

CIRCOLARE N. 29/2017

**PASSAGGIO DA TASSAZIONE QUALE SOCIETÀ HOLDING, DI AMMINISTRAZIONE O AUSILIARIA A TASSAZIONE ORDINARIA (PASSAGGIO DI SISTEMA):
CONSEGUENZE SULLE RISERVE OCCULTE E LE PERDITE RIPORTATE**

artt. 91, 92 e 93 della Legge tributaria (LT)

- 1. Premessa**
- 2. Passaggio da tassazione speciale a tassazione ordinaria**
 - 2.1. In generale**
 - 2.1.1. Definizione di riserva occulta**
 - 2.1.2. Estensione delle riserve occulte**
 - 2.1.3. Quantificazione delle riserve occulte**
- 3. Società holding**
 - 3.1. Rivalutazione delle riserve occulte**
 - 3.2. Aspetti particolari**
 - 3.2.1. Immobili**
 - 3.2.2. Partecipazioni qualificate ai sensi dell'art. 77 LT**
- 4. Società di amministrazione o ausiliaria**
- 5. L'imposta sull'utile nei periodi fiscali successivi la rivalutazione**
- 6. Imposta sul capitale**
- 7. Le prossime riforme fiscali**
- 8. Aspetti formali**
- 9. Altre imposte**
- 10. Entrata in vigore**

1. Premessa

Le precisazioni indicate nei capitoli seguenti sono applicabili unicamente sul piano cantonale e comunale alle imposte sull'utile e sul capitale delle persone giuridiche.

2. Passaggio da tassazione speciale a tassazione ordinaria

2.1. In generale

Conformemente ai principi della sistematica fiscale, le riserve occulte (compreso il valore aggiunto generato internamente) costituite durante il periodo della tassazione speciale possono essere rivalutate nell'ultimo periodo fiscale precedente la prima tassazione ordinaria. È ammessa la rivalutazione delle riserve occulte - costituite durante il periodo della tassazione speciale e soggette a questo metodo di imposizione - senza conseguenze ai fini dell'imposta sull'utile. La rivalutazione si opererà unicamente a bilancio fiscale tramite la costituzione di una riserva tassata. Le riserve occulte rivalutate possono, di principio, essere ammortizzate con effetto sull'utile netto imponibile a partire dal primo periodo fiscale imposto in regime ordinario.

Restano evidentemente riservati cambiamenti in relazione ad eventuali modifiche legislative federali che potrebbero intervenire in futuro a riguardo di questi specifici aspetti.

2.1.1. Definizione di riserva occulta

Per riserva occulta s'intende la differenza tra il valore effettivo (valore venale) e il valore contabile fiscale di un attivo materiale o immateriale. Possono essere rivalutate, di principio, riserve occulte su singole posizioni di bilancio, così come il valore aggiunto generato internamente ("Goodwill").

2.1.2. Estensione delle riserve occulte

Dal profilo della sistematica fiscale possono essere rivalutate senza conseguenze ai fini dell'imposta sull'utile unicamente le riserve occulte costituite nel periodo della tassazione speciale e relative a utili che sono stati imposti in modo privilegiato in questo regime.

2.1.3. Quantificazione delle riserve occulte

L'ammontare delle riserve occulte è determinato in conformità a un metodo di valutazione generalmente riconosciuto. Sono accettati metodi di valutazione orientati al passato come pure quelli orientati al futuro. Il metodo di valutazione e le premesse su cui si basa, dovranno essere appropriate al genere di attività esercitata dalla società. Quale metodo di controllo "Save Haven" la Divisione delle contribuzioni (DDC) utilizzerà il metodo di valutazione previsto dalla Circolare n. 28 del 28 agosto 2008 della Conferenza svizzera delle imposte. In casi particolarmente complessi, con importi rilevanti e in contesti internazionali, può essere necessaria una valutazione di dettaglio da parte di una società di consulenza riconosciuta e specializzata in questo contesto.

3. Società holding

Secondo l'art. 91 cpv. 1 LT, le società di capitali e le società cooperative il cui scopo statutario consiste essenzialmente nell'amministrazione durevole di partecipazioni e che non esercitano alcuna attività commerciale in Svizzera non pagano l'imposta sull'utile netto, a condizione che a lunga scadenza le partecipazioni o il reddito delle stesse rappresentino almeno due terzi degli attivi o dei ricavi complessivi.

Qualora alla società holding non si applichino più le condizioni poste dall'art. 91 cpv. 1 LT, la stessa sarà tassata ordinariamente conformemente agli artt. 66 e seg. LT. Le riserve occulte costituite durante il periodo del privilegio fiscale possono essere rivalutate, su richiesta del contribuente, nel bilancio fiscale dell'ultimo periodo a regime di tassazione speciale senza conseguenze fiscali ai fini dell'imposta sull'utile.

Le perdite accertate durante il periodo in cui era in vigore la tassazione speciale non potranno più essere dedotte dall'utile netto dei periodi fiscali successivi al passaggio di sistema.

3.1. Rivalutazione delle riserve occulte

Le riserve occulte (compreso il valore aggiunto generato internamente) che sono state costituite durante il periodo della tassazione speciale possono essere rivalutate nell'ultimo periodo fiscale precedente la prima tassazione ordinaria. La rivalutazione - senza conseguenze ai fini dell'imposta sull'utile - è ammessa e si opererà unicamente a bilancio fiscale tramite la costituzione di una riserva tassata. Le riserve occulte rivalutate possono essere ammortizzate con effetto sull'utile netto imponibile a partire dal primo periodo fiscale tassato ordinariamente.

3.2. Aspetti particolari

3.2.1. Immobili

Le riserve occulte sugli immobili in Ticino non possono essere rivalutate senza conseguenze fiscali ai fini dell'imposta sull'utile. Perdite accertate durante il periodo della tassazione speciale sulla gestione d'immobili siti in Ticino potranno essere dedotte nei periodi fiscali successivi al passaggio di sistema, nei limiti dell'art. 75 cpv. 1 LT.

3.2.2. Partecipazioni qualificate ai sensi dell'art. 77 LT

La rivalutazione delle riserve occulte senza conseguenze ai fini dell'imposta sull'utile è possibile, fino a concorrenza della differenza tra il costo d'investimento di una partecipazione e il suo valore contabile fiscale. La differenza tra il provento dell'alienazione e il costo d'investimento della partecipazione, anche se in maniera indiretta, beneficerà dell'esenzione fiscale prevista dalla cosiddetta riduzione per partecipazioni. La rivalutazione di questa differenza non sarà quindi possibile senza conseguenze fiscali ai fini dell'imposta sull'utile.

Scenari possibili	Conseguenze ai fini dell'imposta sull'utile	Conseguenze sui costi d'investimento
A) Il valore venale della partecipazione è superiore al costo d'investimento	Il valore contabile fiscale può essere rivalutato senza conseguenze ai fini dell'imposta sull'utile sino a concorrenza del costo d'investimento	Il costo d'investimento rimane invariato
B) Il valore venale della partecipazione è inferiore al costo d'investimento	Il valore contabile fiscale può essere rivalutato senza conseguenze ai fini dell'imposta sull'utile sino a concorrenza del valore venale	Il costo d'investimento è ridotto sino al valore venale della partecipazione
<p>Quanto sopra ha valore puramente indicativo; ogni caso dovrà essere analizzato singolarmente al fine di prevenire distorsioni ingiustificate.</p>		

4. Società di amministrazione o ausiliaria

Le riserve occulte relative a redditi da fonti svizzere non possono essere rivalutate senza conseguenze ai fini dell'imposta sull'utile. Le riserve occulte di rilevanza estera possono essere rivalutate senza conseguenze ai fini dell'imposta sull'utile in proporzione alla quota dell'esenzione applicata alla tassazione speciale. Un'eventuale rivalutazione totale delle riserve occulte di rilevanza estera implica l'imposizione della quota parte non soggetta all'esenzione.

Le perdite sorte in regime di tassazione speciale potranno essere dedotte dall'utile netto imponibile dei periodi fiscali successivi al passaggio di sistema nei limiti indicati nell'art. 75 LT ed in proporzione alla quota di utile che era stata oggetto d'imposizione ordinaria durante il regime privilegiato.

Per gli aspetti che non sono qui specificati, restano applicabili i principi elencati per le società holding (cfr. punto 3 e segg.).

5. L'imposta sull'utile nei periodi fiscali successivi la rivalutazione

Le riserve occulte rivalutate a bilancio fiscale nell'ambito del passaggio alla tassazione ordinaria possono essere ammortizzate con effetto sull'utile imponibile a partire dal primo esercizio contabile in regime di imposizione ordinario. Le riserve occulte dichiarate sui singoli attivi devono essere ammortizzate in base alle aliquote di ammortamento elencate nel Promemoria A¹. Il valore aggiunto generato internamente esposto a bilancio fiscale deve, di principio, essere ammortizzato in maniera lineare entro un massimo di dieci anni.

La posizione della riserva tassata, nel bilancio fiscale, dovrà essere ridotta dell'importo corrispondente all'ammortamento.

Se le riserve occulte sono state rivalutate in proporzione alla quota dell'esenzione applicata alla tassazione speciale (cfr. in particolare il precedente punto 4), l'ammortamento sarà riconosciuto integralmente quale elemento negativo di reddito solo se il suo riconoscimento non comporterà distorsioni fiscali ingiustificate e insostenibili rispetto all'ipotesi di rivalutazione integrale delle riserve occulte.

Le perdite riconducibili a questi ammortamenti non saranno fiscalmente riconosciute. Eventuali riserve occulte residue alla fine del periodo di ammortamento dovranno essere sciolte in neutralità fiscale.

6. Imposta sul capitale

Le riserve occulte rivalutate devono essere considerate nella determinazione del capitale proprio imponibile in maniera ordinaria; esse si ridurranno annualmente in funzione dell'ammortamento effettuato.

7. Le prossime riforme fiscali

Lo scorso 12 febbraio 2017, in votazione popolare, il popolo svizzero ha respinto il progetto di Riforma dell'imposizione delle imprese III. Allo stato attuale non è prevedibile sapere quando sarà presentato un nuovo progetto e quale sarà la sua portata. Quanto esposto in relazione alla rivalutazione delle riserve occulte avrà validità sino all'entrata in vigore della nuova riforma federale. Qualora al momento dell'entrata in vigore della nuova riforma delle imprese il periodo di ammortamento non dovesse essere trascorso integralmente, le riserve occulte rivalutate e non ancora totalmente ammortizzate saranno soggette a eventuali disposizioni transitorie federali e cantonali previste dalla nuova riforma.

¹ www.estv.admin.ch

8. Aspetti formali

La rivalutazione delle riserve occulte è concessa solo su richiesta del contribuente. La DDC non opererà alcuna rivalutazione d'ufficio. Contestualmente alla dichiarazione dell'ultimo periodo fiscale in cui il contribuente beneficia dello statuto privilegiato, egli dovrà inviare la propria proposta di valutazione delle riserve latenti, per cui chiede la rivalutazione, come pure l'allocazione delle stesse sui singoli attivi.

Sono possibili dichiarazioni successive all'invio della dichiarazione fiscale dell'ultimo esercizio in regime di tassazione speciale, purché presentate prima della decisione su reclamo.

La DDC esaminerà la dichiarazione ed emetterà la relativa decisione di tassazione.

Negli anni successivi spetterà al contribuente esporre autonomamente, nella dichiarazione fiscale, la quota d'ammortamento e l'ammontare della riserva tassata.

9. Altre imposte

Rammentiamo che con l'abbandono dello statuto privilegiato la società non sarà più esentata dalla tassa di bollo cantonale. Al contribuente spetterà dunque l'obbligo di annunciarsi e regolare spontaneamente la tassa dovuta. In determinati casi potrà essere applicabile la tassazione sostitutiva prevista dall'art. 14 della Legge sull'imposta di bollo e sugli spettacoli cinematografici.

10. Entrata in vigore

La presente Circolare, nella forma e nei modi esposti, trova applicazione per tutti i periodi fiscali non ancora tassati in maniera definitiva.

Divisione delle contribuzioni

Il Direttore:

Lino Ramelli