, una partecipazione diretta o indiretta di almeno il 20% del capitale azionario o del capitale sociale di questa società (art. 61, cpv.3 LIFD).

La società A SA detiene direttamente e indirettamente il 100% della società X SA. E' per questa ragione che le società D SA ed E SA possono vendere le loro rispettive partecipazioni del 5% di X SA ad A SA al valore determinante per l'imposta sull'utile, senza incidenza fiscale.

A SA

A SA deve rispettare un termine di attesa di cinque anni, determinato in modo oggettivo, concernente i diritti di partecipazione di X SA acquisiti. Inoltre, la direzione unica delle società trasferenti D SA ed E SA attraverso A SA, dev'essere mantenuta per cinque anni (art. 61, cpv.4 LIFD).

Imposta preventiva

Il trasferimento di partecipazioni ad una società svizzera del gruppo ai sensi dell'articolo 61, capoverso 3 LIFD non è soggetta all'imposta preventiva (art. 5, cpv.1, lett. a LIP).

In caso di violazione del termine di attesa previsto dall'articolo 61, capoverso 4 LIFD, l'imposta preventiva è dovuta.

Tassa di bollo di negoziazione

La tassa di negoziazione è toccata solo nel caso in cui la società assunta o la società assuntrice sono commercianti di titoli (art. 13, cpv.3 LTB).

L'acquisto o l'alienazione di documenti imponibili in caso di trasferimento di partecipazioni dirette o indirette di almeno il 20% del capitale azionario o del capitale sociale di altre società ad una società svizzera del gruppo (art. 61, cpv.3 LIFD) non è soggetta alla tassa di negoziazione (art. 14, cpv.1, lett. j LTB: cfr. a questo proposito quanto detto in materia d'imposta federale diretta per le società D SA ed E SA).

Imposte non interessate

- Imposta federale diretta (imposta sul reddito : redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata ;
- Tassa di bollo d'emissione.

N. 22: Trasferimento di una partecipazione ad una società del gruppo all'estero (punto 4.5)

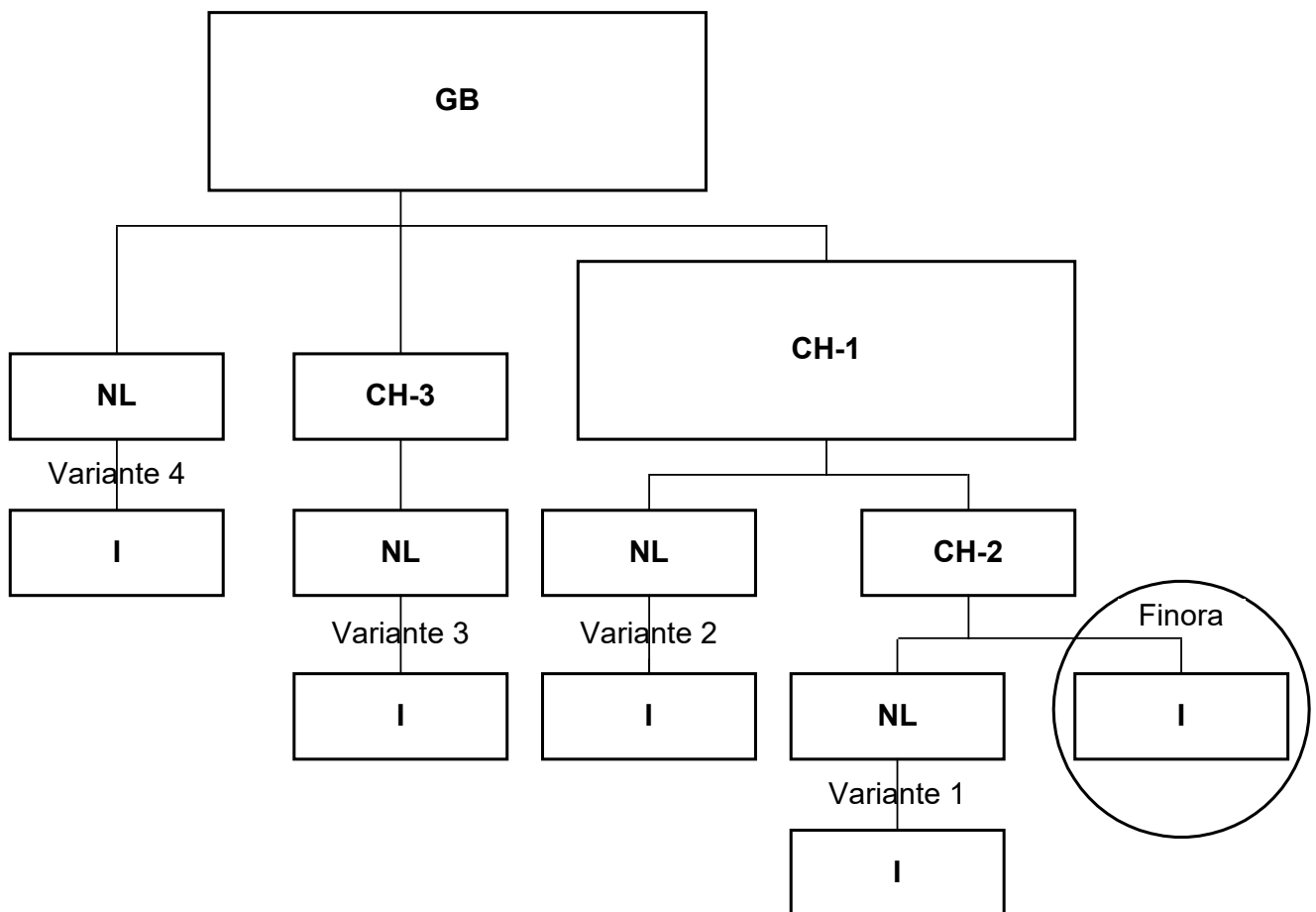
Nel 2007, in seno ad un gruppo britannico, la società di capitali CH-2 SA vende la sua partecipazione del 100% della società I SA alla società del gruppo NL SA per il valore contabile di 70. Il costo d'investimento è pure di 70. Il valore venale è di 100.

Variante 1: NL SA è una filiale al 100% di CH-2 SA.

Variante 2: NL SA è una filiale al 100% di CH-1 SA.

Variante 3: NL SA è una filiale al 100% di CH-3 SA.

Variante 4: NL SA è una filiale al 100% di GB SA.



Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

Nella **variante 1**, una partecipazione è trasferita ad una società filiale all'estero (fattispecie che comporta uno scambio senza incidenza fiscale). Non c'è termine di attesa da rispettare in occasione di un tale smembramento di partecipazioni.

Nelle **varianti 2 e 3**, una partecipazione è trasferita ad una società del gruppo all'estero, a sua volta dominata da una società svizzera del gruppo (CH-1 SA, risp. CH-3 SA).

Secondo l'articolo 61, capoverso 3 LIFD, delle partecipazioni di almeno il 20% del capitale

azionario o del capitale sociale di un'altra società, detenute direttamente o indirettamente, possono essere trasferite senza incidenza fiscale ad altre società svizzere del gruppo. In tal senso, non è necessario che la direzione unica sia di una società svizzera. Basta che la società assuntrice sia una società svizzera del gruppo e che il termine di attesa secondo l'articolo 61, capoverso 4 LIFD sia rispettato. Il trasferimento può essere effettuato senza incidenza fiscale nella misura in cui la riserva latente di 30 sulla partecipazione I SA è interamente riportata sulla partecipazione NL-SA, riserva ora detenuta da CH-1 SA risp. CH-3 SA (effetto di sdoppiamento). Essa è dunque conservata.

Secondo l'articolo 61, capoverso 4 LIFD, i termini di attesa sono i seguenti :

Termine di attesa nella variante 2 : per il termine di attesa afferente alla partecipazione trasferita poi smembrata I SA, CH-1 SA deve rispettare un termine di attesa per la sua partecipazione NL-SA (indirettamente per la partecipazione smembrata I SA; NL SA deve, quanto ad essa, rispettare un termine di attesa per la sua partecipazione I SA. Per ciò che concerne il termine di attesa afferente alla direzione unica, CH-1 SA deve rispettare un termine di attesa per la sua filiale trasferente CH-2 SA.

Termine di attesa nella variante 3 : per il termine di attesa afferente alla partecipazione trasferita poi smembrata I SA, CH-1 SA, CH-3 SA deve rispettare un termine di attesa per la sua partecipazione NL SA (indirettamente per la partecipazione smembrata I SA; NL SA deve, quanto ad essa, rispettare un termine di attesa per la sua partecipazione I SA. Per ciò che concerne il termine di attesa afferente alla direzione unica, GB SA deve rispettare un termine di attesa per la sua filiale CH-2 SA (società assunta) e CH-3 SA (società assuntrice che effettua in seguito lo smembramento).

Nella **variante 4**, la riserva latente sulla partecipazione I SA è interamente trasferita ad una società del gruppo all'estero, la quale è dominata da una società estera. L'onere fiscale latente (con riduzione per partecipazioni) in Svizzera sparisce. Per tal motivo, un trasferimento senza incidenza fiscale non è possibile. La riserva latente sulla partecipazione trasferita è realizzata (utile in capitale ; ricavo da partecipazioni secondo l'art. 70, cpv.4 LIFD). Fino al 31 dicembre 2006 e conformemente all'articolo 207a, capoverso 3 LIFD, un tale trasferimento è possibile con la concessione di un riporto dell'imposizione seguito da un'imposizione ulteriore a titolo di ricavo da partecipazioni (ATF del 6.1.2004 ; sarà pubblicato).

Imposta preventiva

Il trasferimento di partecipazioni ad una società svizzera del gruppo non è soggetto all'imposta preventiva, nella misura in cui la sostanza fiscale costituita dalle riserve dagli utili è conservata (art. 5, cpv.1, lett. a LIP in relazione con l'art. 61, cpv.3 LIFD).

Il trasferimento di una partecipazione ad una società del gruppo all'estero al valore contabile o al valore determinante per l'imposta sull'utile può essere effettuato senza conseguenze fiscali in materia d'imposta preventiva, purché la sostanza fiscale soggetta all'imposta preventiva sia interamente conservata presso una società svizzera. Tale è il caso se la società estera è direttamente o indirettamente dominata da una società-madre svizzera.

Tale è il caso nelle **varianti 1, 2 e 3**.

Per converso, l'imposta preventiva è dovuta nella variante 4. In ragione dell'applicazione della teoria del beneficiario diretto, NL SA è beneficiario della prestazione ed ha diritto al rimborso.

Tassa di bollo di negoziazione

La tassa di negoziazione è toccata solo nel caso in cui la società assunta o la società assuntrice sono commercianti di titoli (art. 13, cpv.3 LTB).

Il trasferimento di partecipazioni di almeno il 20% del capitale azionario o del capitale sociale di altre società ad una società del gruppo all'estero non è soggetta alla tassa di bollo di negoziazione (art. 14, cpv.1, lett. j LTB).

Imposte non interessate

- Imposta federale diretta (imposta sul reddito : redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata) ;
- Tassa di bollo d'emissione.

N. 23: Trasferimento di una partecipazione alla società-madre (punto 4.5)

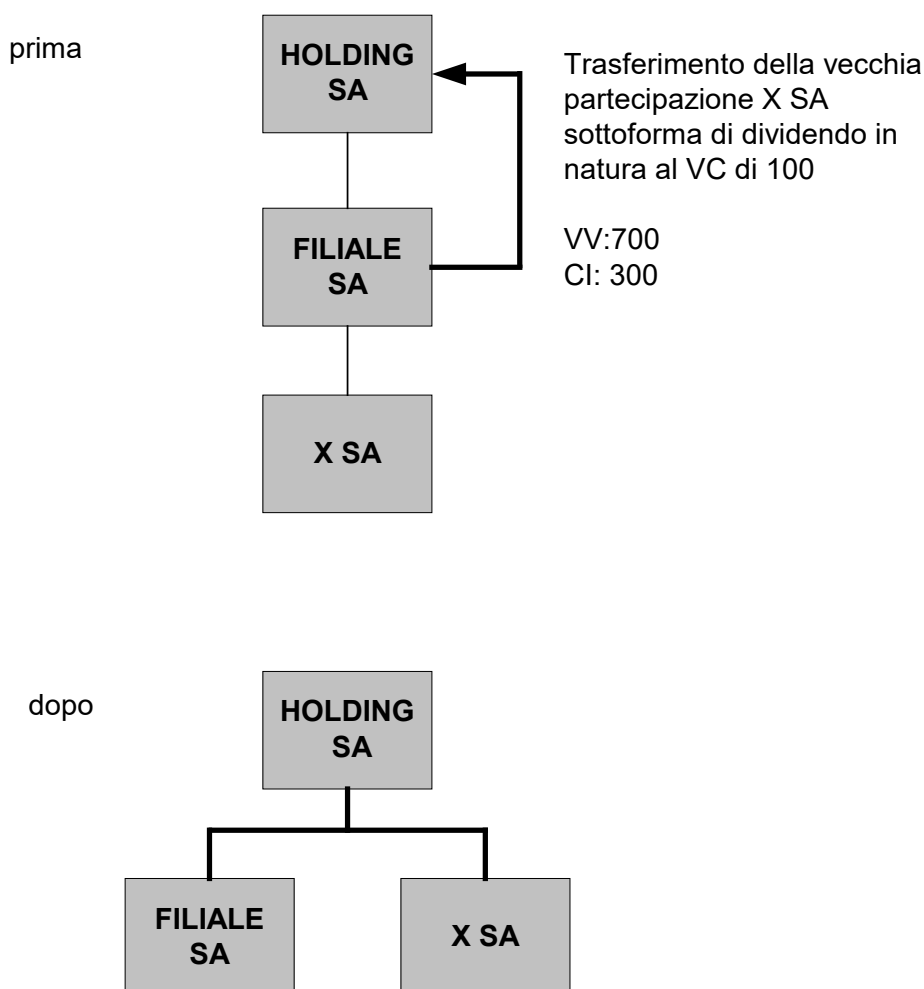
Variante A: Trasferimento per distribuzione

La società FILIALE SA trasferisce la sua partecipazione del 100% nella X SA alla sua società-madre HOLDING SA, sotto forma di un dividendo in natura, al valore contabile di 100 (= valore determinante per l'imposta sull'utile). La partecipazione X SA è una vecchia partecipazione il cui costo d'investimento è di 300.

Il valore venale della partecipazione X SA è di 700.

In ragione del trasferimento della partecipazione X SA, HOLDING SA deve ammortizzare la sua partecipazione FILIALE SA di 100.

HOLDING SA presenta perdite riportate non ancora compensate di 600.



Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

FILIALE SA

Il trasferimento di una partecipazione alla società-madre costituisce un caso di prelievo. Un tale trasferimento di partecipazione conduce in principio ad una realizzazione delle riserve latenti. La concessione della riduzione per partecipazioni è retta dagli articoli 69, 70 e 207a LIFD.

Il trasferimento di una partecipazione alla società-madre non costituisce né una divisione né una separazione ai sensi dell'articolo 61, capoverso 1, lettera b LIFD (scissione). Si è in presenza di una divisione o separazione solo se una società è scomposta in due società parallele o in due società-sorelle.

Tuttavia, le condizioni di un trasferimento di patrimonio in seno al gruppo, in neutralità fiscale, sono riunite (art. 61, cpv.3 LIFD).

FILIALE SA ha ammortizzato la sua partecipazione X SA di 200 (costo d'investimento : 300 ./, valore determinante per l'imposta sull'utile : 100). Manifestamente, tale ammortamento non è più giustificato (valore venale : 700) e dev'essere aggiunto all'utile netto imponibile (art. 62, cpv.4 LIFD).

HOLDING SA deve rispettare un termine di attesa di cinque anni, determinato in modo oggettivo, concernente la partecipazione X SA e la partecipazione FILIALE SA.

In caso di violazione del termine di attesa, le conseguenze sono le seguenti per FILIALE SA :

FILIALE SA effettua una distribuzione dissimulata di utile di 600 a favore di HOLDING SA (valore venale : 700 ./, dividendo in nature contabilizzato : 100), la quale dev'essere aggiunta all'utile netto imponibile (art. 58, cpv.1, lett. b LIFD). Dato che l'ammortamento recuperato di 200 sulla partecipazione X SA è già stato reintegrato, la ripresa da effettuare in procedura di recupero d'imposta (art. 151-153 LIFD) è di 400. Ora, essendo la partecipazione X SA una vecchia partecipazione, la riduzione per partecipazioni non può essere rivendicata per la parte di distribuzione dissimulata di 400 che deve ancora essere ripresa (valore venale : 700 ./, costo d'investimento : 300 = plusvalore).

HOLDING SA

HOLDING SA contabilizza un ricavo da partecipazioni (dividendo in natura) di 100, con diritto alla riduzione per partecipazioni. Tale ricavo da partecipazioni dev'essere aumentato dell'ammortamento recuperato di 200, trasferito alla società HOLDING SA (riserva latente imposta sulla partecipazione X SA), e passa dunque a 300. Il costo d'investimento ed il valore determinante per l'imposta sull'utile della partecipazione X SA sono ugualmente di 300.

D'altra parte, c'è un bisogno di ammortamento di 100 sulla partecipazione FILIALE SA, conseguente al dividendo di sostanza. Di conseguenza, l'ammortamento di 100 va compensato con il ricavo da partecipazione di 300 (art. 70, cpv.3 LIFD). Il costo d'investimento di FILIALE SA è ugualmente ridotto di 100 (disinvestimento).

Il ricavo da partecipazioni di 200 (dopo compensazione con l'ammortamento) va a ridurre le perdite riportate non ancora compensate di 600, che ammontano adesso a 400 (ipotesi : non ci sono altri redditi netti).

HOLDING SA deve rispettare un termine di attesa di cinque anni, determinato in modo oggettivo, concernente la partecipazione X SA e la partecipazione FILIALE SA.

In caso di violazione del termine di attesa, le conseguenze sono le seguenti per HOLDING SA :

Le riserve latenti trasferite non imposte sono soggette all'imposta con procedura di recupero d'imposta (art. 151 a 153 LIFD). La società HOLDING SA realizza un reddito supplementare di 400 corrispondente a tali riserve latenti sulla partecipazione X SA. Dato che questa distribuzione dissimulata di utile è imposta presso FILIALE SA, il reddito supplementare presso HOLDING SA costituisce un ricavo da partecipazione con diritto alla riduzione per partecipazioni. Tuttavia, nel caso in esame, il ricavo da partecipazioni è in primo luogo compensato con le perdite riportate che non sono ancora state compensate.

Il costo d'investimento della partecipazione FILIALE SA resta invariato, dato che è già stato diminuito di 100 al momento del trasferimento di partecipazione (disinvestimento).

In ragione dell'imposizione ulteriore delle riserve latenti di 400, il valore determinante per l'imposta sull'utile della partecipazione X SA passe da 300 a 700.

In seguito al conteggio fiscale, la partecipazione X SA diviene una nuova partecipazione presso HOLDING SA. Il suo costo d'investimento è di 700.

Imposta preventiva

Il trasferimento di una partecipazione ad una società svizzera del gruppo non è soggetta all'imposta preventiva (art. 5, cpv.1, lett. a LIP).

In caso di violazione del termine di attesa previsto dall'articolo 61, capoverso 4 LIFD, l'imposta preventiva è dovuta.

Tassa di bollo di negoziazione

La tassa di negoziazione è toccata solo nel caso in cui la società assunta o la società assuntrice sono commercianti di titoli (art. 13, cpv.3 LTB) e se dei documenti imponibili sono alienati (art. 13, cpv.2 LTB).

Nel caso presente, la partecipazione è trasferita a titolo gratuito. In mancanza di un trasferimento a titolo oneroso, la tassa di negoziazione non è dovuta.

Imposte non interessate

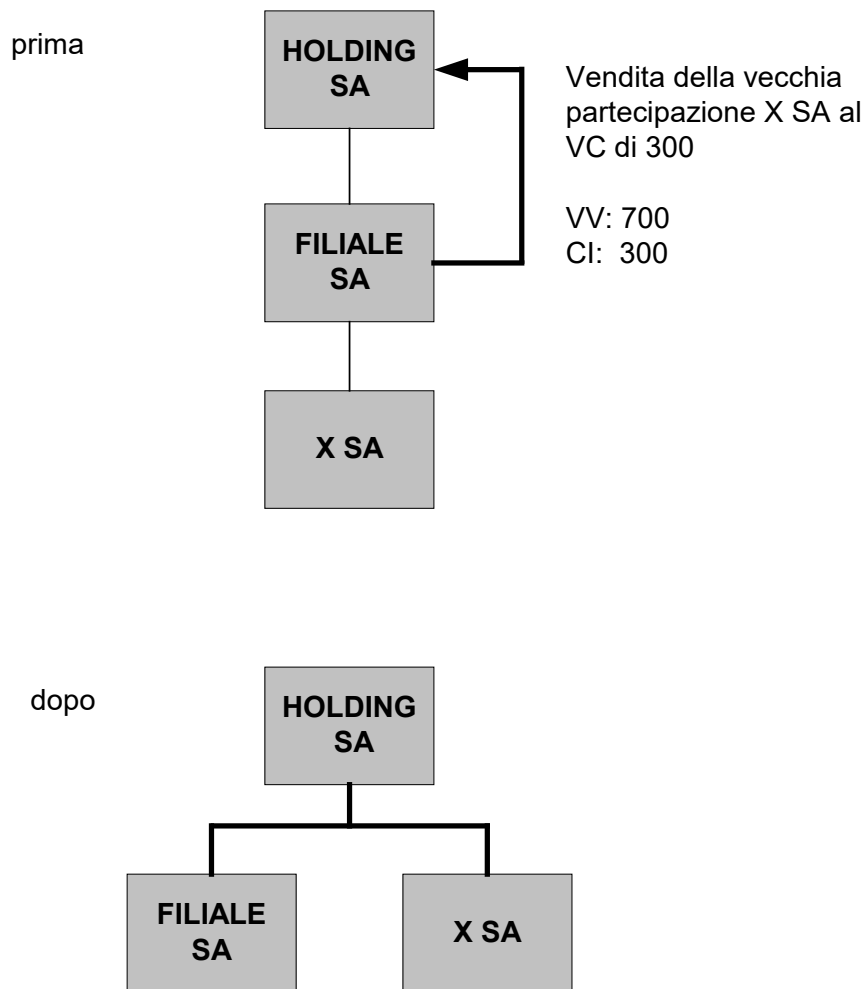
- Imposta federale diretta (imposta sul reddito : redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata) ;
- Tassa di bollo d'emissione.

Variante B: Trasferimento per vendita

La società FILIALE SA vende la sua partecipazione del 100% nella X SA alla sua società-madre HOLDING SA, al valore contabile di 300 (= valore determinante per l'imposta sull'utile). La partecipazione X SA è una vecchia partecipazione il cui costo d'investimento è di 300.

Il valore venale della partecipazione X SA è di 700.

In ragione del trasferimento della partecipazione X SA, HOLDING SA deve ammortizzare la sua partecipazione FILIALE SA di 200.



Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

FILIALE SA

Il trasferimento di una partecipazione alla società-madre costituisce un caso di prelievo. Un tale trasferimento di partecipazione conduce in principio ad una realizzazione delle riserve latenti. La concessione della riduzione per partecipazioni è retta dagli articoli 69, 70 e 207a LIFD.

Il trasferimento di una partecipazione alla società-madre non costituisce né una divisione né una separazione ai sensi dell'articolo 61, capoverso 1, lettera b LIFD (scissione). Tuttavia, le condizioni di un trasferimento di patrimonio in seno al gruppo, in neutralità fiscale, sono riunite (art. 61, cpv.3 LIFD).

HOLDING SA deve rispettare un termine di attesa di cinque anni, determinato in modo oggettivo, concernente la partecipazione X SA e la partecipazione FILIALE SA.

In caso di violazione del termine di attesa, le conseguenze sono le seguenti per FILIALE SA :

FILIALE SA effettua una distribuzione dissimulata di utile di 400 a favore di HOLDING SA (valore venale : 700 ./ prezzo di vendita : 300), la quale dev'essere aggiunta all'utile netto imponibile (art. 58, cpv.1, lett. b LIFD). La ripresa è effettuata con procedura di recupero d'imposta (art. 151-153 LIFD). Ora, essendo la partecipazione X SA una vecchia partecipazione, la riduzione per partecipazioni non può essere rivendicata per la parte di distribuzione dissimulata di 400 (valore venale : 700 ./ costo d'investimento : 300 = plusvalore).

HOLDING SA

HOLDING SA attiva il prezzo d'acquisto della partecipazione X SA. Il costo d'investimento ed il valore determinante per l'imposta sull'utile di X SA sono di 300. La qualificazione della partecipazione X SA (vecchia partecipazione) secondo le disposizioni transitorie è ripresa da HOLDING SA.

La vendita della partecipazione X SA ad un valore inferiore al valore venale comporta un bisogno d'ammortamento di 200 sulla partecipazione della società trasferente FILIALE SA. Dato che il bisogno d'ammortamento deriva da un disinvestimento senza incidenza fiscale di HOLDING SA (dividendo di sostanza dissimulato fiscalmente neutro ; art. 61, cpv.3 LIFD), l'ammortamento non può essere dedotto per il calcolo dell'utile netto imponibile. Ma il costo d'investimento della partecipazione FILIALE SA è ridotto di 200.

HOLDING SA deve rispettare un termine di attesa di cinque anni, determinato in modo oggettivo, concernente la partecipazione X SA e la partecipazione FILIALE SA.

In caso di violazione del termine di attesa, le conseguenze sono le seguenti per HOLDING SA :

Le riserve latenti trasferite non imposte sono assoggettate con procedura di recupero d'imposta (art. 151 a 153 LIFD). La società HOLDING SA realizza un reddito supplementare di 400 corrispondente a tali riserve latenti sulla partecipazione X SA. Dato che questa distribu-

zione dissimulata di utile è imposta presso FILIALE SA, il reddito supplementare presso HOLDING SA costituisce un ricavo da partecipazione con diritto alla riduzione per partecipazioni. Il costo d'investimento della partecipazione FILIALE SA resta invariato, dato che è già stato diminuito di 100 al momento del trasferimento di partecipazione (disinvestimento).

In ragione dell'imposizione ulteriore delle riserve latenti di 400, il valore determinante per l'imposta sull'utile della partecipazione X SA passa da 300 a 700.

In seguito al conteggio fiscale, la partecipazione X SA diviene una nuova partecipazione presso HOLDING SA. Il suo costo d'investimento è di 700.

Imposta preventiva

Idem variante A.

Tassa di bollo di negoziazione

La tassa di negoziazione è toccata solo nel caso in cui la società assunta o la società assumtrice sono commercianti di titoli (art. 13, cpv.3 LTB) e che dei documenti imponibili sono alienati (art. 13, cpv.2 LTB).

Il trasferimento di partecipazioni di almeno il 20% del capitale azionario o del capitale sociale di altre società ad una società svizzera del gruppo non è soggetta alla tassa di bollo di negoziazione (art. 14, cpv.1, lett. j LTB).

Imposte non interessate

- Imposta federale diretta (imposta sul reddito: redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata) ;
- Tassa di bollo d'emissione.

N. 24: Termine di attesa in caso di trasferimento per alienazione di un esercizio (attività a sé stante) ad un'altra società svizzera del gruppo (punto 4.5)

Le società A SA e B SA sono delle filiali al 100% della società AB Holding SA.

La società A SA vende l'esercizio I alla società B SA per il prezzo di 200 (= eccedenza d'attivo ai valori determinanti per l'imposta sull'utile).

Situazione iniziale

AB Holding SA (cantone A)					
Partecipazione A		100	Capitale azionario		200
Partecipazione B		100			
100%			100%		
A SA (cantone B)			B SA (cantone C)		
Attività I ¹⁾	200	Fondi di 3°	50	Esercizio II	400
Collocamenti fin.	200	Cap.-azioni	100	Brevetti	600
Finanziari		Riserve	250		Fondi di 3°
					300
					Cap.-azioni
					200
					Riserve
					500

1) Valore determinante per l'imposta sull'utile: 200; riserve latenti non imposte: 100

Varianti

- a) 3 anni più tardi, B SA vende l'attività I a dei terzi al prezzo di 350.
- b) 3 anni più tardi, AB Holding SA vende il 40% della sua partecipazione B SA a dei terzi al prezzo di 400.
- c) 3 anni più tardi, AB Holding SA vende il 60% della sua partecipazione B SA a dei terzi al prezzo di 600.
- d) 3 anni più tardi, AB Holding SA vende la sua partecipazione A SA a dei terzi al prezzo di 450.

Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

Nel caso in esame, le condizioni di una scissione fiscalmente neutra (art. 61, cpv.1, lett. b LIFD), per la quale non è più richiesto il rispetto di un termine di attesa, non sono riunite (manca la condizione dell'attività a sé stante presso A SA dopo la scissione, ed inoltre il trasferimento è effettuato per alienazione). Tuttavia, dato che un'attività è trasferita fra società svizzere riunite sotto la direzione unica di un'altra società, c'è un trasferimento di patrimonio in seno al gruppo senza incidenza fiscale (art. 61, cpv.3 LIFD).

A SA

- a) C'è una violazione del termine di attesa previsto dall'articolo 61, capoverso 4 LIFD (alienazione dei valori patrimoniali trasferiti). Le riserve latenti trasferite, di 100, sono soggette all'imposta sull'utile con procedura di recupero d'imposta.
- b) B SA rimane sotto la direzione unica di AB Holding SA dopo la vendita de 40% dei suoi diritti di partecipazione. Il termine di attesa non è rispettato.
- c) Con la vendita del 60% dei diritti di partecipazione B SA, la direzione unica è abbandonata. Il termine di attesa è dunque violato ai sensi dell'articolo 61, capoverso 4 LIFD. Le riserve latenti trasferite, di 100, sono soggette all'imposta sull'utile con procedura di recupero d'imposta. Un'imposizione proporzionale delle riserve latenti non è ammessa. In caso di abbandono della direzione unica, le riserve latenti trasferite vengono imposte interamente (cfr. punto 4.5.2.17).
- d) La vendita della partecipazione trasferente A SA da parte di AB Holding SA implica ugualmente un abbandono della direzione unica e dunque il termine di attesa è violato. Le riserve latenti trasferite di 100 sono assoggettate all'imposta sull'utile con procedura di recupero d'imposta.

B SA

B SA deve rispettare un termine di attesa di cinque anni, determinato in modo oggettivo, concernente l'attività acquistata I (art. 61, cpv.4 LIFD).

- a) B SA ha violato il termine di attesa. Essa può far valere una riserva latente imposta di 100 sull'attività I. Di conseguenza, l'utile in capitale di 150 è soggetto all'imposta sull'utile solo per un importo di 50.
- b) Il termine di attesa è stato rispettato. Non ci sono conseguenze fiscali per B SA.
- c) B SA può far valere una riserva latente imposta di 100 sul l'attività I.
- d) B SA può far valere una riserva latente imposta di 100 sul l'attività I.

AB-Holding SA

In ragione del principio secondo il quale i conti approntati conformemente al diritto commerciale sono determinanti per il risultato fiscale, la teoria del triangolo modificata è necessariamente applicabile ad AB Holding SA.

AB Holding SA deve rispettare un termine di attesa di cinque anni, determinato in modo oggettivo, concernente le partecipazioni A SA e B SA (art. 61, cpv.4 LIFD).

Nelle **varianti c) e d)**, AB Holding SA non rispetta il termine di attesa (abbandono della direzione unica). Come nella **variante b)**, le conseguenze fiscali per la società AB Holding SA sono quelle ordinarie in relazione con l'alienazione di partecipazioni (senza ulteriore applicazione della teoria del triangolo).

Imposta preventiva

Il trasferimento di attività ad una società svizzera del gruppo non è soggetta all'imposta preventiva (art. 5, cpv.1, lett. a LIP).

In caso di violazione del termine di attesa previsto all'articolo 61, capoverso 4 LIFD, l'imposta preventiva sarà dovuta. La società assuntrice è il beneficiario della prestazione. L'interesse di mora sull'imposta dovuta è retto dall'articolo 16 LIP.

Tassa di bollo d'emissione

Anche in caso di violazione del termine di attesa, nessuna tassa d'emissione sarà dovuta, dato che non sono creati né aumentati dei diritti di partecipazione ed il vantaggio non è concesso dall'azionista (versamento supplementare).

Tassa di bollo di negoziazione

La tassa di negoziazione è toccata solo nel caso in cui la società assunta o la società assuntrice sono commercianti di titoli (art. 13, cpv.3 LTB) e se dei documenti imponibili sono alienati con l'attività (art. 13, cpv.2 LTB).

Il trasferimento di partecipazioni secondo l'articolo 61, capoverso 3 LIFD non è soggetto alla tassa di negoziazione (art. 14, cpv.1, lett. j LTB).

In mancanza di base legale, il termine di attesa in caso di alienazione previsto dalla LIFD (art. 61, cpv.2 e 4 LIFD) non è applicabile in materia di tassa di negoziazione.

Imposta non interessata

- Imposta federale diretta (imposta sul reddito : redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata).

N. 25: Sostituzione parziale di una partecipazione (punto 4.7)

La società X HOLDING vende la sua partecipazione B SA al prezzo di 1'000 ed acquista una partecipazione del 50% nella società C SA.

Situazione iniziale

X HOLDING SA			
Collocamenti finanziari	200	Fondi di terzi	200
Partecipazione A SA	300	Capitale azionario	200
Partecipazione B SA ¹⁾	100	Riserve	200
	600		600

1) Vecchia partecipazione secondo l'art. 207a, cpv.1 LIFD; costo d'investimento e valore determinante per l'imposta sull'utile: 100

Il prezzo della partecipazione del 50% alla società C SA è di 800.

Dopo la sostituzione, i valori sono i seguenti:

	Partecipazione B (vecchia partecipazione)	Partecipazione C acquistata in sostituzione
Costo d'investimento	100	
Valore determinante per l'imposta sull'utile	100	
Ricavo di vendita	1'000	
Utile in capitale	900	
Prezzo d'acquisto		800

Dopo la sostituzione, il bilancio commerciale ed il bilancio fiscale della società X Holding si presentano così:

Bilancio di X HOLDING SA dopo la sostituzione

Collocamenti finanziari	200	Fondi di terzi	200
Nuovi collocamenti finanziari		Capitale azionario	200
	200		
Partecipazione A SA	300	Riserve	200
Partecipazione C SA ¹⁾	100	Utile in capitale sulla partec. B	200
	800		800

1) Vecchia partecipaz. al 100% secondo l'art. 207a, cpv.1 LIFD; costo d'investimento: 100; riserva latente non imposta: 700 (prezzo d'acquisto 800 ./ ammortamento immediato 700)

Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

Parte dell'utile in capitale che non è reinvestita

La parte dell'utile non reinvestita, di 200, è soggetta all'imposta sull'utile. Dato che la partecipazione alienata era una vecchia partecipazione, questa parte dell'utile in capitale è interamente imponibile. La riduzione per partecipazioni (art. 69/70 LIFD) non può essere concessa.

Tassa di bollo di negoziazione

L'alienazione di documenti imponibili in occasione della sostituzione di una partecipazione di almeno il 20 per cento del capitale azionario o del capitale sociale di un'altra società secondo l'articolo 64, capoverso 1^{bis} LIFD, non è soggetta alla tassa di negoziazione (art. 14, cpv.1, lett. j LTB) purché il ricavo di vendita sia utilizzato per acquistare una nuova partecipazione.

Nel caso in esame, la parte dell'utile non reinvestita, di 200, non può essere esonerata dalla tassa di negoziazione.

Imposte non interessate

- Imposta federale diretta (imposta sul reddito : redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata) ;
- Imposta preventiva ;
- Tassa di bollo d'emissione.

N. 26: Sostituzione completa di una partecipazione (punto 4.7)

La società X HOLDING vende la sua partecipazione B SA al prezzo di 1'000 e acquista una partecipazione del 50% nella società C SA.

Situazione iniziale

X HOLDING SA

Collocamenti finanziari	200	Fondi di terzi	200
Partecipazione A SA	300	Capitale azionario	200
Partecipazione B SA ¹⁾	100	Riserve	200
	600		600

1) Vecchia partecipazione secondo l'art. 207a, cpv.1 LIFD

Il costo d'investimento della società B SA è di 500. Il valore determinante per l'imposta sull'utile corrisponde al valore contabile.

Il prezzo della partecipazione al 50% alla società C SA è di 2'000. Il prezzo d'acquisto è finanziato dal ricavo della vendita della partecipazione B SA di 1'000 e da un prestito bancario di 1'000.

Dopo la sostituzione, i valori sono i seguenti:

	Partecipazione B (vecchia partecipazione)	Partecipazione C acquistata in sostituzione
Costo d'investimento	500	
Valore determinante per l'imposta sull'utile	100	
Ricavo della vendita	1'000	
Utile in capitale	900	
Prezzo d'acquisto		2'000

Bilancio commerciale di X HOLDING SA dopo la sostituzione

Collocamenti finanziari	200	Fondi di terzi	1'200
Partecipazione A SA	300	Capitale azionario	200
Partecipazione C SA ¹⁾	1'100	Riserve	200
	1'600		1'600

1) riserva latente: 900 (prezzo d'acquisto 2'000 ./ ammortamento immediato 900)

Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

Ammortamenti recuperati

L'utile in capitale a concorrenza di **400** è interamente imponibile secondo l'art. 62, capoverso 4 LIFD (costo d'investimento di 500 meno valore determinante per l'imposta sull'utile di 100 = ammortamenti recuperati). Una sostituzione su questa parte dell'utile in capitale non è possibile.

Bilancio fiscale di X HOLDING SA dopo la sostituzione

Collocamenti finanziari	200	Fondi di terzi	1'200
Partecipazione A SA	300	Capitale azionario	200
Partecipazione C SA ¹⁾	1'500	Riserve	200
		Riserva latente imposta (parte. C)	400
	2'000		2'000

1) riserva latente non imposta: 500 (prezzo d'acquisto 2'000 ./ ammortamento immediato 500)

Qualificazione di vecchia/nuova partecipazione della partecipazione acquistata in sostituzione – Valore determinante per l'imposta sull'utile – Costo d'investimento

	Totale		Nuova partecipazione C		Vecchia partecipazione C	
	Fr.	%	Fr.	%	Fr.	%
Ricavo della vendita	1'000				1'000	
Prezzo d'acquisto	2'000	100	1'000	50	1'000	50 della partecipazione acquistata in sostituzione
Ammortamento dovuto alla sostituzione	500		-		- 500	
Valore determinante per l'imposta sull'utile	1'500		1'000		500	
Costo d'investimento	1'500		1'000		500	CI precedente

Tassa di bollo di negoziazione

L'alienazione di documenti imponibili in occasione della sostituzione di una partecipazione di almeno il 20 per cento del capitale azionario o del capitale sociale di un'altra società secondo l'articolo 64, capoverso 1^{bis} LIFD, non è soggetta alla tassa di negoziazione (art. 14, cpv.1, lett. j LTB).

Se il prezzo d'acquisto della partecipazione acquisita in sostituzione è superiore al ricavo di vendita, la differenza (1'000) è soggetta alla tassa di negoziazione.

Imposte non interessate

- Imposta federale diretta (imposta sul reddito : redditi provenienti da partecipazioni della sostanza privata) ;
- Imposta preventiva ;
- Tassa di bollo d'emissione.