

12 giugno 1996

<p style="text-align: center;"><b>Rapporto del gruppo di lavoro</b> <b>Imposte in caso di ristrutturazioni</b> <b>Versione aggiornata (agosto 1997)</b></p>
---

## 1 Creazione di un gruppo di lavoro e mandato

D'intesa con il direttore dell'Ufficio federale di giustizia, il 2 maggio 1995 il direttore dell'Amministrazione federale delle contribuzioni ha preso la seguente **decisione**:

### 1. Creazione di un gruppo di lavoro

*Un gruppo di lavoro è istituito allo scopo di elaborare le proposte relative alla modificazione della legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD), della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID), della legge federale sulle tasse di bollo (LTB) nonché della legge federale su l'imposta preventiva (LIP).*

*Sono nominati quali membri di questo gruppo di lavoro i signori:*

*Conrad Stockar, Dr. iur., consulente scientifico presso la Divisione principale tasse di bollo e imposta preventiva <sup>1</sup> dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC),*

*Peter Böckli, Prof. Dr. iur., Basilea,*

*Marco Greter, lic. iur., capo della Divisione principale dell'amministrazione cantonale delle imposte, Zurigo,*

*Hanspeter Kläy, capo dei progetti legislativi relativi al diritto delle società presso l'Ufficio federale di giustizia (UFG),*

*Jean-Blaise Paschoud, Dr. iur., capo dell'amministrazione cantonale delle imposte, Losanna,*

*Peter Riedweg, perito fiscale e contabile diplomato, partner per le questioni fiscali presso la Revisuisse Price Waterhouse, Zurigo, <sup>2</sup>*

*Frank Vischer, Prof. Dr. iur., Basilea,*

*Angelo Digeronimo, lic. rer. pol., perito in fiscalità delle imprese presso l'AFC,*

---

<sup>1</sup> La Divisione principale tasse di bollo e imposta preventiva e la Divisione principale imposta federale diretta sono nel frattempo state riunite nella Divisione principale imposta federale diretta, imposta preventiva, tasse di bollo.

<sup>2</sup> Dal 1° aprile 1996 il signor Riedweg è divenuto partner dello studio legale Homburger a Zurigo.

*Beat Walker, lic. rer. pol., caposezione della Divisione principale imposta federale diretta<sup>3</sup> dell'AFC,  
Paul Saner, perito fiscale diplomato presso la Divisione principale tasse di bollo e imposta preventiva<sup>4</sup> dell'AFC.*

*La segreteria scientifica è assicurata dal signor Alfred Meier, avvocato, aggiunto scientifico presso la Divisione principale tasse di bollo e imposta preventiva<sup>5</sup>, il verbale è steso dal signor Peter Stebler, aggiunto scientifico presso la Divisione principale imposta federale diretta<sup>6</sup>.*

## 2. Mandato

*In virtù della decisione del Consiglio federale dell'11 gennaio 1995,*

*l'Amministrazione federale delle contribuzioni, con la collaborazione dei rappresentanti delle amministrazioni fiscali cantonali e d'intesa con l'Ufficio federale di giustizia, è incaricata di elaborare le proposte atte a modificare il diritto fiscale, al fine di rendere possibile un differimento dell'imposizione in caso di ristrutturazione di imprese conformemente ai provvedimenti previsti dall'allegato progetto di esperti di diritto civile,*

*il gruppo di lavoro è incaricato di*

*a) far risaltare le conseguenze fiscali connesse alle ristrutturazioni previste nell'avamprogetto di legge sull'adattamento delle strutture (fusioni, scissioni, trasformazioni)<sup>7</sup> e nell'avamprogetto di legge avente lo scopo di completare il DIP;*

*b) far risaltare le modificazioni di legge che sarebbero necessarie per ottenere, per quanto riguarda le imposte federali e cantonali, un differimento dell'imposizione per tutti i generi di ristrutturazione, nella misura in cui le ristrutturazioni non sono connesse a una realizzazione diretta di reddito o di utile;*

*c) formulare le proposte di modificazione della LIFD, della LAID, della LTB e della LIP.*

*Il gruppo di lavoro deve occuparsi anche della tematica delle imposte sugli utili da sostanza immobiliare dovuti in caso di ristrutturazione. In aggiunta all'avamprogetto di legge sull'adattamento delle strutture e*

<sup>3</sup> v. nota a piè di pagina 1.

<sup>4</sup> v. nota a piè di pagina 1.

<sup>5</sup> v. nota a piè di pagina 1.

<sup>6</sup> v. nota a piè di pagina 1.

<sup>7</sup> Il decreto, definito nel mandato del 2 maggio 1995 come legge sull'adattamento delle strutture, ha nel frattempo cambiato nome divenendo legge sulla fusione.

*all'avamprogetto di legge avente lo scopo di completare il DIP, il gruppo di lavoro deve esaminare il provvedimento chiesto nella mozione Cottier, ossia il privilegio dello scambio transfrontaliero delle partecipazioni.*

*Il gruppo di lavoro presenterà il suo rapporto al direttore dell'AFC e al direttore dell'UFG entro la primavera del 1996.*

### 3. Metodo di lavoro

*Lo stesso gruppo di lavoro decide in merito al metodo di lavoro che intende adottare.*

### 4. Confidenzialità

*La Direzione dell'AFC e la Direzione dell'UFG decidono quando proporre al Consiglio federale l'apertura di una procedura di consultazione. L'avamprogetto di legge sull'adattamento delle strutture e l'avamprogetto di legge avente lo scopo di completare il DIP devono essere trattati confidenzialmente.*

### 5. Indennità

*L'AFC indennizza i membri del gruppo per le spese di viaggio e di pernottamento. L'AFC versa inoltre un'indennità giornaliera di fr. 140.-- ai membri che non fanno parte dell'Amministrazione. Lavori speciali (redazione di rapporti, ecc.) vengono indennizzati secondo una tariffa oraria di fr. 120.-- (per gli indipendenti) o di fr. 90.-- (per i salariati).*

### 6. Entrata in vigore

*La presente decisione entra in vigore con effetto immediato.*

Sotto la direzione del signor Stockar, il gruppo di lavoro si è riunito dieci volte. I documenti di lavoro di base sono stati *l'avamprogetto di legge sull'adattamento delle strutture (AP/LAS)*<sup>8</sup> e *l'avamprogetto di legge del 14 aprile 1995 avente lo scopo di completare la LDIP (AP/LDIP)*. Entrambi gli avamprogetti sono stati presentati ed esposti al gruppo di lavoro da parte dei signori Frank Vischer e Hanspeter Kläy, il 16 maggio 1995, in occasione della prima riunione del gruppo. Nelle seguenti riunioni del 7 luglio e 17 agosto 1995, il gruppo di lavoro ha trattato le questioni fiscali inerenti alle fusioni e alle concentrazioni aventi carattere di fusione, per poi discutere, nelle riunioni del 28 settembre e 23 novembre 1995, sul tema delle scissioni. Nella seduta del 9 gennaio

---

<sup>8</sup> Avamprogetto di legge federale sulla fusione, scissione e trasformazione di società, società cooperative, associazioni, fondazioni e istituti di diritto pubblico nonché sul trasferimento di patrimonio (legge sull'adattamento delle strutture).

1996, il gruppo di lavoro si è concentrato principalmente sulle questioni relative all'imposta sul valore aggiunto in caso di ristrutturazione nonché sulla trasformazione di società. Nella seduta del 19 febbraio 1996 il gruppo di lavoro ha continuato il suo dibattito sulle questioni concernenti l'imposta sul valore aggiunto e ha nuovamente discusso sulle scissioni di imprese, in particolare sulla "scissione ai fini d'assunzione". I temi principali della seduta del 14 marzo 1996 sono stati di nuovo le scissioni nonché le ristrutturazioni transfrontaliere. Nella seduta del 17 aprile 1996, il gruppo di lavoro si è occupato della mozione Cottier e di una prima lettura del progetto del rapporto. Il 23 maggio 1996 il gruppo di lavoro ha adottato il presente rapporto.

*Nel primo semestre del 1997 l'Ufficio federale di giustizia ha rielaborato l'AP/LAS nonché l'AP/LDIP, riunendoli nell'avamprogetto di legge federale sulla fusione, la scissione e la trasformazione di soggetti giuridici (legge sulla fusione). La versione aggiornata del rapporto di gruppo di lavoro "Imposte in caso di ristrutturazione" si riferisce a questo nuovo avamprogetto, in seguito abbreviato AP/LFus.*

## 2 Esame della legislazione fiscale in vigore

### 21 Concetto del progetto di legge elaborato dal gruppo di lavoro

Il progetto di legge elaborato dal gruppo di lavoro e allegato al presente rapporto si fonda sulle *linee direttrici* seguenti:

Le disposizioni sulle ristrutturazioni contenute nella LIFD e nella LAID devono essere concepite in maniera più larga e moderna.

Fintanto che l'assoggettamento in Svizzera permane, il differimento dell'imposta per le ristrutturazioni previste nell'AP/LFus è auspicabile.

Le ristrutturazioni fiscalmente neutre devono essere chiaramente delimitate dalle operazioni di alienazione imponibili.

Se una ristrutturazione a livello d'impresa può essere effettuata in modo fiscalmente neutro, il principio della neutralità fiscale dovrebbe essere applicabile anche per l'imposizione delle persone che partecipano alle imprese oggetto della ristrutturazione<sup>9</sup>.

Le proposte del gruppo di lavoro atte a modificare il diritto fiscale in vigore possono essere riassunte come segue:

La possibilità di trasferire riserve occulte senza conseguenze fiscali in seguito a una ristrutturazione non dovrebbe essere concessa soltanto alle società di capitali e alle società cooperative, bensì a tutte le persone giuridiche, ossia anche alle associazioni e alle fondazioni.

Tutte le fattispecie di differimento dell'imposta dovrebbero essere applicabili non solo per le imposte sul reddito e sull'utile, bensì anche per le *imposte sugli utili da sostanza immobiliare*. Ciò vale segnatamente per la fusione e la scissione di istituzioni di previdenza, disciplinate nell'articolo 4 capoverso 6, nell'articolo 35 segg., nell'articolo 40 capoverso 3 e nell'articolo 65 segg. AP/LFus.

Lo scambio di partecipazioni inerente a una fusione o a una concentrazione avente carattere di fusione non dovrebbe comportare, a livello di azionista (persona fisica con partecipazione alla sostanza commerciale o persona giuridica), un'imposizione degli utili in capitale.

Le riserve occulte non dovrebbero di principio essere imposte, neppure in caso di trasferimento di partecipazioni o di aziende nell'ambito di una ristrutturazione interna a un gruppo di società.

La possibilità di procedere a una scissione fiscalmente neutra dovrebbe essere concessa anche alle società immobiliari e alle società holding.

I Cantoni non dovrebbero prendere l'acquisizione dello statuto di holding (cambiamento di statuto) come pretesto per un'imposizione sistematica delle riserve occulte sulle partecipazioni.

---

<sup>9</sup> Come esposto al seguente pto. 62, occorre fare un'eccezione a questo principio in caso di trasformazione di una società di capitali o di una società cooperativa in un'impresa di persone.

Gli aumenti del valore nominale e le entrate provenienti da conguagli, occasionati da una ristrutturazione, non dovrebbero provocare l'imposizione del reddito per l'azionista (privato).

I processi, assimilati economicamente alla trasformazione di una società di capitali in un'impresa di persone, dovrebbero essere disciplinate in maniera chiara, sebbene l'AP/LFus non preveda una tale trasformazione giuridica.

## **22 Relazione tra le modificazioni di legge proposte e l'avamprogetto di legge sulla fusione (AP/LFus)**

Come risulta già al pto. 1, il progetto di legge del gruppo di lavoro deve essere visto in stretta relazione con l'avamprogetto di legge sulla fusione. Le seguenti constatazioni rivestono quindi una grande importanza: il progetto di legge del gruppo di lavoro vuole agevolare primariamente le *ristrutturazioni conformi*, che si basano sul relativo rapporto ai sensi degli articoli 14, 49 e 76 AP/LFus e che intendono essenzialmente, per delle ragioni economiche, adattare le strutture attuali alle nuove condizioni ed esigenze, continuando le attività economiche. Se l'AP/LFus dovesse essere modificato in maniera fondamentale nel corso dei lavori di legislazione, il gruppo di lavoro si riserva di modificare le sue proposte.

## **23 Modifica della legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD) e della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID)<sup>10</sup>**

Con l'adozione della LIFD e della LAID si è cercato di disciplinare a livello di legge la neutralità fiscale di certe ristrutturazioni. Con i nuovi articoli 19 e 61 LIFD, il legislatore ha inteso anzitutto codificare, in una forma succinta, i principi applicati finora nella prassi<sup>11</sup>. Le analoghe disposizioni dell'articolo 8 capoverso 3 e dell'articolo 24 capoverso 3 LAID dovrebbero armonizzare la prassi assai divergente esistente fra i Cantoni, nel senso che la legge elenca delle disposizioni di principio, sulle cui basi i Cantoni mantengono, seppure entro un quadro definito, una certa libertà legislativa<sup>12</sup>.

<sup>10</sup> Legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni.

<sup>11</sup> Agner /Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurigo 1995, N 3 zu Art. 61 DBG.

<sup>12</sup> Kommission Steuerharmonisierung der Konferenz Staatlicher Steuerbeamter, Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, Muri/Berna 1995, pag. 55.

Il gruppo di lavoro condivide l'opinione che le formulazioni rigide impiegate nella LIFD e nella LAID non permettono di riconoscere in modo evidente i presupposti per una ristrutturazione fiscalmente neutra, nel senso che le condizioni per la rinuncia all'imposizione delle riserve occulte per le tre fattispecie *trasformazione, concentrazione e scissione* sono descritte solo in modo formale, senza tener conto del fatto che da una parte possono esistere importanti correlazioni tra i tre casi e che d'altra parte nella vita economica si trovano generi di ristrutturazione non attribuibili a una delle precitate fattispecie <sup>13</sup>. Le disposizioni inerenti alla ristrutturazione contenute nella LIFD e nella LAID danno inoltre la falsa impressione che il diritto federale fiscale armonizzato si appoggi su una nozione puramente formale della realizzazione di riserve occulte, benché queste disposizioni stabiliscano le conseguenze fiscali (ossia la rinuncia all'imposizione delle riserve occulte) solo per il caso in cui si può affermare, in base alle disposizioni generali relative alla determinazione dell'utile, che esiste la fattispecie di realizzazione <sup>14</sup>. Perdi più la trasformazione di una società di capitali in un'impresa di persone non è disciplinata né dalla LIFD né dalla LAID, ciò che potrebbe indurre il lettore a concludere che un'imposizione abbia luogo sia a livello di società sia a livello di azionista <sup>15</sup>. Un altro inconveniente è costituito dal fatto che l'insieme delle questioni relative alla realizzazione di riserve da parte dei titolari di diritti di partecipazione a imprese toccate dalle ristrutturazioni non è disciplinata né dalla LIFD né dalla LAID <sup>16</sup>.

Per queste ragioni il gruppo di lavoro si è occupato intensamente delle precitate disposizioni della LIFD. Visto che la Confederazione può influenzare la legislazione dei Cantoni soltanto attraverso la LAID, il gruppo di lavoro ha immediatamente iniziato a deliberare sulla LAID, concentrandosi soprattutto sulle disposizioni dell'articolo 8 capoverso 3 e dell'articolo 24 capoverso 3 LAID.

## **24 Modificazione della legge federale su l'imposta preventiva (LIP)**

Oltre ai dividendi e alle azioni gratuite, l'imposta preventiva colpisce le eccedenze di liquidazione realizzate in occasione dello scioglimento di una società di capitali o di una società cooperativa, ossia i dividendi di

---

<sup>13</sup> Zuppinger/Böckli/Locher/Reich, Steuerharmonisierung, Berna 1984, pag. 169 seg.; M. Greter, Standortbestimmung für die direkten Steuern bei Umstrukturierungen, Der Schweizer Treuhänder (ST) 1995, pag. 220.

<sup>14</sup> M. Greter in ST 1995, pag. 220; Kommission Steuerharmonisierung, Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, pag. 61.

<sup>15</sup> v. a questo proposito: M. Reich, Unternehmensumstrukturierungen im schweizerischen Steuerrecht, Bonn 1993, Rz CH 571 und 572.

<sup>16</sup> Zuppinger/Böckli/Locher/Reich, Steuerharmonisierung, pag. 170.

liquidazione (art. 4 cpv. 1 lett. b LIP nonché art. 20 cpv. 1 della relativa ordinanza). Anche il trasferimento all'estero della sede di una società o una società cooperativa svizzera è, dal punto di vista fiscale, assimilabile a una liquidazione imponibile (art. 4 cpv. 2 LIP). Giusta l'articolo 5 capoverso 1 lettera a LIP non sono soggetti all'imposta preventiva le riserve e gli utili di una società o società cooperativa, che in occasione di una fusione, trasformazione o divisione *sono trasferiti nelle riserve della società o società cooperativa svizzera che ne risulta*. La citata eccezione vale pertanto soltanto se la società o società cooperativa assuntrice o trasformata è svizzera, dispone di un capitale sociale suddiviso in quote ed è soggetta all'imposta preventiva per tali redditi <sup>17</sup>. Il gruppo di lavoro non vede il motivo per modificare l'articolo 5 capoverso 1 lettera a LIP. Le sue proposte riguardano il tema *degli aumenti dei valori nominali e dei conguagli* e mirano ad armonizzarsi con le relative proposte di modificazione della LIFD e della LAID (v. seguenti pti. 442 e 443).

Il gruppo di lavoro si è chinato anche sul tema *dell'acquisto di azioni proprie* riconducibile a una ristrutturazione. Partendo dal presupposto che i diversi problemi sorti al riguardo verranno risolti nell'ambito dell'imminente riforma dell'imposizione delle imprese, il gruppo di lavoro non ha approfondito questo argomento.

## **25 Modificazione della legge federale sulle tasse di bollo (LTB)**

Le proposte del gruppo di lavoro mirano anzitutto a un'agevolazione del diritto della *tassa d'emissione*. L'attuale articolo 6 capoverso 1 lettera a<sup>bis</sup> LTB limita l'esclusione dalla tassa d'emissione alla ristrutturazione di società di capitali e di società cooperative <sup>18</sup>. L'introduzione dell'aliquota zero per le ristrutturazioni in occasione della revisione parziale della LTB adottata nell'autunno 1991 venne tra l'altro motivata nel modo seguente in occasione del dibattito parlamentare:

*Ces fusions se font par un procédé tout à fait clair dans le droit suisse, soit la fusion par absorption où la société absorbante augmente son capital d'un montant correspondant à celui de la société absorbée. Or, cette dernière a déjà payé les droits de timbre que l'on fait payer une seconde fois, sur le même montant, sans*

<sup>17</sup> W.R. Pfund, Die eidg. Verrechnungssteuer, I. Teil, Basilea 1971, N. 2.1 zu Art. 5 VStG.

<sup>18</sup> La prassi dell'Amministrazione federale delle contribuzioni conferma l'esistenza di una ristrutturazione privilegiata anche in quei casi, in cui una società estera costituisce una nuova filiale tramite il conferimento in natura della sua succursale fino ad allora giuridicamente dipendente.

*augmentation globale du capital. La fusion a pour conséquence de faire payer deux fois les droits de timbre sur le capital* <sup>19</sup>.

La trasformazione di un'impresa di persone in una società di capitali non rientra quindi tra le eccezioni previste nell'articolo 6 capoverso 1 lettera a<sup>bis</sup> LTB <sup>20</sup>. Lo stesso vale, secondo la prassi dell'AFC, per la fattispecie della privatizzazione (trasformazione di un istituto di diritto pubblico in una società di capitali o assunzione di un istituto di diritto pubblico da parte di una società anonima <sup>21</sup>). Il gruppo di lavoro ritiene che *un'esenzione* dalla tassa d'emissione per tali ristrutturazioni non sarebbe compatibile con *i principi dell'eguaglianza davanti alla legge e della neutralità concorrenziale*.

Il gruppo di lavoro propone tuttavia uno sgravio. E' vero che le imprese di persone, le associazioni, le fondazioni o gli istituti di diritto pubblico che sono oggetto di una ristrutturazione non devono versare alcuna tassa d'emissione al momento della loro costituzione. D'altra parte occorre tuttavia sottolineare che le società di capitali o società cooperative che sono state oggetto di una ristrutturazione privilegiata secondo l'articolo 6 capoverso 1 lettera a<sup>bis</sup> LTB nella maggior parte dei casi avevano dovuto versare la tassa d'emissione soltanto sul capitale nominale. Pertanto il gruppo di lavoro raccomanda di modificare la LTB in modo che la tassa d'emissione del 2 per cento sui diritti di partecipazione (costituiti o aumentati in occasione dell'esecuzione di decisioni di fusione con società commerciali senza personalità giuridica, associazioni, fondazioni o imprese di diritto pubblico) venga riscossa unicamente sul *valore nominale* dei diritti di partecipazione creati al momento della ristrutturazione (e non sul valore venale delle imprese coinvolte). Questa agevolazione dovrebbe valere segnatamente per le seguenti ristrutturazioni previste nell'AP/LFus:

- assunzione a carattere di fusione di una società in nome collettivo o di una società in accomandita da parte di una società di capitali,
- assunzione a carattere di fusione di un'associazione da parte di una società cooperativa,
- assunzione a carattere di fusione di un istituto di diritto pubblico da parte di una società di capitali, una società cooperativa, un'associazione o una fondazione,
- trasformazione di una società in nome collettivo o di una società in accomandita in una società di capitali,
- trasformazione di un'associazione in una società cooperativa,

<sup>19</sup> v. Bollettino ufficiale (S) del 2 ottobre 1991, intervento Reymond.

<sup>20</sup> Decisioni del tribunale federale in Archivio di diritto fiscale svizzero (ASA) 53 156 e 58 386.

<sup>21</sup> A questo proposito si possono citare a titolo d'esempio la trasformazione di banche cantonali in società anonime nonché l'assunzione a carattere di fusione di una banca cantonale da parte di una filiale di una grande banca.

trasformazione di un istituto di diritto pubblico in una società di capitali, una società cooperativa, un'associazione o una fondazione.

Un'altra esigenza concerne la modificazione del diritto della *tassa di negoziazione*. Se tra le imprese toccate da una ristrutturazione si trova un negoziatore di titoli ai sensi dell'articolo 13 capoverso 3 LTB, l'AFC può, secondo la prassi approvata dal Tribunale federale, riscuotere una tassa di negoziazione, se la trasformazione comporta un trasferimento di proprietà di titoli nonché l'assunzione dei debiti nei confronti di terzi. La controprestazione determinante per il calcolo della tassa di negoziazione consiste in questi casi nella parte degli impegni assunti corrispondente al rapporto tra il valore dei titoli trasferiti e il totale degli attivi assunti<sup>22</sup>. Il gruppo di lavoro propone di sopprimere quest'imposta, la cui rendita non è di grande importanza, poiché il trasferimento di beni connesso a una ristrutturazione non si fonda su un'operazione di alienazione e può, con riguardo alla successione a titolo universale prevista nell'AP/LFus, difficilmente essere definita come un trapasso di proprietà proprio.

## 26 Imposte sugli utili da sostanza immobiliare

La *Confederazione* non preleva un'imposta speciale sugli utili da sostanza immobiliare. L'imposta sul reddito e sull'utile riscossa dalla Confederazione colpisce unicamente gli utili immobiliari realizzati professionalmente o nelle aziende commerciali. Questi utili vengono imposti insieme agli altri redditi.

La *LAID* prevede un *sistema dualista* per la tassazione degli utili da sostanza immobiliare da parte dei *Cantoni*, vale a dire:

un'imposta speciale concernente l'oggetto (art. 12 LAID) per gli utili sugli immobili facenti parte della *sostanza privata* (compresi i fondi agricoli e silvicoli) e

l'ordinaria imposta sul reddito risp. sull'utile (art. 8 cpv. 1 LAID risp. art. 24 cpv. 1 LAID) per gli utili sugli immobili facenti parte della *sostanza commerciale*. L'imposizione delle riserve occulte dev'essere evitata:

- a) nel caso dell'imposta sul reddito sulle entrate dei lavoratori indipendenti, se permane l'assoggettamento in Svizzera, se non viene effettuata una rivalutazione contabile e se gli elementi fino allora determinanti per l'imposta sul reddito vengono ripresi (art. 8 cpv. 1 LAID): (a) nel caso di trasformazione in un'altra impresa di

<sup>22</sup> Decisione del Tribunale federale in ASA 52 374; v. inoltre Promemoria S-02.134 dell'aprile 1993 concernente la tassa di negoziazione in caso di fusioni, fattispecie aventi carattere di fusione, trasformazioni e divisioni (pubblicato in Stockar/Hochreutener, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer; Nr. 9 zu Art. 14 Abs. 1 Bst. b StG).

persone o in un'impresa giuridica (condizione: l'esercizio continua immutato e, fondamentalmente, le partecipazioni rimangono proporzionalmente inalterate), (b) nel caso di concentrazione di imprese mediante il trasferimento di tutti gli attivi e passivi a un'altra impresa di persone o a una persona giuridica, (c) nel caso di scissione di un'impresa di persone mediante trasferimento di parti distinte di quest'ultima ad altre imprese di persone o a persone giuridiche (condizione: l'esercizio di queste parti continua immutato);

- b) nel caso dell'imposta sull'utile delle persone giuridiche, a condizione che permanga l'assoggettamento in Svizzera, che non venga effettuata una rivalutazione contabile e che gli elementi fino allora determinanti per l'imposta sul reddito vengano ripresi (art. 24 cpv. 3 LAID): (a) nel caso di trasformazione in un'altra società di capitali o società cooperativa (condizione: l'esercizio continua immutato e, fondamentalmente, le partecipazioni rimangono proporzionalmente inalterate), (b) nel caso di concentrazione di imprese mediante il trasferimento di tutti gli attivi e passivi a un'altra società di capitali o società cooperativa (fusione secondo gli art. 748-750 CO o assunzione di un'azienda secondo l'art. 181 CO), (c) nel caso di scissione di un'impresa di persone mediante trasferimento di parti aziendali ad altre società di capitali o società cooperative (condizione: l'esercizio di queste parti continua immutato).

La LAID permette però anche l'applicazione di un *sistema monistico*, secondo cui tutti gli utili (anche gli utili sugli immobili della sostanza commerciale) vengono sottoposti a un'unica imposta speciale. Questa soluzione presuppone che il Cantone interessato:

- escluda gli utili sui fondi della sostanza commerciale dall'imposta sul reddito e dall'imposta sull'utile o
- computi l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare nell'imposta sul reddito o nell'imposta sull'utile (art. 12 cpv. 4 LAID). In entrambi i casi si applica l'articolo 12 capoverso 4 LAID, ossia:
  - a) le fattispecie di ristrutturazione citate nell'articolo 8 capoverso 3 nonché la trasformazione di persone giuridiche in imprese di persone sono assimilate, ai fini dell'imposta sugli utili da sostanza immobiliare, all'alienazione la cui imposizione è differita;
  - b) il trasferimento di un fondo dalla sostanza privata alla sostanza commerciale non può essere assimilato a un'alienazione.

Quanto precede potrebbe far supporre che, nel sistema monistico, le ristrutturazioni di una persona giuridica menzionate nell'articolo 24 capoverso 3 non siano comprese tra le "alienazioni la cui imposizione è differita". Tuttavia, se si consulta il messaggio sulla LAID, si deve

concludere che il riferimento all'articolo 24 capoverso 4 (in luogo del capoverso 3) contenuto nell'articolo 12 cpv. 4 LAID è un palese errore <sup>23</sup>. Secondo il gruppo di lavoro quest'errore dev'essere rettificato.

Il gruppo di lavoro esige inoltre che le disposizioni della LAID inerenti alla ristrutturazione e la cui modificazione è proposta siano applicabili anche alle imposte sugli utili da sostanza immobiliare, a prescindere se queste ultime vengano riscosse in virtù di un concetto dualistico o monistico. Mentre nel sistema dualistico - in cui è possibile appoggiarsi sui valori contabili determinanti sotto l'aspetto fiscale - l'esecuzione fiscalmente neutra di una ristrutturazione non causa problemi particolari per le riserve occulte sugli immobili, nel sistema monistico la situazione è differente. Il processo di ristrutturazione comporta di regola un trapasso di proprietà di diritto civile del fondo trasferito, costituendo già di per sé l'adempimento della fattispecie fiscale dell'imposta oggettiva. Nel sistema monistico i valori contabili sono di principio irrilevanti. Il privilegio fiscale della ristrutturazione sottintende pertanto che per l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare venga creata una fattispecie speciale di differimento dell'imposta. Il trapasso di proprietà che genera l'imposta deve quindi essere ignorato in quanto tale. E' vero che così si prende in considerazione un elemento (relativo all'impresa) soggettivo nell'ambito di un'imposta oggettiva. Ciò è però, già in base alle disposizioni della LAID, inevitabile e giustificato materialmente. Secondo le proposte del gruppo di lavoro, come già menzionato, la fusione e la scissione di istituzioni di previdenza previste nell'AP/LFus non dovrebbero dare origine a conseguenze fiscali neppure per le imposte sugli utili da sostanza immobiliare.

## **27 Imposte sul trapasso di proprietà**

Il gruppo di lavoro auspica che i Cantoni, in caso di neutralità fiscale per le imposte dirette (risp. differimento dell'imposta per l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare), rinuncino anche alla riscossione delle imposte sul trapasso di proprietà. I Cantoni non dovrebbero rendere difficile o addirittura impossibile le diverse possibilità di ristrutturazione previste nell'AP/LFus, riscuotendo delle imposte sul trapasso di proprietà.

In base ai rilevamenti effettuati dall'Ufficio d'informazione fiscale, datati del 1° gennaio 1994, tutti i Cantoni riscuotono imposte sul trapasso di proprietà (a livello cantonale e/o comunale). La Confederazione non riscuote imposte sul trapasso di proprietà (in sintonia con l'art. 41<sup>bis</sup>

---

<sup>23</sup> F. Zuppinger in ASA 61 320 (nota a piè di pagina 51); Kommission Steuerharmonisierung, Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, pag. 84.

cpv. 1 lett. a Cost.). Nei Cantoni Glarona e Sciaffusa le imposte sul trapasso di proprietà hanno carattere di tasse (del registro fondiario). Negli altri Cantoni l'imposta sul trapasso di proprietà viene riscossa, in parte come imposta propria, in parte come contribuzione mista (ossia in relazione con una tassa di registro fondiario).

L'imposta sul trapasso di proprietà è un'imposta generale sui trasferimenti di capitale, che colpisce il trasferimento a titolo oneroso (in alcuni Cantoni anche a titolo gratuito) di proprietà di fondi. Oggetto dell'imposta è il trapasso di proprietà in quanto tale e non (come per l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare) l'utile con esso realizzato. In alcuni Cantoni e Comuni, oltre ai trasferimenti di proprietà secondo il diritto civile, vengono colpiti dall'imposta anche i trapassi di proprietà economici (in particolare il trasferimento di azioni di società immobiliari).

L'imposta sul trapasso di proprietà viene prelevata in primo luogo sul prezzo d'acquisto, subsidiariamente sul valore venale (o valore ufficiale) del fondo. L'imposta è di regola proporzionale e ammonta nella maggioranza dei Cantoni tra l'1 e il 3 per cento del prezzo d'acquisto (o del valore venale o del valore ufficiale).

Per trapassi di proprietà in seguito a trasformazione, concentrazione o divisione di un'impresa le leggi di diversi Cantoni (ZH, BE, LU, SZ, SG, TG, NE, nonché parzialmente anche BS) prevedono l'esenzione fiscale.

*Riguardo alle competenze della Confederazione in merito all'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni, l'articolo 42<sup>quinquies</sup> capoverso 1 Cost. stipula:*

*La Confederazione, in collaborazione con i Cantoni, si adopera per armonizzare le imposte dirette federali, cantonali e comunali.*

Nel suo messaggio del 24 marzo 1976, il Consiglio Federale ha tra l'altro precisato in merito all'oggetto dell'armonizzazione fiscale:

*Come ha mostrato la procedura di consultazione sull'armonizzazione fiscale, esiste un largo consenso circa la limitazione della competenza federale all'armonizzazione delle sole imposte dirette, comprendendo sotto questo titolo le imposte su il reddito e la sostanza delle persone fisiche e le imposte su l'utile (reddito netto) e il capitale o la sostanza delle persone giuridiche. I 25 ordinamenti fiscali cantonali richiedono imperativamente un disciplinamento uniforme in tale materia. Nei suoi confronti per esempio il diritto di successione e di donazione assume un'importanza secondaria, cosicché un'armonizzazione tramite il diritto federale non s'impone. L'armonizzazione di questi generi*

*d'imposta - non riscosse dalla Confederazione - può restare riservata al concordato intercantonale* <sup>24</sup>.

Dall'interpretazione della Costituzione federale si deduce che la Confederazione non può imporre l'armonizzazione delle imposte sul trapasso di proprietà, perché, secondo l'opinione dominante, queste ultime fanno parte delle *imposte indirette* <sup>25</sup>. Il gruppo di lavoro si vede pertanto impossibilitato a proporre delle modificazioni in questo ambito. Il gruppo di lavoro si limita pertanto a esortare i destinatari di questo rapporto a trasmettere ai Cantoni un invito a trattare le ristrutturazioni disciplinate della LAID come fattispecie di differimento dell'imposta anche per le imposte sul trapasso di proprietà e di conseguenza ad astenersi dalla riscossione delle imposte sul trapasso di proprietà, nella misura in cui queste imposte non siano dei semplici emolumenti.

## **28 Modificazione dell'ordinanza concernente l'imposta sul valore aggiunto (OIVA)**

Il gruppo di lavoro si è occupato anche delle questioni concernenti l'imposta sul valore aggiunto (IVA), poiché le alienazioni o i prelievi di elementi patrimoniali (nonché le prestazioni di servizi effettuate a questo proposito) conseguiti in seguito alla ristrutturazione, dal punto di vista della vigente Ordinanza del 22 giugno 1994 concernente l'imposta sul valore aggiunto, fanno parte delle operazioni imponibili in quanto forniture o prestazioni di servizi o, all'occorrenza, in quanto consumo proprio. Tuttavia, in caso di ristrutturazione, il contribuente può soddisfare al suo obbligo fiscale mediante notifica della fornitura imponibile, in conformità dell'articolo 5 capoverso 5 e dell'articolo 6 capoverso 3 OIVA.

Ulteriori questioni nell'ambito dell'IVA si pongono, se una ristrutturazione è connessa a una *modifica dell'utilizzazione* <sup>26</sup>. A questo proposito il gruppo di lavoro approva la modificazione dell'articolo 26 capoverso 3 OIVA, adottata il 18 settembre 1995, secondo la quale l'imposta di consumo proprio per i beni immobili viene calcolata al massimo sul valore delle spese che a suo tempo ha dato diritto alla deduzione dell'imposta precedente. Il gruppo di lavoro approva inoltre l'aggiornamento della citata disposizione proposto dalla CET-N, secondo cui l'imposta di consumo proprio deve trovare il suo limite superiore

---

<sup>24</sup> Foglio federale 1976 I 1367, segnatamente pag. 1467.

<sup>25</sup> Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 5a edizione, Zurigo 1995, pag. 179 segg.

<sup>26</sup> Esempio: l'immobile appartenente a una banca, dopo la fusione con un'altra banca, non viene più utilizzato per un'attività bancaria, bensì viene locato a terzi.

nell'ammontare corrispondente alla deduzione dell'imposta precedente effettuata sull'oggetto in questione.

Un altro tema è costituito dalla *nascita successiva del diritto alla deduzione dell'imposta precedente o lo sgravio degli investimenti* quando un oggetto impiegato precedentemente per un'attività esclusa dall'imposta viene utilizzato, in seguito alla ristrutturazione, per un'attività imponibile. Secondo l'articolo 33 OIVA in vigore la (successiva) deduzione dell'imposta precedente è possibile soltanto se il bene non era stato ancora utilizzato precedentemente. Il gruppo di lavoro approva pertanto la revisione della precitata disposizione proposta dalla CET-N nel disegno di legge sull'IVA (LIVA) messo in consultazione.

La proposta di modificazione dell'OIVA (e del disegno di legge concernente l'imposta sul valore aggiunto) elaborata dal gruppo di lavoro concerne l'articolo 5 capoverso 5 OIVA. La versione attuale ammette la procedura di notifica solo se un *patrimonio o una parte di esso* viene trasferito da un contribuente a un altro in seguito a una ristrutturazione. Il gruppo di lavoro ritiene che si dovrebbe rinunciare a questa limitazione e propone quindi di prevedere la procedura di notifica in tutti i casi, in cui, in seguito a una ristrutturazione, dei *beni* o delle *prestazioni di servizi* vengano trasferiti da un contribuente a un altro. Il gruppo di lavoro propone nel contempo di migliorare, sul piano redazionale, l'articolo 5 capoverso 5 OIVA (e in corrispondenza anche l'articolo 5 capoverso 5 LIVA dello stesso tenore) nel senso di sostituire il testo "*trasferimento nell'ambito di una fondazione, di una ristrutturazione o di una concentrazione di imprese*" con "*trasferimento nell'ambito di ristrutturazioni come fusioni, scissioni o trasformazioni*."

### 3 Problemi di realizzazione in caso di alienazione di partecipazioni

La dottrina finora dominante richiede sia per *l'assunzione di un'impresa di persone da parte di una società di capitali* sia per *la trasformazione di un'impresa di persone in una società di capitali*, che in linea di principio i rapporti di partecipazione rimangano immutati durante un termine (di attesa) di cinque anni. In questo modo s'intende delimitare l'effettiva cessazione dell'attività dalla sua continuazione; infatti occorre decidere se, dal punto di vista della preesistente impresa di persone, si tratta di un semplice cambiamento della struttura giuridica con continuazione dell'impresa o di una cessazione o alienazione dell'attività, che è vicina formalmente a una concentrazione o trasformazione. Un processo, che, dal punto di vista del soggetto giuridico anteriore, economicamente è assimilabile alla vendita d'impresa o alla liquidazione, non costituisce una ristrutturazione fiscalmente neutra<sup>27</sup>. In considerazione del fatto che un *trasferimento a titolo gratuito* dei diritti di partecipazione conseguiti in seguito alla ristrutturazione (ad es. in seguito alla successione o donazione) non è connessa a una realizzazione di reddito, il gruppo di lavoro inizialmente intendeva formulare il cosiddetto termine di attesa in modo che entro cinque anni non potesse aver luogo *alcuna realizzazione sotto forma di un'alienazione di diritti di partecipazione*; a questo riguardo il gruppo di lavoro voleva contemporaneamente mettere in chiaro che le riserve occulte trasferite avrebbero dovuto essere imposte nella *procedura posticipata*, se le condizioni per il differimento dell'imposta entro un periodo di cinque anni dopo l'adattamento delle strutture si fossero estinte e la tassazione degli anni fiscali interessati alla ristrutturazione fosse già stata cresciuta in giudicato<sup>28</sup>.

Il gruppo di lavoro si è ritrovato a proporre un'altra formulazione per le seguenti ragioni: la necessità di un termine di attesa di 5 anni deriva dal fatto che l'impresa deve portare la *prova* che non si è trattato di una cessazione o di un'alienazione dell'attività. In questo senso un termine di attesa che interdice l'alienazione di diritti di partecipazione non è una vera condizione di neutralità fiscale, bensì una norma "over-inclusive", che disciplina ed è restrittiva più di quanto effettivamente dovrebbe. Un altro aspetto della questione è il controllo del rispetto del termine di attesa: è infatti praticamente impossibile controllare l'osservanza di

---

<sup>27</sup> Kommission Steuerharmonisierung, Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, pag. 73 seg. e 82.

<sup>28</sup> Con l'armonizzazione del diritto federale fiscale, il legislatore si è staccato successivamente, per quanto concerne le ristrutturazioni, dalle condizioni costitutive del tentativo d'elusione d'imposta. Quando le condizioni che devono perdurare cessano di essere adempite, i suoi effetti si esplicano come se fossero mancate dall'inizio. In corrispondenza l'imposizione delle riserve occulte deve avvenire *ex tunc*, ossia retroattivamente al momento della ristrutturazione, senza che debba essere portata la prova dell'elusione d'imposta (Kommission Steuerharmonisierung, Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, pag. 77 seg.).

questa condizione, ad es. in caso di scissione (verticale) di una società pubblica. Il gruppo di lavoro propone pertanto una soluzione, che si basa sul concetto dell'*inversione dell'onere della prova*. Se, nei cinque anni che seguono l'assunzione di un'impresa di persone da parte di una società di capitali, vengono alienate delle partecipazioni importanti, le riserve occulte trasferite dovranno essere imposte posticipatamente, nel caso in cui l'alienante non possa provare che la ristrutturazione sia stata eseguita in funzione della continuità dell'impresa (e non allo scopo di alienare l'esercizio).

Per quanto concerne la modificazione della *legge sulle tasse di bollo*, si rimanda alle spiegazioni contenute nel precedente pto. 25.

Anche nell'ambito della *tassa d'emissione* l'Amministrazione federale delle contribuzioni fa dipendere il privilegio della scissione di società e società cooperative, disciplinato dall'articolo 6 capoverso 1 lettera a<sup>bis</sup> LTB, dalla condizione secondo la quale nel periodo di cinque anni non abbia luogo un cambiamento essenziale dei diritti di partecipazione<sup>29</sup>. Il gruppo di lavoro propone che l'Amministrazione federale delle contribuzioni *adatti* la sua *prassi* alla nuova regolamentazione prevista per le imposte dirette e rifiuti quindi di concedere il privilegio per la tassa d'emissione soltanto se un cambiamento importante dei rapporti di partecipazione è riconducibile all'*alienazione* di dette partecipazioni.

---

<sup>29</sup> v. Decisione del Tribunale federale in ASA 53 277 e 61 825.

## 4 Proposte del gruppo di lavoro concernenti le fusioni e le concentrazioni aventi carattere di fusione <sup>30</sup>

### 41 Fusione di imprese di persone

In base al diritto federale fiscale armonizzato, le differenti forme di fusioni previste nell'AP/LFus possono essere effettuate in modo fiscalmente neutro, segnatamente in caso di:

    fusione di due società in nome collettivo o società in accomandita,  
    assunzione di una società in nome collettivo o società in accomandita da parte di una società di capitali,  
qualora tutti gli attivi e passivi vengano trasferiti al loro ultimo valore determinante per l'imposta sul reddito. Ciò traspare dall'articolo 19 capoverso 1 lettera b LIFD e dall'articolo 8 capoverso 3 lettera b LAID.

La caratteristica essenziale della fusione è che i titolari dell'impresa assunta sono indennizzati dalla società di capitali assuntrice per mezzo di diritti di partecipazione o diritti sociali. L'*alienazione* della sostanza di una società in nome collettivo o società in accomandita non può quindi essere assimilata alle ristrutturazioni fiscalmente neutre neppure dopo la modificazione degli articoli 19 LIFD e 8 LAID proposta dal gruppo di lavoro. Per evidenziare questo concetto, il gruppo di lavoro propone la formulazione seguente: *"in tutti i casi di ristrutturazione, il compenso della persona giuridica assuntrice deve consistere essenzialmente <sup>31</sup> nell'attribuzione di diritti di partecipazione o di diritti sociali <sup>32 33</sup>.*

### 42 Fusione di persone giuridiche

Leggendo l'articolo 61 capoverso 1 lettera b LIFD e l'analoga disposizione presente nell'articolo 24 capoverso 3 lettera b LAID traspare subito, che tali disposizioni figurano nella parte della legge che disciplina l'assoggettamento in materia d'imposta sull'utile di tutte le persone giuridiche. La neutralità fiscale della fusione si limita tuttavia al trasferimento di tutti gli attivi e passivi "a un'altra società di capitali o società cooperativa". L'assunzione di un istituto di diritto pubblico da

<sup>30</sup> Per concentrazioni aventi carattere di fusione il gruppo di lavoro intende quei processi, in cui nel caso tipico una società di capitali esistente acquisisce una partecipazione determinante in un'altra società tramite un aumento di capitale o la realizzazione con cambio di azioni. A titolo d'esempio si può citare l'assunzione della Banca Popolare Svizzera, allorquando gli azionisti della Banca Popolare hanno ricevuto in cambio delle loro azioni di detta banca nuove azioni della CS-Holding.

<sup>31</sup> La formulazione "essenzialmente" tiene tra l'altro conto della possibilità della compensazione del rapporto di cambio prevista nell'articolo 7 capoverso 2 AP/LFus.

<sup>32</sup> Il gruppo di lavoro propone un'eccezione a questo principio soltanto per il trasferimento di partecipazioni o aziende all'interno di un gruppo di società svizzero (v. pto. 45 del presente rapporto).

<sup>33</sup> La qui utilizzata espressione "diritti di partecipazione" corrisponde alla nozione di "quote" utilizzata nell'avamprogetto di diritto civile.

parte di una società di capitali, ad esempio, non è disciplinata esplicitamente nel diritto attuale. Il gruppo di lavoro propone di includere tra le ristrutturazioni fiscalmente neutre, in maniera generale, il trasferimento di tutti gli attivi e passivi ad *altre persone giuridiche*, in modo da poter concedere il differimento dell'imposta anche alle seguenti fusioni previste nell'AP/LFus:

- assunzione di un'associazione da parte di una società cooperativa,
- fusione di due associazioni,
- fusione di due fondazioni,
- fusione di due istituzioni di previdenza,
- assunzione di un istituto di diritto pubblico (ad es. di un ente) da parte di un'associazione, una fondazione, una società di capitali o una società cooperativa.

Non rientra tuttavia tra le fusioni privilegiate *l'assunzione*, disciplinata dagli articoli 751 e 915 CO, *del patrimonio di una società di capitali o di una società cooperativa da parte della Confederazione, un Cantone o un Comune*, poiché questi istituti sono esentati dalle imposte dirette, per cui la condizione della continuità dell'assoggettamento nella Svizzera non è adempiuta.

### **43 Trattamento degli utili e delle perdite in seguito a fusioni**

Se una *società-madre* assorbe tramite fusione la *filiale* da lei dominata, la concentrazione può comportare presso la società-madre assuntrice - a seconda del valore della partecipazione che figurava nel bilancio di quest'ultima - un utile contabile o una perdita contabile. Se il valore contabile degli attivi e passivi ripresi è per saldo inferiore al valore contabile della partecipazione, si è in presenza di una differenza d'assunzione negativa (cosiddetta perdita di fusione)<sup>34</sup>. Altrimenti vi è una differenza positiva (cosiddetto utile di fusione). Le ragioni di queste differenze possono essere molteplici. Nonostante una perdita di fusione contabile, non vi è economicamente realizzazione di perdita, se le riserve occulte della filiale sono passate alla società-madre almeno in misura equivalente alla differenza del valore contabile (perdita di fusione impropria). Se per contro le riserve occulte sono inesistenti o modeste, significa che la partecipazione era sopravvalutata già prima della fusione e che il suo valore avrebbe dovuto essere corretto; la correzione andrà fatta a posteriori in modo oneroso. Anche l'utile di fusione può avere più cause. Esso può derivare dal fatto che gli ammortamenti sulle partecipazioni effettuati in precedenza si rivelino essere esagerati o vengano compensati da un successivo aumento di valore. A prescindere

---

<sup>34</sup> v. al proposito e in seguito Ernst Käznig, Unternehmenskonzentrationen, Berna 1971, pag. 83 segg.

da ciò, l'utile può provenire anche dagli utili accumulati trasferiti come riserve aperte nel corso della fusione. Il gruppo di lavoro ritiene che sia l'utile di fusione sia la perdita di fusione siano di principio differenze d'assunzione contabili, che incidono soltanto sul bilancio della società-madre assuntrice ma non sul conto economico <sup>35</sup>. Una contabilizzazione con incidenze sul risultato è giustificata soltanto se motivata da cause speciali della differenza d'assunzione.

Nel caso della *perdita di fusione*, l'articolo 61 capoverso 3 LIFD prescrive giustamente che una perdita contabile sulla partecipazione non può essere dedotta sul piano fiscale. Il gruppo di lavoro propone, a riguardo della perdita di fusione impropria, di completare la precitata disposizione, precisando che la perdita contabile non può essere dedotta, a condizione che essa non sia riconducibile a perdite di valore proprie.

Per quel che concerne l'*utile di fusione*, l'articolo 61 capoverso 3 LIFD prescrive che un eventuale utile contabile sulla partecipazione è imponibile. Il gruppo di lavoro ritiene questa regolamentazione inadeguata. Come esposto, l'utile di fusione rappresenta semplicemente un importo iscritto nel bilancio, mentre per determinare l'utile imponibile è necessario fondarsi sul saldo del conto economico (art. 58 cpv. 3 LIFD). D'altra parte, come già detto, l'utile di fusione può essere riconducibile al fatto che la società-madre assuntrice abbia effettuato ammortamenti sulla partecipazione a carico del conto economico, che vengono recuperati successivamente con la fusione. Il gruppo di lavoro propone pertanto di modificare l'articolo 61 capoverso 3 LIFD, nel senso che un eventuale utile contabile sulla partecipazione - senza tener conto della deduzione di partecipazione - venga imposto nella misura in cui gli ammortamenti erano stati effettuati con un'incidenza fiscale.

## **44 Imposizione degli azionisti**

### *441 Persone fisiche con sostanza commerciale e persone giuridiche*

Sia nel caso della fusione sia nella concentrazione a carattere di fusione i titolari dei diritti di partecipazione danno i loro titoli per ottenere in compenso titoli di partecipazione della persona giuridica assuntrice. Si pone quindi la questione, se un eventuale plusvalore debba essere considerato come utile imponibile. Visto che il *cambio di partecipazioni* rappresenta una conseguenza forzata della ristrutturazione, la prassi fiscale riconosce di regola la neutralità fiscale del cambio di

---

<sup>35</sup> parzialmente di un'altra opinione Känzig, op. cit., pag. 86.

partecipazioni, qualora la ristrutturazione a livello societario sia ammessa in maniera fiscalmente neutra <sup>36</sup>. Il gruppo di lavoro propone di stabilire esplicitamente questo principio, valido anche per la scissione e la trasformazione, nell'articolo 19 capoverso 1 lettera c e nell'articolo 61 capoverso 1 lettera c LIFD nonché nell'articolo 8 capoverso 3 lettera c e nell'articolo 24 capoverso 3 lettera c LAID.

#### *442 Aumenti del valore nominale e conguagli*

Un rapporto di valore differente può, in occasione di una fusione, rendere necessario che gli azionisti della società assunta vengano indennizzati con azioni dell'impresa assuntrice aventi un valore nominale più elevato o che sia loro corrisposta un compenso elevato (cfr. art. 7 cpv. 2 AP/LFus) <sup>37 38</sup>. In base alla legislazione e alla prassi vigente, in entrambi i casi viene prelevata l'imposta preventiva, in modo che il relativo importo possa venire imposto in qualità di reddito presso l'azionista privato. Per evitare che le ristrutturazioni capitolino davanti a quest'ostacolo fiscale, il gruppo di lavoro propone di escludere tali utili di valore nominale e conguagli sia dalle imposte sul reddito sia dall'imposta preventiva (v. proposte del gruppo di lavoro concernenti l'art. 20 cpv. 3 LIFD, l'art. 7 cpv. 5 LAID e l'art. 5 cpv. 1 lett. f LIP, annesse al presente rapporto). Con questa proposta, il gruppo di lavoro parte dall'idea che, in caso di fusione di società consorelle, non emergono né aumenti del valore nominale né conguagli. La modificazione della legge proposta, che si discosta dal principio del valore nominale normalmente in vigore, si giustifica perché - a seconda del valore dei diritti di partecipazione - nella prassi si incontra anche il caso contrario. Infatti capita che gli azionisti della società assunta vengano indennizzati dalla società assuntrice in cambio delle loro azioni di un valore nominale di ad es. 100 franchi con delle azioni che presentano un valore nominale inferiore. In questi casi il fisco approfitta del fatto che una parte del capitale della società assunta viene trasformata in riserve (aperte) della società assuntrice.

---

<sup>36</sup> Kommission Steuerharmonisierung, Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, pag. 59; M. Reich, Unternehmensumstrukturierungen im schweizerischen Steuerrecht, Rz CH 364.

<sup>37</sup> v. in proposito l'esempio nell'allegato 1 (estratto da: P. Böckli, Schweizer Aktienrecht, 2a edizione, Zurigo 1996, pag. 186 segg.); C. Stockar, Uebersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, 2a edizione, Basilea 1993, esempio 31.

<sup>38</sup> Giusta l'articolo 91 AP/LFus un conguaglio può essere fissato anche dal tribunale, se, in occasione della ristrutturazione, le quote o i diritti sociali non sono salvaguardati in modo adeguato.

#### *443 Concessione di indennità pecuniarie in luogo dei diritti di partecipazione*

Giusta l'articolo 8 capoverso 1 AP/LFus nel contratto di fusione i soggetti giuridici che partecipano alla fusione possono prevedere la possibilità per i soci di scegliere tra quote o diritti sociali e *un'indennità pecuniaria*. Giusta l'articolo 8 capoverso 2 AP/LFus il contratto di fusione può anche prevedere che venga attribuita solamente un'indennità pecuniaria.

Il gruppo di lavoro è stato sollecitato a introdurre, per tali indennità pecuniarie, l'esenzione dall'imposta preventiva e dall'imposta sul reddito.

Dal punto di vista fiscale, le citate indennità pecuniarie sono problematiche soprattutto (nel caso in cui superano i valori nominali delle azioni) perché non provocano solo una riduzione del capitale, bensì anche una diminuzione delle riserve aperte, la cui distribuzione origina in caso normale l'imposta preventiva e l'imposta sul reddito.

L'argomento a favore dell'esenzione delle indennità pecuniarie è che l'azionista della società assunta realizzerebbe un utile di capitale esente da imposta, qualora egli dovesse vendere i diritti di partecipazione che gli appartengono a un terzo invece che alla società assuntrice.

L'argomento a sfavore dell'esenzione delle indennità pecuniarie è invece che il compenso della società assuntrice agli azionisti della società assunta non consiste in uno scambio di diritti di partecipazione. Questa circostanza non consente l'esenzione delle indennità pecuniarie secondo l'articolo 8 AP/LFus.

#### **45 Trasferimento di partecipazioni o di aziende all'interno di un gruppo di società svizzere**

Motivi economici giustificati possono far sì che un gruppo di società cambi la sua struttura, ad esempio concentrando le partecipazioni appartenenti al gruppo in funzione dei settori invece che in funzione di regioni definite. Tali adattamenti strutturali, che riflettono la molteplicità dei generi di ristrutturazione, sono caratterizzati dal trasferimento di partecipazioni o aziende e non si lasciano praticamente sussumere alle vigenti prescrizioni della LIFD e della LAID<sup>39</sup>, per cui il gruppo di lavoro ritiene auspicabile ancorare la neutralità fiscale di tali procedimenti esplicitamente nella LIFD (art. 61 cpv. 2) e nella LAID (art. 24 cpv. 3<sup>ter</sup>). Per la definizione di gruppo di società il progetto di legge del gruppo di lavoro si fonda sull'articolo 663e cpv. 1 CO. Occorre constatare in

---

<sup>39</sup> v. l'esempio nell'allegato 2.

questo contesto, che lo *scambio transfrontaliero di partecipazioni* non rientra nella nuova disposizione proposta dal gruppo di lavoro. Per mettere in pratica le richieste formulate nella *mozione Cottier* occorrono altri provvedimenti che verranno trattati nel seguente pto. 74.

## 5 Proposte del gruppo di lavoro concernenti le scissioni

### 51 Introduzione

Il diritto federale fiscale armonizzato disciplina sia la scissione di imprese di persone sia la scissione di società di capitali e società cooperative. L'AP/LFus per contro prevede la scissione (art. 40) soltanto per società di capitali e società cooperative nonché (in relazione con tali scissioni) per le istituzioni di previdenza. L'articolo 41 AP/LFus prescrive inoltre che i titolari di quote della società o società cooperativa oggetto della scissione diventano titolari o soci del soggetto giuridico assunto, in modo che nel caso tipico la cerchia dei soci o dei titolari di quote non muti <sup>40</sup>.

### 52 Scissione di imprese di persone

Secondo le norme dello stesso tenore presenti nell'articolo 19 capoverso 1 lettera c e nell'articolo 8 capoverso 3 lettera c LAID, la neutralità fiscale della scissione di un'impresa di persone presuppone, tra l'altro, che "*le parti distinte*" debbano essere trasferite e che "*l'esercizio di queste parti continua immutato*". Queste precisazioni non convincono per le seguenti ragioni:

Anzitutto non è abbastanza chiaro il significato di "le parti distinte". Fondandosi sulla giurisprudenza del Tribunale federale nell'ambito della tassa d'emissione <sup>41</sup>, il gruppo di lavoro propone di accettare la neutralità fiscale delle scissioni, se vengono trasferite *aziende intere* indipendenti o *parti d'azienda* indipendenti.

D'altra parte la condizione legale "l'esercizio di queste parti continua immutato" appare incoerente, poiché la continuazione modificata di un esercizio in caso di ristrutturazione può sembrare più auspicabile che la continuazione senza cambiamenti <sup>42</sup>. Il gruppo di lavoro propone pertanto di accontentarsi della condizione "*l'esercizio di queste parti continua*".

Se, in seguito a una scissione, aziende o parti d'azienda appartenenti a imprese di persone vengono trasferite a società di capitali, è applicabile pure il termine di attesa della nuova norma presentata al pto. 3.

---

<sup>40</sup> L'articolo 39 lettera c AP/LFus prevede come alternativa un'indennità pecuniaria soltanto nel caso della dissociazione.

<sup>41</sup> In conformità di tale giurisprudenza, per il riconoscimento di una scissione, la prassi dell'AFC esige a ragione che vi sia una divisione in due o più aziende indipendenti che continuano come tali in modo immutato il loro esercizio (ASA 53 438).

<sup>42</sup> Anche la Commissione d'armonizzazione fiscale riesce difficilmente a trovare un senso profondo alla condizione che l'esercizio continui immutato e ritiene che quest'esigenza non debba essere interpretata in senso stretto (Kommission Steuerharmonisierung, Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, pag. 67).

### 53 Scissione di persone giuridiche

Per i motivi già spiegati nel contesto della fusione, il gruppo di lavoro suggerisce di ancorare nella legge la possibilità della scissione fiscalmente neutra per tutte le persone giuridiche. In particolare dovrebbe diventare possibile anche la scissione di istituzioni di previdenza prevista nell'articolo 40 capoverso 3 AP/LFus; a questo proposito occorre ricordare che la neutralità fiscale dovrebbe contemplare pure gli utili da sostanza immobiliare.

Come per la scissione di imprese di persone, anche per la scissione di persone giuridiche il gruppo di lavoro propone di sostituire il criterio "le parti distinte" con "*aziende intere indipendenti o parti d'azienda indipendenti*".

La dottrina del diritto fiscale parla per lo più di *scissioni orizzontali e di scissioni verticali*. La *scissione orizzontale* (non considerata problematica) è la fattispecie, secondo cui una società esistente trasferisce determinati attivi e passivi, che rappresentano un'azienda, a una *filiale*. Lo scopo della *scissione verticale* consiste invece nel trasferire un'azienda a una *società consorella* o a una *società parallela*.

L'AP/LFus prevede oltre alle precitate fattispecie diversi tipi di scissione, che non entrano di primo acchito nello schema mentale di un fiscalista. A questo proposito devono essere menzionate:

la divisione attraverso la costituzione di società succeditrici, che è connessa allo scioglimento della società oggetto della separazione, per cui gli azionisti della società oggetto della scissione diventano azionisti delle neocostituite società (divisione ai sensi dell'art. 39 lett. a AP/LFus);

la dissociazione paragonabile alla scissione orizzontale, con la quale un'azienda è trasferita a un'altra società e la società oggetto della scissione riceve in compenso diritti di partecipazione della società assuntrice (dissociazione giusta l'art. 39 lett. c AP/LFus);

la "*scissione ai fini di assunzione*" paragonabile alla scissione verticale, con la quale un'azienda è trasferita a un'altra società e gli azionisti della società oggetto della separazione vengono indennizzati con azioni della società assuntrice (separazione ai sensi dell'art. 39 lett. b AP/LFus).

La proposta del gruppo di lavoro per la revisione dell'articolo 61 capoverso 1 LIFD e dell'articolo 24 capoverso 3 LAID intende far sì che anche le testé citate forme di scissione possano essere effettuate in modo fiscalmente neutro. In base alla proposta del gruppo di lavoro, la

*neutralità fiscale* dovrebbe includere pure il caso della *joint venture*, in cui due imprese indipendenti fra loro apportano ciascuno un'azienda nella nuova società dominata insieme da entrambe le imprese. Non fanno tuttavia parte delle scissioni privilegiate fiscalmente le *operazioni di alienazione* già citate al pto. 41, nelle quali il trasferimento di un'azienda o di una parte d'azienda non avviene in cambio di quote della persona giuridica assuntrice, bensì contro un versamento di denaro o un'altra prestazione patrimoniale.

## 54 Termine di attesa

Le vigenti disposizioni della LIFD e della LAID non si esprimono esplicitamente riguardo alla questione della "salvaguardia dei rapporti di partecipazione", per cui è legittimo chiedersi in quale misura un cambiamento dei rapporti di partecipazione possa mettere in pericolo la neutralità fiscale della scissione di una persona giuridica (in particolare di una società di capitali o di una società cooperativa). Il gruppo di lavoro ritiene che è possibile suddividere una società di capitali in modo che più ex-azionisti possano assumere, ognuno per conto suo, una nuova società con un'azienda, ottenendo in questo modo l'opposto di una concentrazione. Il gruppo di lavoro ritiene però, alla stessa stregua della Commissione sull'armonizzazione delle imposte dirette, che la *neutralità fiscale della scissione verticale* (compresa la "scissione ai fini dell'assunzione") debba essere fatta dipendere dalla condizione che i partecipanti, in seguito alla scissione, non procedano alla vendita dei loro diritti di partecipazione prima di un specifico termine di attesa<sup>43 44</sup>. Trattandosi tuttavia della delimitazione tra la ristrutturazione d'impresa avente lo scopo di assicurare la continuità e la ristrutturazione avente lo scopo dell'alienazione, occorre fare alcune distinzioni tra i differenti tipi d'impresa. Il problema della delimitazione si pone soprattutto nelle imprese, il cui potere decisionale dipende fortemente ed esclusivamente dalla volontà personale dei titolari dei diritti di partecipazione, ossia in caso di imprese fortemente personalizzate. Tuttavia, se la decisione di ristrutturazione viene presa essenzialmente a livello d'impresa e se i titolari dei diritti di partecipazione non hanno praticamente alcuna

---

<sup>43</sup> Kommission Steuerharmonisierung, Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, pag. 89; v. anche M. Reich, Unternehmensumstrukturierungen im schweizerischen Steuerrecht, Rz CH 707.

<sup>44</sup> v. in proposito anche le decisioni del Tribunale federale in ASA 53 271 e 61 825. In queste sentenze concernenti la tassa d'emissione, il Tribunale federale ha chiaramente stabilito che, anche in caso di divisione relativa al diritto della tassa d'emissione, la cerchia dei detentori di partecipazione all'impresa generale (ossia quelli che esistevano fino ad allora e quelli esistenti tuttora dopo la divisione), non dovrebbe subire modifiche in seguito alla divisione. Anche se non si devono rendere troppo difficili le ristrutturazioni sotto forma di divisione, giustificate dal profilo economico, esse non devono neppure essere privilegiate fiscalmente in ogni caso e senza riguardo al loro scopo. Per il momento non vi sono motivi per privilegiare anche le ristrutturazioni aventi lo scopo della liquidazione parziale o dell'alienazione a terzi.

possibilità di imporre interessi personali divergenti in occasione dell'assemblea generale, vi è anche un rischio minore di incappare in un'alienazione d'impresa o d'azienda camuffata (che deve sempre essere giudicata dal punto di vista dei partecipanti). La nuova norma sul termine di attesa tiene maggiormente conto di queste differenti situazioni. Per quel che riguarda la nuova norma sul termine di attesa il gruppo di lavoro rimanda alle spiegazioni al pto. 3 del presente rapporto.

Il gruppo di lavoro ha assodato a tal proposito che il legislatore potrebbe senz'altro rinunciare ai termini di attesa, se per le partecipazioni determinanti venisse introdotta l'*imposizione degli utili in capitale*. Una tale misura sarebbe attuabile, decretando esplicitamente nell'articolo 18 capoverso 2 LIFD e nell'articolo 18 capoverso 2 LAID che, ad esempio, le *partecipazioni determinanti* del 20 per cento siano assimilate alla *sostanza commerciale* <sup>45</sup>. Una relativa modificazione della legge si potrebbe in particolare giustificare con il fatto che l'esenzione degli utili in capitale realizzati da persone fisiche, che si fonda su ragioni di praticabilità, non è affatto compatibile con i principi dell'eguaglianza davanti alla legge e dell'imposizione secondo la capacità contributiva <sup>46</sup>. Un tale provvedimento potrebbe rivelarsi un'arma a doppio taglio, poiché permetterebbe al contribuente interessato di procedere alla deduzione degli ammortamenti e delle perdite di partecipazione. Il provvedimento avrebbe inoltre un carattere arbitrario, in quanto (presupponendo delle quote di partecipazione equivalenti) inciderebbe soltanto se un'impresa è dominata da quattro o cinque persone. Se il numero degli azionisti è maggiore infatti non sarebbe possibile rilevare l'utile realizzato in occasione di un'alienazione di partecipazioni. A prescindere da ciò, sono prevedibili manovre d'elusione che potrebbero ad esempio condurre l'imprenditore a frazionare in quote la sua partecipazione determinante, per trasferirle a sua moglie e ai suoi figli. Occorre inoltre osservare che il provvedimento potrebbe provocare ulteriori importanti aggravii (ad esempio contributi AVS). Un ulteriore inconveniente del provvedimento sarebbe inoltre l'impossibilità di rilevare i redditi realizzati sotto forma di utili in capitale sui prodotti derivati. Alla fine della discussione, il gruppo di lavoro rinuncia pertanto scientemente a proporre una modificazione dell'articolo 18 capoverso 2 LIFD e dell'articolo 8 capoverso 2, nel modo descritto sopra, anche perché un tale provvedimento andrebbe oltre al tema delle ristrutturazioni. Pertanto ci si deve attendere che l'imposta

---

<sup>45</sup> Quest'idea è stata posta in discussione dagli autori Zuppinger/Böckli/Locher/Reich (Steuerharmonisierung, pag. 114 segg.) in relazione con l'armonizzazione fiscale come alternativa eventuale all'imposta sull'utile delle partecipazioni discussa allora.

<sup>46</sup> v. P. Locher, Praktikabilität im Steuerrecht in Cagianut/Vallender (Hrsg.): Steuerrecht, Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts (Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn), Berna/Stoccarda/Vienna 1995, pag. 190 segg., in particolare pag. 205; B. Scherrer, Praktische Steuergerechtigkeit, in Baumgartner und Schuhmacher (Hrsg.): Recht, Macht und Gesellschaft, Zurigo 1995, pag. 131 segg., in particolare pag. 134 segg.

federale diretta intervenga anche in futuro nei casi della "vendita a sé stesso" (trasposizione) e di liquidazione parziale indiretta, colpendo l'alienante per mezzo dell'imposta sul reddito.

## **55 Scissione di società immobiliari e società holding**

Secondo la prassi finora in vigore, la divisione di società immobiliari o di società holding non è possibile in modo fiscalmente neutro, poiché queste, secondo opinione generale, non possiedono aziende <sup>47</sup>.

Il gruppo di lavoro ritiene che si possa rinunciare a queste restrizioni. Se un imprenditore dovesse infatti procedere a una scissione della società immobiliare o della società holding con il secondo fine della susseguente alienazione, il fisco potrebbe far valere le sue pretese in virtù della mancata osservanza del termine di attesa. Per questa ragione il gruppo di lavoro propone di trattare la scissione di società immobiliari e di società holding in futuro - su riserva del termine di attesa - pure come processi fiscalmente neutri <sup>48</sup>. Questa proposta non evita naturalmente la riscossione dell'imposta sugli utili da sostanza immobiliare, se l'imprenditore - prima o dopo la decorrenza del termine di attesa - decide di vendere le azioni della società immobiliare. Lo stesso vale per le ordinarie imposte sull'utile, se una società di holding, in seguito a una scissione orizzontale decide di alienare la partecipazione alla nuova filiale creata nel corso della scissione e realizza in questo modo un utile in capitale <sup>49</sup>.

## **56 Acquisizione dello statuto di holding**

Allorquando una società mista passa dal suo concetto di casa-madre a quello di holding, trasferendo nel corso di una scissione orizzontale la sua azienda originale a una filiale, la società oggetto della scissione acquisisce lo statuto di una pura società holding, che, giusta l'articolo 28 capoverso 2 LAID, non deve versare alcuna imposta sull'utile. L'acquisizione dello statuto di holding può però provenire anche dal fatto che una società holding mista cessa o aliena l'esercizio aziendale. In tali casi diversi Cantoni avevano avuto finora la tendenza ad usare come pretesto il cambiamento dello statuto fiscale per imporre (in modo

---

<sup>47</sup> Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale neppure la separazione di un'azienda da un complesso industriale soddisfa di regola i presupposti della scissione fiscalmente neutra (ASA 58 676).

<sup>48</sup> Questa modificazione dovrebbe valere soltanto per la scissione di persone giuridiche.

<sup>49</sup> Un tale modo di procedere è stato adottato dalla Sandoz AG nel 1995, allorquando ha trasferito un settore industriale (ai sensi di una scissione orizzontale) alla neocostituita ditta Clariant, al fine di alienare le azioni di quest'ultima in borsa.

sistematico) le riserve occulte<sup>50</sup>. Ultimamente i Cantoni, in base a nuove disposizioni legali o alle cosiddette soluzioni reversali, si sono dimostrati più flessibili nel concedere il differimento dell'imposta fino alla realizzazione effettiva o contabile delle riserve occulte. Il gruppo di lavoro propone di ancorare esplicitamente il differimento dell'imposta nell'articolo 28 capoverso 3<sup>bis</sup> LAID. La nuova disposizione proposta dal gruppo di lavoro si ispira alla corrispondente disposizione della legge fiscale del Canton Zurigo.

## **57 Aumenti del valore nominale e conguagli**

La necessità di rimettere ai partecipanti azioni con un maggiore valore nominale o di corrispondere loro un compenso elevato (v. art. 41 cpv. 1 AP/LFus) può presentarsi in occasione di una "*scissione ai fini di assunzione*", quando la società oggetto della scissione e quella assuntrice non sono dominate dalle stesse persone. Per questi casi il gruppo di lavoro propone la stessa esclusione dall'imposizione del reddito che per le fusioni (v. precedente pto. 442).

---

<sup>50</sup> Quest'imposizione è stata confermata dal Tribunale federale (nell'ambito di un ricorso d'arbitrio) nell'anno 1966 (ASA 36 120)

## **6 Proposte del gruppo di lavoro concernenti le trasformazioni**

### **61 Introduzione**

La LIFD e la LAID disciplinano, nella misura in cui l'esercizio di un'impresa commerciale continua immutato e le partecipazioni restano le medesime, la trasformazione di una ditta individuale, di una società in nome collettivo o di una società in accomandita in un'altra società di persone o in una persona giuridica (art. 19 cpv. 1 lett. a LIFD; art. 8 cpv. 3 lett. a LAID). Parimenti disciplinata è la trasformazione di una società di capitali o di una società cooperativa in una nuova società di capitali o società cooperativa (art. 61 cpv. 1 lett. a LIFD; art. 24 cpv. 3 lett. a LAID). Le seguenti fattispecie, previste nell'AP/LFus non sono esplicitamente disciplinate:

- trasformazione di una società cooperativa senza capitale sociale suddiviso in parti in un'associazione,
- trasformazione di un'associazione in una società cooperativa,
- trasformazione di un istituto di diritto pubblico in associazione, fondazione, società di capitali o società cooperativa.

La già menzionata proposta del gruppo di lavoro di accordare a tutte le persone giuridiche la possibilità di una ristrutturazione fiscalmente neutra sottintende che il medesimo trattamento venga riservato anche alle fattispecie corrispondenti alle trasformazioni poc'anzi enumerate.

La LIFD e la LAID non disciplinano esplicitamente neppure la trasformazione di una società di capitali o società cooperativa in una società di persone (v. seguente pto. 62).

### **62 Trasformazione di una società di capitali o di una società cooperativa in un'impresa di persone**

Lo scioglimento di una società di capitali o di una società cooperativa comporta normalmente:

- ###a livello di *società* o società cooperativa, l'imposizione dell'*utile di liquidazione* (che corrisponde di regola al totale delle riserve occulte, ossia alla differenza fra il valore contabile ed il valore venale degli attivi e passivi) e
- a livello di *azionista* o di socio della società cooperativa, *l'imposizione del dividendo di liquidazione*.

La prassi in materia d'imposta federale diretta e quella adottata da alcuni Cantoni hanno intravvisto nella trasformazione di una società di capitali o società cooperativa in una società di persone un'operazione di

realizzazione e, di conseguenza, hanno prelevato un'imposta sull'utile di liquidazione della società o società cooperativa, mentre altri Cantoni hanno avuto piuttosto la tendenza ad imporre a titolo di reddito il dividendo della liquidazione che spetta all'azionista o al socio della società cooperativa <sup>51</sup>.

Purtroppo il legislatore ha ommesso di menzionare questo fatto nell'articolo 61 LIFD e nell'articolo 24 LAID, cosicché la dottrina ha concluso che il legislatore ha risolto la questione a sapere se le riserve trasferite debbano essere imposte a livello di società o di azionista, nel senso di una soluzione "*equa per ambo le parti*" <sup>52</sup>.

Il gruppo di lavoro ritiene che un'imposizione a livello di società e a livello di azionista, in conformità del principio "equo per ambo le parti", si dimostra insostenibile. Ciò non toglie che l'imposizione è indispensabile per impedire che l'azionista, pianificando la liquidazione dell'impresa, trasformi la società anonima in un'impresa di persone e proceda alla prevista liquidazione solo dopo aver effettuato questa trasformazione. A giusta ragione, oggi prevale l'opinione che le riserve occulte possono essere trasferite al nuovo soggetto giuridico, ossia all'imprenditore, senza essere imposte, ma che in cambio il titolare deve formare oggetto di un'imposizione sugli attivi ricevuti in forma di dividendo di liquidazione o dividendo in natura <sup>53</sup>. Il gruppo di lavoro propone di conseguenza di disciplinare la trasformazione di una persona giuridica in una società di persone esplicitamente nell'articolo 61 capoverso 1 LIFD e nell'articolo 24 capoverso 3 LAID, per dimostrare in modo chiaro che l'imposizione non dev'essere effettuata a livello di persona giuridica, bensì (esclusivamente) a livello di azionista.

---

<sup>51</sup> Kommission Steuerharmonisierung, Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, pag. 83 seg.

<sup>52</sup> M. Reich, Unternehmensumstrukturierungen im schweizerischen Steuerrecht, Rz CH 386.

<sup>53</sup> M. Reich, op. cit., Rz CH 307 e 386.

## 7 Ristrutturazioni transfrontaliere

### 71 Situazione nell'Unione Europea (UE)

Mentre sul piano fiscale la situazione nell'UE è spesso considerata progressiva, la Svizzera non gode in questo settore di una buona reputazione, ragion per cui, il gruppo di lavoro ha deciso di studiare la direttiva sulla fusione in vigore nell'UE per le imposte dirette<sup>54</sup>. Il gruppo di lavoro ha anzitutto preso conoscenza che le direttive non proibiscono ai membri dell'UE l'*imposizione dei conguagli*. Il gruppo di lavoro è stato particolarmente sorpreso dal fatto che i membri dell'UE vegliano con attenzione affinché, nell'ambito di una ristrutturazione, *non sia sottratto alcun substrato fiscale*. Il seguente caso è sintomatico: se un'impresa di produzione francese è assunta, tramite fusione, da una società tedesca, il fisco francese deve rinunciare a imporre le riserve occulte solo se la società assuntrice continua, in Francia, l'esercizio produttivo con uno stabilimento d'impresa. Per contro, se la società assuntrice decide di terminare l'attività in Francia, trasferendo la produzione in Germania, il fisco francese può prelevare l'imposta di partenza. Se si paragona la direttiva dell'UE in vigore per lo spazio economico europeo con l'ordinamento della LAID in vigore nello spazio economico svizzero, la direttiva UE non merita affatto l'attributo di progressiva (v. seguente pto. 72).

### 72 Regolamentazione della LAID per ristrutturazioni intercantonali

Contrariamente alla direttiva UE, la LAID *non conosce la cosiddetta clausola dello stabilimento d'impresa*. Per le fusioni che superano i confini cantonali, la situazione è la seguente: se un'impresa con sede nel Canton Berna è assunta, nel contesto di una fusione, da un'impresa con sede nel Canton Zurigo, il Canton Berna non è legittimato a prelevare un'imposta di partenza sulle riserve occulte dell'impresa assunta, neppure se la società assuntrice non ha uno stabilimento d'impresa nel Canton Berna. La medesima regola vale per la scissione: se una società con sede nel Canton Ginevra trasferisce al valore contabile una parte dei suoi attivi ad una filiale con sede a Losanna, il Canton Ginevra non ha diritto di imporre le riserve occulte trasferite. Per quanto riguarda le ristrutturazioni che superano i confini cantonali, la LAID costituisce un progresso considerevole.

---

<sup>54</sup> v. al proposito il documento di lavoro nell'allegato 3 nonché il testo della direttiva dell'UE dell'allegato 4.

### 73 Regolamentazione della LIFD e della LAID per ristrutturazioni internazionali

Se una persona giuridica domiciliata in Svizzera trasferisce la sua sede all'estero, il fisco impone l'utile di liquidazione sulle riserve occulte. Lo stesso vale con l'estinzione dell'elemento imponibile in Svizzera (cfr. art. 54 cpv. 2 LIFD). Se una società svizzera è assunta da una società estera mediante fusione (cfr. l'art. 163c LDIP nell'allegato all'AP/LFus), l'assunzione origina l'imposizione dell'utile di liquidazione<sup>55</sup>. Il gruppo di lavoro non vede la ragione per modificare la legge in questo contesto, poiché la concessione del differimento d'imposizione implicherebbe obbligatoriamente una rinuncia al diritto all'imposizione.

Se una società svizzera procede ad una fusione (orizzontale o verticale), trasferendo determinati attivi, al loro valore contabile, ad una società estera (filiale o società consorella), le riserve occulte in tal modo trasferite all'estero devono essere parimenti imposte, in conformità del vigente diritto. Anche in questo contesto, il gruppo di lavoro non vede quindi la necessità di modificare la legge.

### 74 Scambio transfrontaliero di partecipazioni (mozione Cottier)

Dal contenuto del precedente pto. 73 emerge che un'imposizione delle riserve occulte dev'essere effettuata anche quando una società svizzera trasferisce ad una società estera (filiale o società sorella) delle partecipazioni al loro valore contabile.

La *mozione Cottier* del 16 dicembre 1993 domanda l'eliminazione di ostacoli fiscali in relazione agli scambi internazionali di partecipazioni. L'autore della mozione chiede in concreto che *una società holding svizzera possa trasferire, al suo valore contabile, la sua partecipazione a una società (filiale) estera, tramite una scissione orizzontale, ad una società subholding estera*, senza che questo trasferimento comporti il prelievo di imposte dirette. Secondo i suoi propri termini, l'autore della mozione non chiede un'esenzione definitiva d'imposta ma unicamente un *differimento dell'imposta* sino al momento in cui le riserve occulte, trasferite alla società subholding, saranno effettivamente realizzate. E' in tal senso che la Svizzera non deve lasciare una parte del suo substrato fiscale ad altri Stati<sup>56</sup>.

---

<sup>55</sup> E' possibile astenersi dall'imposizione della liquidazione soltanto nella misura in cui la società assuntrice ha uno stabilimento d'impresa in Svizzera.

<sup>56</sup> V. Bollettino ufficiale (S) del 26 gennaio 1995, pag. 77 segg., interventi Cottier, Rüesch e Coutau.

La problematica della mozione Cottier consiste nel fatto che l'utile realizzato per l'alienazione di partecipazioni trasferite all'estero non è attribuito alla società svizzera ma alla subholding estera. Al fine di "rimpatriare" in Svizzera detto utile, sarebbe sufficiente che la subholding estera versi alla società madre svizzera un dividendo straordinario che di fatto non potrebbe venir imposto in Svizzera poiché la società madre ha diritto alla *deduzione per partecipazioni*<sup>57</sup>.

#### *741 Estensione della deduzione per partecipazioni?*

Il gruppo di lavoro è a conoscenza che l'*intervento Fischer-Sursee*, presentato presso la CET-N, propone l'*estensione della deduzione per partecipazioni agli utili sulle partecipazioni*. Il progetto redatto dall'AFC su domanda della CET-N, relativo ad una modifica dell'articolo 70 capoverso 1 LIFD, è del seguente tenore:

*<sup>1</sup> Il ricavo netto da partecipazioni secondo l'articolo 69 corrisponde al reddito delle medesime dedotti i costi di finanziamento e un contributo del 5 per cento per la copertura delle spese amministrative. Il reddito da partecipazioni comprende parimenti gli utili in capitale e di rivalutazioni delle partecipazioni, compreso il ricavo dalla vendita dei diritti di opzione. Sono considerati costi di finanziamento gli interessi passivi nonché gli altri costi economicamente assimilabili agli interessi passivi. Gli ammortamenti e le perdite in capitale su partecipazioni possono essere dedotte soltanto dalla somma dell'utile netto di queste partecipazioni.*

Una modificazione legislativa in tal senso andrebbe oltre la domanda del signor Cottier, in quanto comporterebbe l'esenzione degli utili sulle partecipazioni.

Per contro, il gruppo di lavoro contesta decisamente la tesi secondo cui l'estensione della deduzione per partecipazioni nella LIFD *non deve toccare l'armonizzazione fiscale e la LAID*. E' vero che secondo l'articolo 28 capoverso 2 LAID, le autentiche società holding sono esenti dall'imposta sull'utile. Tuttavia, per quanto attiene alle società holding miste anche la LAID prevede la deduzione per partecipazioni ma solo per i redditi di dette partecipazioni (art. 28 cpv. 1 LAID). Anche la tesi secondo cui i Cantoni possono estendere liberamente la deduzione per partecipazioni agli utili di partecipazione non corrisponde al vero.

---

<sup>57</sup> M. Reich, Unternehmensumstrukturierungen im schweizerischen Steuerrecht, Rz CH 384.

L'inesattezza di tale affermazione risulta dall'interpretazione a contrario dell'articolo 28 capoverso 3 lettera a LAID.

## 742 "Soluzione dell'accantonamento" come alternativa

Durante le sue riunioni, il gruppo di lavoro ha innanzitutto tentato di trovare un'alternativa che non sfociasse nella rinuncia al diritto di imporre. La corrispondente proposta di modifica dell'articolo 61 LIFD prevede un differimento d'imposizione per le riserve occulte trasferite ad una società subholding estera ed è del seguente tenore:

*LIFD art. 61 cpv. 4 (nuovo)*

*4 Se una persona giuridica trasferisce ad una filiale all'estero una partecipazione al suo valore contabile, la differenza fra il valore contabile ed il valore venale è addizionata all'utile netto imponibile. Contemporaneamente, per questa differenza verrà concessa alla persona giuridica una correzione del valore sotto forma di accantonamento. Quest'accantonamento sarà sciolto con effetto sull'utile imponibile se la partecipazione trasferita alla filiale estera verrà alienata o ritrasferita alla persona giuridica. I medesimi criteri valgono se la società, i cui diritti di partecipazione sono stati trasferiti ad una filiale estera, è sciolta.*

Il differimento dell'imposta chiesto dalla mozione Cottier potrebbe così realizzarsi nel seguente modo: la società holding svizzera dichiara le riserve realizzate durante uno scambio transfrontaliero di partecipazioni e, in quest'intento, può procedere al corrispondente accantonamento, in modo che l'imposizione venga differita. Questo accantonamento deve essere sciolto a livello fiscale, quando la partecipazione trasferita alla società subholding estera viene realizzata dalla subholding o ritrasferita alla società holding svizzera. E' necessario sciogliere l'accantonamento parimenti se la società, i cui diritti di partecipazione sono stati trasferiti alla società subholding estera, è sciolta.

Solo nel caso speciale in cui una *società di partecipazione mista* trasferisce una partecipazione ad una società subholding estera, la messa in pratica della mozione Cottier richiederebbe l'integrazione del testo del nuovo articolo 61 capoverso 4 LIFD anche nell'*articolo 24 LAID*.

## 8 Ripercussioni finanziarie

Il gruppo di lavoro non è in grado di quantificare le conseguenze finanziarie delle modifiche che propone per la LIFD, la LAID, la LTB, la LIP e l'OIVA. Al gruppo di lavoro preme tuttavia insistere sul fatto che la maggior parte delle sue proposte non originano rinunce al diritto d'imposizione per Confederazione, Cantoni e Comuni, ma comportano semplicemente un differimento dell'imposizione. Questo vale segnatamente per l'*imposta sugli utili da sostanza immobiliare*.

Il gruppo di lavoro è consapevole che alcune proposte potranno incidere sulle entrate fiscali nella misura in cui l'imposta sull'utile delle associazioni e fondazioni è calcolata, di regola, ad un'aliquota inferiore a quella applicata per le società di capitali e società cooperative. Ne consegue che sia l'assunzione di una società cooperativa senza capitale sociale suddiviso in parti da parte di un'associazione, sia la trasformazione di una società cooperativa senza capitale sociale suddiviso in parti in un'associazione possono tendenzialmente far diminuire le entrate fiscali. Occorre comunque tener presente che l'AP/LFus prevede esplicitamente anche la procedura inversa, ossia l'assunzione di un'associazione da parte di una società cooperativa e la trasformazione di un'associazione in società cooperativa. Inoltre, occorre considerare che il fisco svizzero, in altri casi di ristrutturazione, trae netti profitti, specialmente nel contesto delle privatizzazioni. Infatti, sia l'assunzione di un istituto di diritto pubblico da parte di una società anonima, sia la trasformazione di un istituto di diritto pubblico in una società anonima (ad es. la privatizzazione di una banca cantonale), comportano il normale assoggettamento come contribuente di un istituto in precedenza non assoggettato <sup>58</sup>.

Occorre ammettere che le proposte del gruppo di lavoro in materia di *utili con valori nominali* e di *conguagli* potrebbero comportare alcune perdite per le imposte dirette e l'imposta preventiva. Occorre tuttavia ricordare che nella prassi vengono attuate anche ristrutturazioni in cui i partecipanti subiscono perdite di valore nominale.

Per quanto attiene alle *tasse di bollo*, è incontestabile che la modificazione prevista nell'articolo 9 LTB comporterà una diminuzione di entrate per la tassa d'emissione, visto che, secondo la proposta del gruppo di lavoro, l'AFC non potrà più colpire i cosiddetti *plusvalori d'apporto*. I medesimi criteri valgono per la modificazione proposta per

---

<sup>58</sup> Anche il legislatore del Principato del Liechtenstein, in occasione della trasformazione della banca nazionale del Liechtenstein (costituita come istituto di diritto pubblico) in una società anonima, ha soppresso tutte le esenzioni fiscali che in precedenza spettavano alla banca.

la *tassa di negoziazione* nell'articolo 14 LTB, la quale, pur incidendo sulle entrate, ne origina tuttavia una diminuzione assai marginale.

## 9 Conclusioni

Come già accennato in precedenza, il gruppo di lavoro è del parere che il testo delle disposizioni sulle ristrutturazioni della LIFD e LAID non è sempre riuscito in maniera ottimale. In che misura il testo legislativo testimoni in modo lacunoso "l'autentica volontà del legislatore" è difficilmente verificabile poiché le disposizioni sulla ristrutturazione della LIFD e della LAID non hanno mai formato oggetto di un approfondito dibattito alle Camere federali. E' per questa ragione che il compito principale del gruppo di lavoro consiste nel migliorare le disposizioni non riuscite.

Un altro desiderio del gruppo di lavoro è rivolto ai Cantoni, nel senso che il gruppo sarebbe loro molto riconoscente se assumessero anche nell'ambito dell'*imposta sul trapasso di proprietà* le fattispecie di differimento dell'imposta in vigore per le imposte dirette (incluse le imposte sugli utili da sostanza immobiliare).

Le animate discussioni del gruppo di lavoro hanno confermato che il diritto delle ristrutturazioni è una materia interessante ma complessa. Per questa ragione, il presidente del gruppo di lavoro tiene a ringraziare sentitamente tutti i membri del gruppo per la loro costante collaborazione motivante e costruttiva.

### **Allegato: progetto di legge del gruppo di lavoro**

#### **Annessi:**

1. Estratto della pubblicazione "P. Böckli, Schweizer Aktienrecht", 2<sup>a</sup> edizione, Zurigo 1996
2. Esempio pratico numero 9 del seminario organizzato dalla Camera fiduciaria "Steuerliche Aspekte der Umstrukturierung" dell'8 novembre 1994/24 gennaio 1995
3. Panoramica della Direttiva UE in materia di fusioni
4. Direttiva del Consiglio del 23 luglio 1990, concernente il regime fiscale comune applicabile alle fusioni, scissioni, apporti di attivi e scambi di partecipazioni, e concernente le società residenti nei 15 Stati membri.

**Allegato****Progetto di legge del gruppo di lavoro "Imposte in caso di ristrutturazioni"****a) Modificazioni della legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD)**

## Art. 19 cpv. 1 e 2

<sup>1</sup> Le riserve occulte di un'impresa di persone (ditta individuale, società di persone) nell'ambito di ristrutturazioni come fusioni, scissioni o trasformazioni non sono imponibili, a condizione che l'impresa rimanga assoggettata all'imposta in Svizzera e che gli elementi fino allora determinanti per l'imposta sul reddito vengano ripresi, nel caso di:

- a. trasferimento ad imprese di persone, se gli esercizi indipendenti o le parti distinte di essi, parimenti indipendenti, vengono trasferiti con le loro riserve occulte e se l'esercizio continua;
- b. trasferimento a persone giuridiche, se gli esercizi indipendenti o le parti distinte di essi, parimenti indipendenti, vengono trasferiti con le loro riserve occulte, se l'esercizio continua e se il compenso della persona giuridica assuntrice consiste sostanzialmente nell'assicurare i diritti di partecipazione o i diritti sociali;
- c. scambio di diritti di partecipazione a seguito di ristrutturazioni secondo l'articolo 61 capoverso 1 lettera b, e di concentrazioni aventi carattere di fusione.

<sup>2</sup> Nell'ambito di una ristrutturazione secondo il capoverso 1 lettera b, le riserve occulte trasferite saranno imposte a posteriori secondo gli articoli 151-153, se le partecipazioni sono alienate prima della scadenza del termine di cinque anni dopo la ristrutturazione e gli alienanti non possono provare che la ristrutturazione non aveva per scopo la successiva alienazione.

## Art. 20 cpv. 3e (nuovo)

<sup>3</sup> Il capoverso 2 si applica per analogia ai conguagli secondo gli articoli 7 capoverso 2, 41 e 91 della legge sulla fusione. I medesimi criteri valgono per l'aumento del valore nominale se, in seguito ad una fusione fra due società indipendenti, delle riserve della società assunta sono trasformate in capitale sociale della società assuntrice

al fine di ottenere un equo rapporto di scambio o se, in seguito a scissione, delle riserve della società assunta sono trasformate in capitale sociale della società assuntrice, a condizione che la società oggetto della scissione e la società assuntrice non fossero in precedenza state legate tra di loro.

Art. 61 cpv. 1, 1<sup>bis</sup>, 2 e 3

<sup>1</sup> Le riserve occulte di una persona giuridica nell'ambito di ristrutturazioni come fusioni, scissioni o trasformazioni non sono imponibili, a condizione che l'impresa rimanga assoggettata all'imposta in Svizzera e che gli elementi fino allora determinanti per l'imposta sul reddito vengano ripresi, nel caso di:

- a. trasferimento ad imprese di persone, se gli esercizi indipendenti o le parti distinte di essi, parimenti indipendenti, vengono trasferiti con le loro riserve occulte e se l'esercizio continua;
- b. trasferimento ad altre persone giuridiche, se gli esercizi indipendenti o le parti distinte di essi, parimenti indipendenti, vengono trasferiti con le loro riserve occulte, se l'esercizio continua e se il compenso della persona giuridica assuntrice consiste sostanzialmente nell'assicurare i diritti di partecipazione o i diritti sociali; se, in seguito ad una scissione, i detentori di diritti di partecipazione della persona giuridica oggetto della scissione erano stati indennizzati con diritti di partecipazione della persona giuridica assuntrice e se delle partecipazioni sono alienate prima della scadenza del termine di cinque anni dopo la ristrutturazione, le riserve occulte trasferite saranno imposte a posteriori secondo gli articoli 151-153, se gli alienanti non possono provare che la ristrutturazione non aveva per scopo la successiva alienazione; rimane riservata l'imposizione degli alienanti;
- c. scambio di diritti di partecipazione a seguito di ristrutturazioni secondo le lettere a e b e di concentrazioni aventi carattere di fusione.

<sup>1bis</sup> Il capoverso 1 lettera b è applicabile per analogia alle ristrutturazioni di società immobiliari e società holding; in questi casi, non è necessario che gli esercizi o le parti aziendali distinte siano indipendenti.

<sup>2</sup> Il capoverso 1 è applicabile per analogia al trasferimento di partecipazioni a società d'esercizio o a esercizi in seguito ad una ristrutturazione fra società di capitali svizzere, che nel contesto delle circostanze concrete grazie alla detenzione della maggioranza dei

voti o in altro modo sono riunite sotto la direzione unica di un'altra società di capitali.

<sup>3</sup> La società che subisce una perdita contabile sulla partecipazione a una società di capitali o a una società cooperativa a seguito della assunzione degli attivi e dei passivi di detta società, non può dedurre fiscalmente questa perdita, se questa perdita non è riconducibile a perdite di valore effettive; un eventuale utile contabile sulla partecipazione è imponibile senza concessione della deduzione per partecipazione, a condizione che su detta partecipazione fossero stati effettuati degli ammortamenti.

## **b) Modificazioni della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID)**

Art. 7 cpv. 5 (nuovo)

<sup>5</sup> Il capoverso 4 lettera a si applica per analogia ai conguagli secondo gli articoli 7 capoverso 2, 41 e 91 della legge sulla fusione. I medesimi criteri valgono per l'aumento del valore nominale se, in seguito ad una fusione fra due società indipendenti, delle riserve della società assunta sono trasformate in capitale sociale della società assuntrice al fine di ottenere un equo rapporto di scambio o se, in seguito a scissione, delle riserve della società assunta sono trasformate in capitale sociale della società assuntrice, a condizione che la società oggetto della scissione e la società assuntrice non fossero in precedenza state legate tra di loro.

Art. 8 cpv. 3 e 3<sup>bis</sup>

<sup>3</sup> Le riserve occulte di un'impresa di persone (ditta individuale, società di persone) nell'ambito di ristrutturazioni come fusioni, scissioni o trasformazioni non sono imponibili, a condizione che l'impresa rimanga assoggettata all'imposta in Svizzera e che gli elementi fino allora determinanti per l'imposta sul reddito vengano ripresi, nel caso di:

- a. trasferimento ad imprese di persone, se gli esercizi indipendenti o le parti distinte di essi, parimenti indipendenti, vengono trasferiti con le loro riserve occulte e se l'esercizio continua;
- b. trasferimento a persone giuridiche, se gli esercizi indipendenti o le parti distinte di essi, parimenti indipendenti, vengono trasferiti con le loro riserve occulte, se l'esercizio continua e se il compenso della persona giuridica assuntrice consiste

sostanzialmente nell'assicurare i diritti di partecipazione o i diritti sociali;

- c. scambio di diritti di partecipazione a seguito di ristrutturazioni secondo l'articolo 24 capoverso 3, e di concentrazioni aventi carattere di fusione.

<sup>3bis</sup> Nell'ambito di una ristrutturazione secondo il capoverso 3 lettera b, le riserve occulte trasferite saranno imposte a posteriori secondo l'articolo 53, se le partecipazioni sono alienate prima della scadenza del termine di cinque anni dopo la ristrutturazione e gli alienanti non possono provare che la ristrutturazione non aveva per scopo la successiva alienazione.

Art. 12 cpv. 4 lett. a

<sup>4</sup> I Cantoni possono ... . In ambedue i casi:

- a. le fattispecie menzionate dagli articoli 8 capoversi 3 e 4 e 24 capoverso 3 sono assimilate alle alienazioni la cui imposizione è differita ai fini della tassa sugli utili da sostanza immobiliare;

Art. 24 cpv. 3, <sup>3bis</sup> e <sup>3ter</sup>

<sup>3</sup> Le riserve occulte di una persona giuridica nell'ambito di ristrutturazioni come fusioni, scissioni o trasformazioni non sono imponibili, a condizione che l'impresa rimanga assoggettata all'imposta in Svizzera e che gli elementi fino allora determinanti per l'imposta sul reddito vengano ripresi, nel caso di:

- a. trasferimento ad imprese di persone, se gli esercizi indipendenti o le parti distinte di essi, parimenti indipendenti, vengono trasferiti con le loro riserve occulte e se l'esercizio continua;
- b. trasferimento ad altre persone giuridiche, se gli esercizi indipendenti o le parti distinte di essi, parimenti indipendenti, vengono trasferiti con le loro riserve occulte, se l'esercizio continua e se il compenso della persona giuridica assuntrice consiste sostanzialmente nell'assicurare i diritti di partecipazione o i diritti sociali; se, in seguito ad una scissione, i detentori di diritti di partecipazione della persona giuridica oggetto della scissione erano stati indennizzati con diritti di partecipazione della persona giuridica assuntrice e se delle partecipazioni sono alienate prima della scadenza del termine di cinque anni dopo la ristrutturazione, le riserve occulte trasferite saranno imposte a posteriori secondo l'articolo 53, se gli alienanti non possono provare che la ristrutturazione non aveva per scopo la successiva alienazione; rimane riservata l'imposizione degli alienanti;

- c. scambio di diritti di partecipazione a seguito di ristrutturazioni secondo le lettere a e b e di concentrazioni aventi carattere di fusione.

<sup>3bis</sup> Il capoverso 3 lettera b è applicabile per analogia alle ristrutturazioni di società immobiliari e società holding; in questi casi, non è necessario che gli esercizi o le parti aziendali distinte siano indipendenti. Se in seguito a una ristrutturazione, sono alienati dei diritti di partecipazione ad una società immobiliare, resta riservata la riscossione dell'imposta sugli utili da sostanza immobiliare.

<sup>3ter</sup> Il capoverso 3 è applicabile per analogia al trasferimento di partecipazioni a società d'esercizio o a esercizi in seguito ad una ristrutturazione fra società di capitali svizzere, che nel contesto delle circostanze concrete grazie alla detenzione della maggioranza dei voti o in altro modo sono riunite sotto la direzione unica di un'altra società di capitali.

#### Art. 28 cpv. 3<sup>bis</sup>

<sup>3bis</sup> Se partecipazioni che sono state trasferite al loro valore contabile a una società di capitali o a una società cooperativa assoggettata secondo i capoversi 2 o 3, sono alienate o rivalutate nei dieci anni successivi la ristrutturazione, l'utile realizzato è imponibile. Non sono ammesse deduzioni su questo utile.

#### Art. 72a (nuovo): Adeguamento delle legislazioni cantonali alle modificazioni della legge del ...

<sup>1</sup> I Cantoni adeguano la loro legislazione alle disposizioni modificate dei titoli secondo e terzo entro il termine di tre anni dall'entrata in vigore della modificazione della legge del ... .

<sup>2</sup> Scaduto questo termine è applicabile la regolamentazione dell'articolo 72 capoverso 2.

### **c) Modificazione della legge federale su l'imposta preventiva (LIP)**

#### Art. 5 cpv. 1 lett. f (nuovo)

<sup>1</sup> Non sono soggetti all'imposta preventiva:

- f. i conguagli secondo gli articoli 7 capoverso 2, 41 e 91 della legge sulla fusione. I medesimi criteri valgono per l'aumento del valore nominale se, in seguito ad una fusione fra due società

indipendenti, delle riserve della società assunta sono trasformate in capitale sociale della società assuntrice al fine di ottenere un equo rapporto di scambio o se, in seguito a scissione, delle riserve della società assunta sono trasformate in capitale sociale della società assuntrice, a condizione che la società oggetto della scissione e la società assuntrice non fossero in precedenza state legate tra di loro.

#### **d) Modificazioni della legge federale sulle tasse di bollo (LTB)**

Art. 9 cpv. 1 lett. e (nuovo)

<sup>1</sup> La tassa è:

- e. quanto ai diritti di partecipazione costituiti o aumentati in occasione di decisioni di fusione, scissione o trasformazione di società commerciali senza personalità giuridica, associazioni, fondazioni o imprese di diritto pubblico: del 2 per cento del valore nominale.

Art. 14 cpv. 1 lett. i (nuovo)

<sup>1</sup> Non soggiacciono alla tassa:

- i. il trasferimento di documenti imponibili, risultanti da una fusione, scissione o trasformazione, effettuati dall'impresa assunta oggetto della scissione o della trasformazione alla società assuntrice o trasformata.

#### **e) Modificazione dell'ordinanza concernente l'imposta sul valore aggiunto (OIVA)**

Art. 5 cpv. 5

<sup>5</sup> In caso di trasferimento a titolo oneroso o gratuito di beni o di prestazioni di servizi da un contribuente ad un altro, nell'ambito di ristrutturazioni come fusioni, scissioni o trasformazioni, il contribuente deve soddisfare al suo obbligo fiscale mediante notifica dell'operazione imponibile; tale notifica deve essere fatta per scritto all'Amministrazione federale delle contribuzioni nei 30 giorni successivi al trasferimento dei beni o delle prestazioni di servizi. Rimane salvo l'articolo 8 capoverso 3.