

CIRCOLARE N. 29/2020

**TRATTAMENTO FISCALE DELLE RISERVE OCCULTE A SEGUITO DELL'ABOLIZIONE
DEGLI STATUTI FISCALI PRIVILEGIATI – ART. 314D LT
(IMPLEMENTAZIONE CANTONALE DELL'ART. 78G LAID DELLA RFFA)**

Sommario

A.	Premessa	3
B.	Introduzione.....	3
C.	Schema riassuntivo sulla procedura per l'applicazione dell'art. 314d LT	4
D.	Determinazione dell'importo delle riserve occulte e del valore aggiunto generato internamente ai fini dell'applicazione dell'art. 314d LT	5
1.	Società che al 31.12.2019 erano ancora imposte con uno statuto fiscale privilegiato	5
1.1	Passo n. 1: Azione da parte del contribuente	5
1.1.1.	Concetto di riserve occulte e di valore aggiunto generato internamente che qualificano per l'art. 314d cpv. 1 LT (v. punto 0 del formulario)	5
1.1.2.	Metodi per la valutazione aziendale, incluso il Goodwill (v. punto 0 del formulario).....	5
1.1.3.	Quota parte esente (in %) sino al momento dell'entrata in vigore della riforma (v. punto 0 del formulario).....	7
1.1.4.	Quota parte per applicazione art. 314d LT (v. punto 0 del formulario).....	8
1.1.5.	Comprova delle riserve occulte e del valore aggiunto generato internamente (Goodwill)	8
1.1.6.	Invio del formulario	8
1.2	Passo n. 2: Azione da parte del fisco	10
2.	Società che al 31.12.2019 non erano più imposte con uno statuto fiscale privilegiato: transizione dalla Circolare DdC n. 29/2017	11
2.1	Rimanenza delle riserve occulte e del valore aggiunto generato internamente	11
3.	Utilizzazione, nei 5 anni successivi, dell'importo delle riserve occulte e del goodwill riconosciuti al punto 1 e 2	12
3.1	Premesse generali per l'applicazione dell'art. 314d LT.....	12
3.1.1	Il concetto di "realizzazione".....	12
3.1.2	In uno (o più) anni del periodo transitorio la società chiude in perdita.....	12
3.1.3	Perdite riportate	12
3.1.4	Determinazione dell'utile netto imponibile su cui applicare la tassazione separata.....	13
3.1.5	Riduzione su partecipazioni.....	13
3.1.6	Applicazione d'ufficio della tassazione separata nei 5 anni successivi.....	13
3.1.7	Società che chiudono i conti durante l'anno civile	13
3.1.8	Importo inutilizzato alla fine del periodo transitorio di 5 anni	13
4.	Casistiche del contribuente	14
4.1	Società imposta in passato con statuto speciale, senza partecipazioni qualificate e senza richiesta di applicazione di altre deduzioni della RFFA (Patentbox o deduzione maggiorata per spese di ricerca e sviluppo).	14
4.1.1	La quota parte massima per l'applicazione della tassazione separata ex art. 314d LT	14

4.2	Società imposta in passato con statuto speciale, con partecipazioni qualificate ma senza richiesta di applicazione di altre deduzioni della RFFA (Patentbox o deduzione maggiorata per spese di ricerca e sviluppo).	15
4.2.1	La quota parte massima per l'applicazione della tassazione separata ex art. 314d LT	15
4.3	Società imposta in passato con statuto speciale (senza partecipazioni qualificate) che chiede però contestualmente l'applicazione del Patentbox (art. 67b LT) e/o della deduzione maggiorata per spese di ricerca e sviluppo (art. 73a LT).....	16
4.3.1	La ponderazione	16
4.4	Società imposta in passato con statuto speciale e con partecipazioni qualificate, che chiede nel contempo anche l'applicazione del Patentbox (art. 67b LT) e/o della deduzione maggiorata per spese di ricerca e sviluppo (art. 73a LT).....	19
4.5	Perdite.....	22
4.5.1	Esempio perdite riportate.....	22
4.5.2	Esempio perdite nei periodi fiscali dopo l'entrata in vigore della RFFA.....	23
E.	Imposte sul capitale	24
F.	Norma antielusiva	24
G.	Abrogazione della circolare DdC nr. 29/2017	24
H.	Entrata in vigore	24

A. Premessa

Le precisazioni indicate nei capitoli seguenti sono applicabili unicamente sul piano cantonale e comunale alle imposte sull'utile delle persone giuridiche ai sensi dell'art. 59 e segg. LT.

B. Introduzione

I regimi fiscali privilegiati (società holding, società di amministrazione e società ausiliaria) definiti agli artt. 91-93 della Legge tributaria¹ e articoli correlati (artt. 67 cpv. 1 lett. c, *secondo periodo* LT, 70 cpv. 3, *secondo periodo* LT, 81 cpv. 2 LT, 94 LT e 101 cpv. 3 LT), sono stati aboliti e le relative disposizioni legali abrogate a partire dal 1.1.2020 con l'entrata in vigore della Legge federale concernente la riforma fiscale e il finanziamento dell'AVS del 28 settembre 2018 (RFFA)² e con le modifiche contenute nel Messaggio cantonale di implementazione³.

Oltre ad abolire i predetti regimi fiscali, la RFFA ha introdotto una serie di disposizioni tra cui una norma transitoria (art. 78g LAID⁴). L'applicazione di questa disposizione transitoria è limitata ai primi 5 anni dalla data di entrata in vigore della RFFA stessa e regola il trattamento fiscale delle riserve occulte maturate in costanza di statuto speciale.

Questa disposizione, detta "*anti-shock fiscale*", è stata implementata all'art. 314d LT. La sua interpretazione pratica sono l'oggetto di questa circolare.

¹ Legge tributaria del 21 giugno 1994 (LT; RL 640.100)

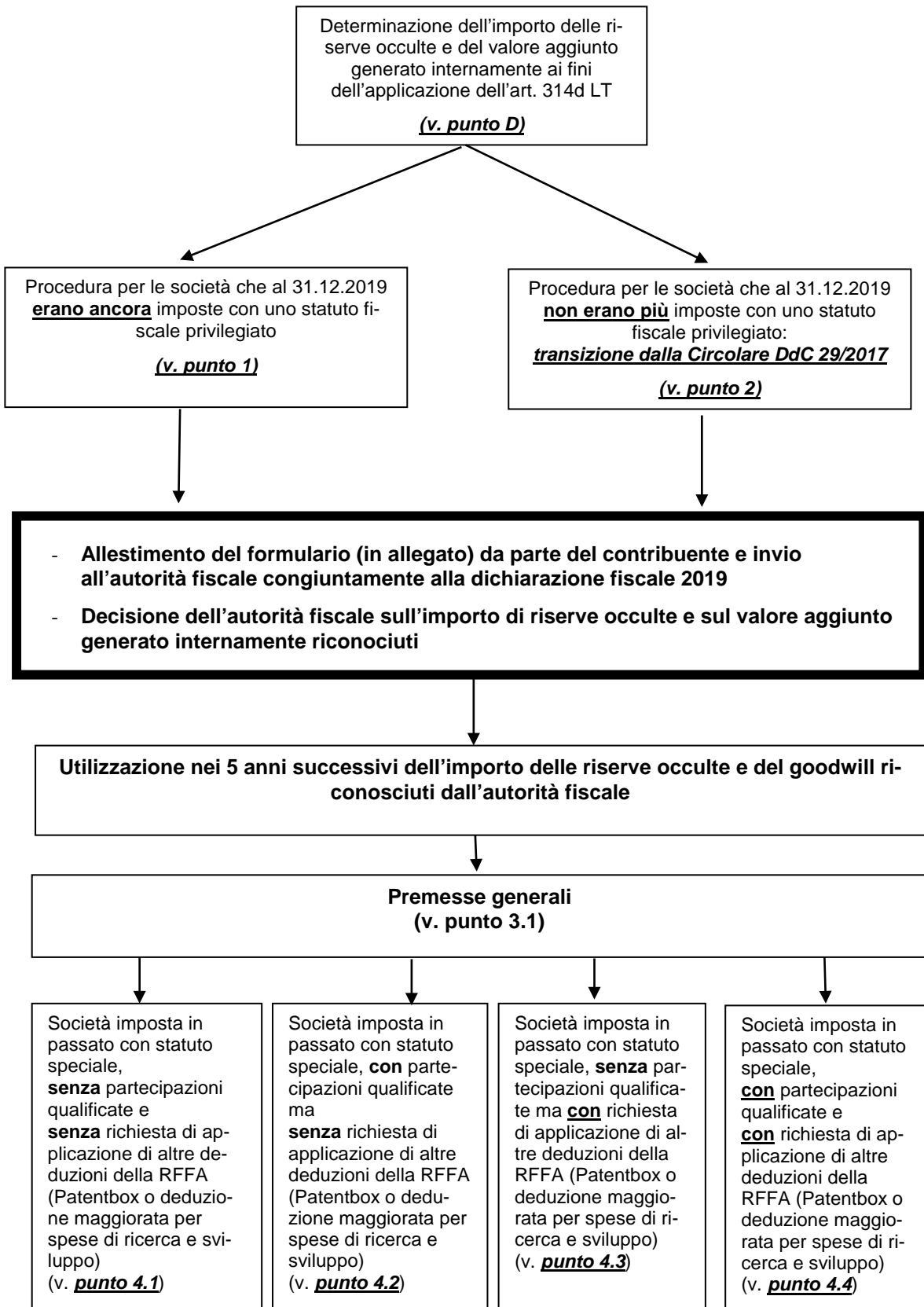
² FF 2018 5105

³ Messaggio del Consiglio di Stato n. 7684 del 10 luglio 2019 concernente l'adeguamento della Legge tributaria cantonale alla Legge federale concernente la riforma fiscale e il finanziamento dell'AVS (RFFA) – Riforma fiscale cantonale; FU 90/2019 dell'08.11.2019; BU 2020, 7 (in seguito solo "Messaggio 7684")

⁴ Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni del 14 dicembre 1990 (LAID; RS 642.14)

C. Schema riassuntivo sulla procedura per l'applicazione dell'art. 314d LT

Schema riassuntivo:



D. Determinazione dell'importo delle riserve occulte e del valore aggiunto generato internamente ai fini dell'applicazione dell'art. 314d LT

1. Società che al 31.12.2019 erano ancora imposte con uno statuto fiscale privilegiato

1.1 Passo n. 1: Azione da parte del contribuente

Quantificazione delle riserve occulte e inoltro della richiesta al fisco per la determinazione dell'importo riconosciuto ai sensi dell'art. 314d cpv. 3 LT.

Invio al fisco da parte del contribuente del formulario per la richiesta di riconoscimento delle riserve occulte:

Il contribuente che vuole usufruire della normativa transitoria di cui all'art. 314d LT **deve** compilare (con tutti i dati e il calcolo della valutazione delle riserve) l'apposito formulario scaricabile dal **sito internet della Divisione delle contribuzioni**, nella sezione →Imposte persone giuridiche →Moduli), firmarlo e **inoltrarlo al fisco congiuntamente alla dichiarazione d'imposta del periodo fiscale 2019**, pena la decadenza della facoltà di chiedere l'applicazione dell'art. 314d LT stesso.

1.1.1. Concetto di riserve occulte e di valore aggiunto generato internamente che qualificano per l'art. 314d cpv. 1 LT (v. punto 0 del formulario)

Per riserve occulte s'intendono, in questa sede, *la differenza tra il valore venale e il valore contabile fiscale di un attivo materiale o immateriale, compreso il valore aggiunto generato internamente (Goodwill) come pure le sopravvalutazioni di posizioni del passivo di bilancio*. Per il calcolo delle riserve occulte che qualificano per l'art. 314d LT sono possibili due metodi:

- Valutazione dei singoli attivi / passivi (senza il Goodwill)
- Valutazione aziendale (incluso il Goodwill, v. punti seguenti)

1.1.2. Metodi per la valutazione aziendale, incluso il Goodwill (v. punto 0 del formulario)

L'ammontare delle riserve occulte è determinato in conformità a un metodo di valutazione generalmente riconosciuto che rispecchi un eventuale confronto con il valore che potrebbe essere dato da terzi indipendenti. 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 "Safe Haven" la Divisione delle contribuzioni (in seguito DdC) utilizzerà il metodo di valutazione previsto dalla Circolare n. 28 del 28 agosto 2008 della Conferenza svizzera delle imposte (CSI).

⇒ **Nota bene per la scelta del metodo:** *ai sensi del Messaggio 7684, cifra 3.2.2., p. 16, il medesimo metodo dovrà poi essere utilizzato dalla società in futuro in caso di contestuale applicazione del nuovo art. 70a LT (trasferimento di beni, esercizi, rami d'attività o di funzioni dall'estero in un'impresa o in uno stabilimento d'impresa in Svizzera), nonché del nuovo art. 70b LT (fine assoggettamento).*

Per calcolare l'ammontare delle riserve occulte e del Goodwill che qualificano per la misura è necessario estrapolare dal valore aziendale, tutte le riserve relative ad attivi che non qualificano per la misura, in particolare:

- a) Riserve occulte su partecipazioni (salvo eccezioni v. punto a) in seguito);
- b) Riserve occulte su beni immobili situati in Svizzera;

- c) Riserve occulte su stabili organizzazioni e immobili situati all'estero;
- d) Riserve occulte calcolate su servizi interni al gruppo fatturati con un margine di utile calcolato secondo il principio del "cost plus"

Nel dettaglio:

a) *Riserve occulte su partecipazioni:*

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

Per partecipazioni qualificate ai sensi dell'art. 77 LT si intendono:

- partecipazioni in ragione almeno del 10% al capitale azionario o sociale di un'altra società;
- partecipazioni in ragione almeno del 10% agli utili e alle riserve di un'altra società;

Le riserve occulte su questo tipo di partecipazioni, che beneficiano della riduzione su partecipazioni sugli utili in capitale, possono essere considerate per l'art. 314d LT solo per la parte relativa alla ripresa dell'ammortamento, ossia la differenza tra il valore d'investimento e il valore contabile (più basso) oppure, quando il valore d'investimento è superiore al valore venale

, per la differenza tra il valore venale ed il valore contabile. In quest'ultimo caso, il costo d'investimento della partecipazione, al passaggio di sistema, deve essere ridotto sino a concorrenza del valore venale.

Le restanti riserve su questo tipo di partecipazioni, ossia la differenza tra il valore venale ed il costo d'investimento, non possono essere oggetto della misura e devono quindi essere estrapolate dal calcolo in quanto beneficiano già dell'esenzione indiretta in occasione della realizzazione dell'utile in capitale.

In sintesi:

		Conseguenze ai fini imposte sull'utile IC	Conseguenze sui costi d'investimento IC
IC	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 IC sino a concorrenza del costo d'investimento	Il costo d'investimento rimane invariato
	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 IC sino a concorrenza del valore venale	Il costo d'investimento è ridotto sino al valore venale della partecipazione
IFD	Rivalutazione contabile: imposizione dell'utile se rivalutazione contabilizzata nel bilancio commerciale (art. 58 cpv. 1 lett. a LIFD) o rettifica nel bilancio fiscale da parte dell'Autorità fiscale (art. 62 cpv. 4 LIFD)		

II. Partecipazioni non qualificate ai sensi dell'art. 77 cpv. 1 LT

Per partecipazioni non qualificate per l'art. 77 cpv. 1 LT si intendono le partecipazioni che non possono beneficiare dell'esenzione indiretta in occasione della realizzazione dell'utile in capitale, ossia le partecipazioni inferiori al 10% al capitale azionario/sociale e/o agli utili/riserve di un'altra società

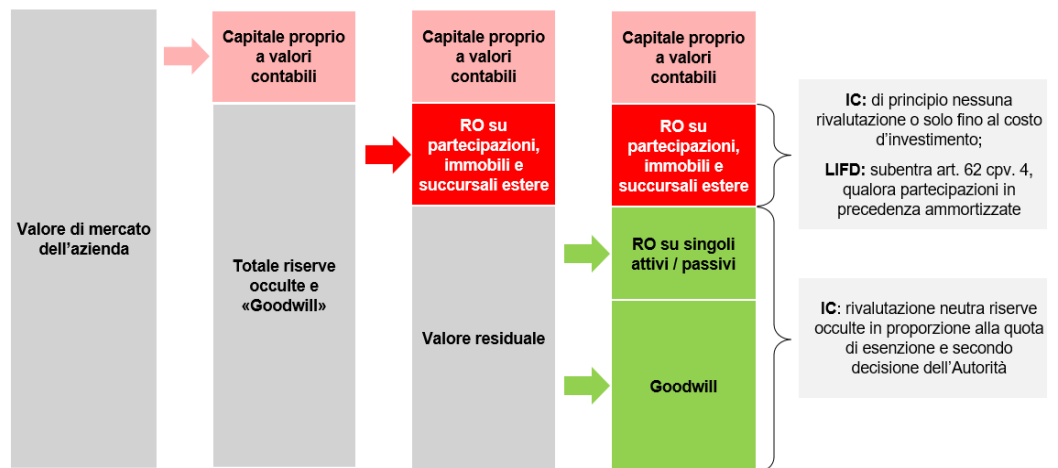
Le riserve occulte su questo tipo di partecipazioni possono essere considerate per l'art. 314d LT.

b) *Riserve occulte su beni immobili situati in Svizzera:*

Le riserve occulte su immobili in Svizzera non possono beneficiare del trattamento fiscale dell'art. 314d LT in quanto i redditi da tali beni, di proprietà delle società a statuto speciale, erano già imposti ordinariamente in costanza di statuto, ai sensi degli artt. 91 cpv. 4 LT, 92 cpv. 1 let. b LT e 93 cpv. 1 LT in combinato disposto con l'art. 92 cpv. 1 let. b LT. Non possono quindi essere conteggiate tra le riserve che hanno beneficiato dello statuto fiscale privilegiato e devono pertanto essere estrapolate dal calcolo.

- c) *Riserve occulte su stabili organizzazioni e immobili situati all'estero:*
 Anche le riserve occulte maturate su posizioni di bilancio ascrivibili a stabili organizzazioni estere o immobili situati all'estero non possono essere oggetto della misura in quanto i redditi ed i profitti in capitale di tali attivi non erano (e non sono) imponibili in Svizzera e devono quindi essere estrapolati dal calcolo.
- d) *Riserve occulte calcolate su servizi interni al gruppo fatturati con un margine di utile calcolato secondo il principio del "cost plus":*
 Queste attività sono da considerare a basso valore aggiunto («low value-adding intra-group services») come, ad esempio, i servizi di contabilità e revisione, la gestione centralizzata delle risorse umane, il supporto IT, la compliance legale/fiscale e le management fees). Si tratta dunque di prestazioni interne al gruppo che non possono essere considerate generatrici di valore aggiunto e che devono quindi, di principio e salvo casi eccezionali, essere estrapolate dal calcolo.

Una volta identificate e quantificate tutte le riserve occulte menzionate alle lettere a-d che non qualificano per la misura, è necessario estrapolarle dal valore aziendale. (v. schema seguente):



Il totale delle riserve che qualifica per la misura è dunque dato dal calcolo:
 = “totale valore aziendale” – “riserve che non qualificano ai sensi delle lett. a-d”

1.1.3. Quota parte esente (in %) sino al momento dell'entrata in vigore della riforma (v. punto 0 del formulario)

Ai sensi dell'art. 314d LT, possono beneficiare della misura solo la parte delle riserve occulte e del goodwill (calcolati come ai punti precedenti) che non era imponibile secondo il diritto anteriore. Al punto 0 del formulario deve pertanto essere indicata la quota di esenzione di cui ha beneficiato la società prima dell'entrata in vigore della RFFA.

Esempio Società A

La società A è stata imposta sino al 31.12.2019 come società ausiliaria ex art. 93 LT. L'attività della società A era prevalentemente rivolta all'estero. La quota di utile realizzata in Svizzera era pari al 5% dell'utile totale. Sul restante 95% beneficiava, grazie allo statuto fiscale di ausiliaria, di un abbattimento del 80% dell'utile imponibile. La società A beneficiava pertanto di **un'esenzione fiscale pari al 76% dell'utile imponibile** realizzato (= 80% x 95%)

Nel caso in cui questa quota nei periodi fiscali precedenti l'entrata in vigore della RFFA, fosse stata variabile, viene considerata per prassi la media aritmetica della quota di utile non imponibile degli ultimi 3 periodi fiscali.

1.1.4. Quota parte per applicazione art. 314d LT (v. punto 0 del formulario)

La quota parte che beneficia dell'applicazione dell'art. 314d è data dal calcolo:

Totale delle riserve che qualifica
(calcolo come al punto 1.1.2.)

X

Quota parte esente prima della RFFA
(calcolo come al punto 1.1.3.)

1.1.5. Comprova delle riserve occulte e del valore aggiunto generato internamente (Goodwill)

Le riserve occulte e il valore aggiunto generato internamente (Goodwill) per i quali il contribuente chiede l'applicazione dell'art. 314d LT, devono essere debitamente quantificate e comprovate.

1.1.6. Invio del formulario

Il formulario per la richiesta del trattamento fiscale ai sensi dell'art. 314d LT deve essere inviato, debitamente compilato in tutti i suoi punti e con tutti gli allegati, congiuntamente alla dichiarazione d'imposta del periodo fiscale 2019, pena la decadenza del diritto di richiedere l'applicazione del nuovo art. 314d. Richieste incomplete e/o non suffragate da giustificativi e calcoli verranno considerate come non pervenute.

Continuazione Esempio società A

La società A è stata imposta sino al 31.12.2019 come società ausiliaria ex art. 93 LT. L'attività della società A era prevalentemente rivolta all'estero e beneficiava, pertanto, di ***un'esenzione fiscale pari al 76% dell'utile imponibile*** realizzato (per il calcolo della quota esente ante RFFA v. punto 1.1.3). Essa deteneva partecipazioni superiori al 10%, ma non deteneva immobili in Svizzera.

La società A ha effettuato una valutazione delle riserve occulte, maturate in costanza di statuto speciale, ***secondo il metodo della circolare 28 della CSI***. Dal calcolo (v. facsimile formulario), il ***totale*** delle riserve occulte che qualificano per la misura, maturate durante lo statuto speciale e ancora presenti al 31.12.2019, risulta essere pari a CHF 30'000. Tuttavia, solo la quota parte delle riserve occulte non imponibili per effetto dello statuto speciale, in casu il 76%, può beneficiare del trattamento previsto dalla disposizione transitoria di cui all'art. 314d LT. Per la società A, pertanto, solo CHF 22'800 (CHF 30'000 x 76%) qualificano per il trattamento ai sensi dell'art. 314d LT.

La società A chiede pertanto al fisco, congiuntamente alla dichiarazione fiscale 2019 e tramite il formulario illustrato qui di seguito, che le sia riconosciuto un ammontare di riserve occulte (e Goodwill) pari a CHF 22'800 per l'applicazione dell'art. 314d LT.

Facsimile formulario della società A

**Formulario per la richiesta di riconoscimento delle riserve occulte
e del valore aggiunto generato internamente (Goodwill) maturati durante lo statuto fiscale pri-
vilegiato, per applicazione dell'art. 314d LT**

Ragione sociale:	Società A
No. di controllo:	000.0.000.0000
No. DDC:	0000
Indirizzo:	Via aaa, bbbb
Persona di contatto:	xxx yyy
No. di telefono:	091 000 00 00
E-mail:	xxx.yyy@email.com
Totale valutazione delle riserve occulte e del valore aggiunto generato internamente (Goodwill) CHF	CHF 30'000
Quota parte percentuale esente sino al momento dell' entrata in vigore della riforma (in caso di quota variabile, media degli ultimi 3 anni) in %	76%
Metodo utilizzato per la valutazione: (Allegare il calcolo dettagliato)	Metodo circolare 28 della Conferenza svizzera delle imposte
Osservazioni: Valutazione aziendale al 31.12.2019 n (Risultato determinante) 20'000 n-1 (Risultato determinante) 17'000 Tasso capitalizz. 10.00% Media = (2x risultato n+ risultato n-1)/3 19'000 Valore di reddito (VR) 190'000 Valore di sostanza (VS) 31.12.2019 145'000 Valore aziendale 31.12.2019 175'000 (2 VR + 1 VS) / 3 Valore aziendale 175'000 ./ Valore sostanza contabile al 31.12.2019 -140'000 Subtotale Riserve occulte + Goodwill 35'000 Riserve occulte su partecipazioni (non considerabili) -5'000 Totale riserve occulte + Goodwill rilevanti 30'000	
Quota parte per applicazione dell'articolo 314d LT [= Totale delle riserve occulte e del valore aggiunto generato internamente x Quota parte esente] CHF	22'800
Luogo e data	Firma:

1.2 Passo n. 2: Azione da parte del fisco

Decisione formale (impugnabile) sull'ammontare delle riserve occulte riconosciute per l'applicazione dell'art. 314d LT.

Decisione del fisco

L'ammontare delle riserve occulte e del valore aggiunto generato internamente ammessi dall'autorità fiscale viene accertato in una **decisione formale impugnabile**.

Continuazione Esempio società A

La società A ha effettuato una valutazione delle riserve occulte **tempestiva, congrua e ben comprovata**. Con una decisione formale, il fisco accoglie pertanto sia l'ammontare totale delle riserve occulte maturate durante lo statuto speciale (CHF 30'000) e ancora presenti al 31.12.2019, dichiarate dalla società A, sia l'ammontare riserve che non qualifica per la misura (riserve su partecipazioni superiori al 10% per un importo pari a CHF 5'000) sia l'ammontare della "quota parte (in %) non imponibile sino al momento dell'entrata in vigore della riforma" (=76%).

Le riserve occulte e il valore aggiunto generato internamente, che la società A avrà a disposizione per l'applicazione nei 5 anni successivi dell'art. 314d LT, vengono stabilite pertanto anche dal fisco in complessivi CHF 22'800.

2. Società che al 31.12.2019 non erano più imposte con uno statuto fiscale privilegiato: transizione dalla Circolare DdC n. 29/2017

Il passaggio dal trattamento fiscale delle riserve occulte secondo la Circolare DdC n. 29/2017 a quello secondo il trattamento fiscale previsto dalla legge cantonale di implementazione della RFFA, è regolato all'art. 314d cpv. 2 LT.

2.1 Rimanenza delle riserve occulte e del valore aggiunto generato internamente

L'art. 314d cpv. 2 indica che l'importo rimanente (ossia non ancora completamente ammortizzato) della rivalutazione effettuata a bilancio fiscale in periodi fiscali precedenti l'entrata in vigore della RFFA, in occasione del passaggio da una tassazione privilegiata a tassazione ordinaria, è trattato in maniera identica all'importo stabilito al punto 1.2. Per la richiesta del trattamento fiscale di cui all'art. 314d cpv. 2 vale per analogia quanto esposto al punto 1.1.6.

La riserva tassata ancora presente a bilancio fiscale, riconducibile alle riserve occulte residue, è sciolta d'ufficio senza incidenza sul risultato (art. 314d cpv. 2 LT).

L'importo rimanente, a bilancio fiscale, di una rivalutazione effettuata in periodi fiscali precedenti l'entrata in vigore della RFFA, in occasione della perdita di uno statuto fiscale privilegiato, applicando la Circolare DdC n. 29/2017, è trattato analogamente all'importo stabilito al punto 1.2. Quanto esposto al punto 1.1.6 si applica per analogia.

La relativa riserva tassata ancora presente a bilancio fiscale è sciolta senza incidenza sul risultato.

Esempio società B

La società B era una società ausiliaria ex art. 93 LT. Nel periodo fiscale 2016 aveva beneficiato di un'esenzione pari all'80% dell'utile imponibile. Nel periodo fiscale 2017 ha abbandonato lo statuto fiscale privilegiato chiedendo di applicare quanto previsto dalla Circolare DdC n. 29/2017 per la rivalutazione delle riserve occulte e del valore aggiunto generato internamente (*Goodwill*) maturati durante lo statuto. Nello specifico, la società B aveva scelto di rivalutare unicamente le riserve occulte di rilevanza estera (v. punto 4 della circolare DdC nr. 29/2017). La rivalutazione è stata effettuata quindi in proporzione alla quota dell'esenzione applicata durante lo statuto speciale (rivalutazione solo dell'80% del totale delle riserve occulte di rilevanza estera). La rivalutazione operata nei periodi fiscali precedenti è avvenuta quindi senza conseguenze ai fini dell'imposta sull'utile.

A inizio periodo fiscale 2020 la società B presenta ancora, a bilancio fiscale, una riserva tassata pari a CHF 50'000 relativa alle riserve occulte e al *Goodwill* rivalutati ai sensi della Circolare DdC n. 29/2017 e non ancora ammortizzati.

Per la società B, l'importo (CHF 50'000) relativo a questa riserva tassata è considerato alla stessa stregua dell'importo stabilito dal fisco al punto 1.2. La società B avrà dunque a disposizione questo ammontare per l'applicazione, nei 5 anni successivi, dell'art. 314d LT.

La riserva tassata pari a CHF 50'000, costituita tramite l'applicazione della Circolare DdC n. 29/2017 e non ancora completamente ammortizzata ad inizio periodo fiscale 2020 è sciolta, a bilancio fiscale, all'inizio di questo periodo fiscale, senza incidenza sul risultato.

3. Utilizzazione, nei 5 anni successivi, dell'importo delle riserve occulte e del goodwill riconosciuti al punto 1 e 2

3.1 Premesse generali per l'applicazione dell'art. 314d LT

Le riserve occulte e il valore aggiunto generato internamente (Goodwill), riconosciuti dall'autorità fiscale con le due procedure elencate al punto 1 e al punto 2, **in caso di realizzazione**, sono **tassate separatamente entro cinque anni** dall'entrata in vigore della RFFA (art. 314d cpv. 1 LT).

L'aliquota applicabile all'importo da imporre separatamente è dell'1%.

3.1.1 Il concetto di "realizzazione"

È considerata realizzazione, oltre alla realizzazione di riserve occulte reali, contabili o dovute alla sistemica fiscale, anche **una percentuale dell'utile netto imponibile** realizzato nei primi 5 anni dopo l'entrata in vigore della RFFA (escluso il ricavo netto da partecipazioni conformemente all'art. 77 LT).

La percentuale di utile netto imponibile che in questi anni qualifica per la misura, è la medesima della "Quota parte esente (in %) sino al momento dell'entrata in vigore della riforma" (v. punto 1.1.3 e punto 0 del formulario), **tuttavia sino ad un massimo dell'80%** (art. 314d cpv. 4 LT).

In caso di ristrutturazione, la percentuale di utile netto imponibile che qualifica per la misura è determinata secondo l'entità degli ultimi 3 periodi fiscali antecedenti la ristrutturazione. In caso di trasferimento di esercizi o rami d'azienda, nonché di immobilizzi aziendali, gli utili sono da attribuire in maniera proporzionale (v. art. 314d cpv. 5 LT).

L'importo (quota parte dell'utile netto) che durante questi 5 anni qualifica annualmente per la tassazione separata dipende sostanzialmente dalla casistica in cui rientra il contribuente come meglio spiegato al punto 4.

3.1.2 In uno (o più) anni del periodo transitorio la società chiude in perdita

Se una società chiude in perdita, **per quell'anno non avrà diritto alla tassazione separata**. Questa viene infatti concessa unicamente nel caso in cui la società realizzi degli utili durante il periodo transitorio.

3.1.3 Perdite riportate

Ai sensi dell'art. 314d cpv. 6 LT, le perdite realizzate prima del passaggio a tassazione ordinaria possono essere compensate sull'utile netto solo per la quota parte che, prima del passaggio a tassazione ordinaria, era imponibile. Questa quota parte è calcolata sottraendo dal 100% la quota stabilita dall'autorità fiscale in relazione al punto 0 del formulario (c.d. "quota e-contrario").

Le perdite realizzate a partire dall'entrata in vigore della RFFA sono per contro computate interamente sull'utile netto.

Si veda a tal proposito gli esempi al punto 4.5.

3.1.4 **Determinazione dell'utile netto imponibile su cui applicare la tassazione separata**

L'utile netto imponibile a cui va applicata la tassazione separata (separazione tra utile tassato ordinariamente e utile imposto separatamente) è l'utile determinato applicando gli artt. 67 ss. e 314d cpv. 5 LT escludendo il ricavo netto da partecipazioni conformemente all'articolo 77 LT.

Per il calcolo della parte (**ponderazione** ai sensi dell'art. 314d cpv. 4 LT) di utile netto imponibile a cui è possibile applicare la tassazione separata, in caso di contestuale applicazione delle riduzioni di cui agli artt. 67a, 67b, 73a, 73b LT, si veda il punto 4.3.1.

3.1.5 **Riduzione su partecipazioni**

Ai sensi dell'art. 314d cpv. 4 LT, i ricavi delle partecipazioni qualificate ai sensi dell'art. 77 LT non rientrano nei ricavi che possono beneficiare della tassazione separata. Essi sono infatti assoggettati all'aliquota ordinaria, ma restano soggetti all'esenzione indiretta tramite la riduzione su partecipazioni.

Come indicato nel Messaggio 7684, per il calcolo della riduzione su partecipazioni, si considera utile netto complessivo ai sensi dell'art. 77 cpv. 1 LT solo la parte di utile che non è stato imposto separatamente. Restano pertanto esclusi dal calcolo dell'utile netto complessivo ai fini della riduzione d'imposta per partecipazioni la parte considerata realizzazione ai sensi dell'art. 314d LT (v. punto 3.1.1) e la ripresa delle spese di R&S (v. punto 4.3.1.1).

3.1.6 **Applicazione d'ufficio della tassazione separata nei 5 anni successivi**

Se il contribuente ha ottenuto il riconoscimento da parte dell'autorità fiscale di un importo di riserve occulte e valore aggiunto generato internamente (Goodwill) con le procedure elencate al punto 1 e al punto 2, fino al raggiungimento di quell'importo la tassazione separata nei 5 anni successivi gli verrà concessa d'ufficio. Resta riservato quanto indicato al punto 3.1.7 relativo alle società che chiudono i conti durante l'anno civile.

3.1.7 **Società che chiudono i conti durante l'anno civile**

Per le società che chiudono i conti durante l'anno civile 2020 è ammessa la continuazione dello statuto fiscale privilegiato ex artt. 91-93 LT, e articoli correlati, sino al 31.12.2019, a patto che presentino all'autorità fiscale, congiuntamente alla dichiarazione fiscale 2020, una chiusura dei conti intermedia revisionata (revisione semplice) per il periodo dalla chiusura dell'anno contabile effettuata nel corso del 2019 sino al 31.12.2019, unitamente alla chiusura dei conti 2020 come da statuti. La Divisione delle contribuzioni è a disposizione per eventuali dettagli e approfondimenti.

Alla fine del periodo transitorio di 5 anni la società che chiude ancora i conti durante l'anno civile ha la possibilità di chiedere l'applicazione della normativa transitoria di cui all'art. 314d LT sino al 31.12.2024, a patto che presenti all'autorità fiscale, congiuntamente alla dichiarazione fiscale 2025, una chiusura intermedia revisionata (revisione semplice) per il periodo dalla chiusura dell'anno contabile effettuata nel corso del 2024 sino al 31.12.2024. La Divisione delle contribuzioni è a disposizione per eventuali dettagli e approfondimenti.

3.1.8 **Importo inutilizzato alla fine del periodo transitorio di 5 anni**

L'importo delle riserve occulte e del valore aggiunto generato internamente (Goodwill), riconosciuto dall'autorità fiscale con le due procedure di cui al punto 1 e al punto 2, che al termine dei 5 anni relativi al periodo transitorio non è ancora stato interamente utilizzato per la tassazione separata, non può più essere utilizzato.

4. Casistiche del contribuente

4.1 **Società imposta in passato con statuto speciale, senza partecipazioni qualificate e senza richiesta di applicazione di altre deduzioni della RFFA (Patentbox o deduzione maggiorata per spese di ricerca e sviluppo).**

4.1.1 **La quota parte massima per l'applicazione della tassazione separata ex art. 314d LT**

La quota parte esente, tuttavia al massimo l'80% (v. punto 3.1.1), dell'utile netto imponibile (v. punto 3.1.4) stabilita dall'autorità fiscale con le due procedure elencate al punto 1 e al punto 2 è imposta separatamente con un'aliquota del 1%.

Esempio società C

La società C è stata imposta sino al 31.12.2019 come società ausiliaria ex art. 93 LT. L'attività della società C era esclusivamente rivolta all'estero e beneficiava, pertanto, di un'esenzione fiscale **pari al 80%** dell'utile imponibile realizzato. Essa deteneva titoli (detenzione inferiore al 10% e con valore venale inferiore a CHF 1 Mio – *n.b. le cui riserve occulte non devono essere estrapolate dal calcolo delle riserve che qualificano per la misura*), ma non deteneva immobili in Svizzera.

Il fisco ha accettato un importo pari a CHF 25'000 relativo alle riserve occulte e al valore aggiunto generato internamente della società C per l'applicazione dell'art. 314d LT.

La società C realizza nei periodi fiscali 2020-2024 i seguenti utili imponibili (in CHF):

	2020	2021	2022	2023	2024
Utile imponibile	10'000	12'000	15'000	17'000	20'000
Utile da tassare Separatamente (1%) (max 80%)	8'000	9'600	7'400	-	-
Utile da tassare ordinariamente (8%)	2'000	2'400	7'600	17'000	20'000
RO inizio periodo fiscale	25'000	17'000	7'400	-	-
RO realizzate	-8'000	-9'600	-7'400	-	-
RO residue per l'anno dopo	17'000	7'400	-	-	-

Non avendo redditi da partecipazioni qualificate, né altre deduzioni (Patentbox o deduzione maggiorata per spese di R&S), il 80% degli utili imponibili della società C qualifica per l'applicazione dell'art. 314d cpv. 1 LT.

Nel 2020 saranno pertanto imposti separatamente CHF 8'000 su CHF 10'000, nel 2021 CHF 9'600 su CHF 12'000. L'ammontare di riserve accertato dal fisco per questa misura ammonta a CHF 25'000. Nel 2022 l'imposizione separata della società C ammonterà unicamente a CHF 7'400 su CHF 15'000 in quanto la società C avrà esaurito l'importo relativo alle riserve occulte e del valore aggiunto generato internamente che possono beneficiare dell'art. 314d cpv. 1 LT ($25'000 - 8'000 - 9'600 = 7'400$). I restanti CHF 7'600 ($15'000 - 7'400$) dovranno dunque essere imposti ordinariamente.

4.2 Società imposta in passato con statuto speciale, con partecipazioni qualificate ma senza richiesta di applicazione di altre deduzioni della RFFA (Patentbox o deduzione maggiorata per spese di ricerca e sviluppo).

4.2.1 La quota parte massima per l'applicazione della tassazione separata ex art. 314d LT

La quota parte esente, tuttavia al massimo l'80% (v. punto 3.1.1), dell'utile netto imponibile (v. punto 3.1.4) stabilita dall'autorità fiscale con le due procedure elencate al punto 1 e al punto 2 è imposta separatamente con un'aliquota del 1%.

Ai sensi dell'art. 314d cpv. 4 LT, i ricavi delle partecipazioni qualificate ai sensi dell'art. 77 LT non rientrano nei ricavi che possono beneficiare della tassazione separata. Essi sono infatti assoggettati all'aliquota ordinaria, ma restano soggetti all'esenzione indiretta tramite la riduzione su partecipazioni (v. punto 3.1.5).

Esempio società D

La società D è stata imposta sino al 31.12.2019 come società ausiliaria ex art. 93 LT. L'attività della società D era esclusivamente rivolta all'estero e beneficiava, pertanto, di un'esenzione fiscale **pari all'80%** dell'utile imponibile realizzato. Essa deteneva partecipazioni qualificate (società figlia 1 detenuta all'80%, società figlia 2 detenuta all'8% ma con valore venale superiore a CHF 1 Mio), ma non deteneva immobili in Svizzera.

La società D ha effettuato una valutazione delle riserve occulte, maturate in costanza di statuto speciale, secondo il metodo della circolare 28 della CSI. Dal calcolo inoltrato al fisco tramite il formulario risulta che:

- il totale delle riserve occulte maturate durante lo statuto speciale è pari a CHF 43'000, di cui CHF 5'500 riconducibili a riserve sulla partecipazione nella società figlia 1 (partecipazione ai sensi dell'art. 77 cpv. 1 LT che non può qualificare per la misura);
- Per la società D pertanto solo CHF 37'500 (43'000-5'500) possono beneficiare del trattamento ai sensi dell'art. 314d LT;
- La quota parte delle riserve occulte non imponibili, che per effetto dello statuto speciale può beneficiare del trattamento previsto dalla disposizione transitoria di cui all'art. 314d LT, è pari all'80% (v. punto 3.1.1).
- Per la società D, pertanto, CHF 30'000 (CHF 37'500 x 80%) qualificano per il trattamento ai sensi dell'art. 314d LT.

Il fisco ha accettato l'importo pari a CHF 30'000 relativo alle riserve occulte e al valore aggiunto generato internamente della società D per l'applicazione dell'art. 314d LT.

La società D realizza nei periodi fiscali 2020-2024 i seguenti utili imponibili (in CHF):

		2020	2021	2022	2023	2024
Utile imponibile	A	10'000	12'000	15'000	17'000	20'000
di cui reddito netto da partecipazione	B	1'000	1'500	2'000	3'000	3'500
Utile da tassare Separatamente (1%) (max 80% di (A-B))	C	7'200	8'400	10'400	4'000	-
Utile da tassare ordinariamente (8%) applicando la riduzione su partecipazioni (=A-C)		2'800	3'600	4'600	13'000	20'000
RO inizio periodo fiscale		30'000	22'800	14'400	4'000	-
RO realizzate		-7'200	-8'400	-10'400	-4'000	-
RO residue per l'anno dopo		22'800	14'400	4'000	-	-

Avendo la società D redditi da partecipazioni qualificate, l'utile imponibile che qualifica per l'applicazione dell'art. 314d cpv. 1 LT deve essere calcolato, sottraendo dall'utile netto imponibile, il ricavo netto delle partecipazioni ai sensi dell'art. 77 LT e moltiplicando questo risultato per la "quota parte esente (in %) sino al momento dell'entrata in vigore della riforma" (v. punto 1.1.3 e punto 0 del formulario), **tuttavia sino ad un massimo dell'80%** (art. 314d cpv. 4 LT) (v. punto 3.1.1).

Nel 2020 saranno pertanto imposti separatamente CHF 7'200 su CHF 10'000, nel 2021 CHF 8'400 su CHF 12'000 e nel 2022 CHF 10'400 su CHF 15'000. L'ammontare di riserve accertato dal fisco per questa misura ammonta a CHF 30'000. Nel 2023 l'imposizione separata della società D ammonterà unicamente a CHF 4'000 su CHF 17'000 in quanto la società D avrà esaurito l'importo relativo alle riserve occulte e al valore aggiunto generato internamente che possono beneficiare dell'art. 314d cpv. 1 LT (25-7.2-8.4-10.4=4). I restanti CHF 13'000 (17'000-4'000) dovranno dunque essere imposti ordinariamente.

4.3 Società imposta in passato con statuto speciale (senza partecipazioni qualificate) che chiede però contestualmente l'applicazione del Patentbox (art. 67b LT) e/o della deduzione maggiorata per spese di ricerca e sviluppo (art. 73a LT)

4.3.1 La ponderazione

Ai sensi dell'art. 314d cpv. 4, nel caso in cui una società chieda l'applicazione, in contemporanea all'art. 314d LT anche del Patentbox (art. 67b LT) e/o della deduzione maggiorata per spese di ricerca e sviluppo (art. 73a LT), alla quota parte calcolata come al punto 3.1.1 deve essere applicata una ponderazione con il fattore:

$$1 - \left[\frac{\text{Sgravio del Patentbox e/o della deduzione maggiorata per spese di R\&S}}{\text{Limitazione dello sgravio fiscale ex art. 73b LT}} \right]$$

La percentuale risultante dalla ponderazione va applicata alla quota parte, così come calcolata al punto precedente (4.1.1).

Con questo calcolo viene definita la parte di utile netto imponibile a cui è possibile applicare la tassazione separata in caso di contestuale applicazione delle riduzioni del Patentbox (art. 67b LT) e/o della deduzione maggiorata per spese di ricerca e sviluppo (art. 73a LT).

Nel caso in cui una società chiedesse in contemporanea all'applicazione dell'art. 314d LT anche il Patentbox e/o la deduzione maggiorata per spese di ricerca e sviluppo, la quota parte esente (max 80%, v. punto 3.1.1.) dell'utile netto imponibile (calcolato applicando gli artt. 67 ss. LT e 314d cpv. 5 LT ed escludendo il ricavo netto da partecipazioni conformemente all'articolo 77 LT) deve essere ponderata con il fattore sopra menzionato.

In altre parole, in questo caso anche la parte imposta separatamente viene assoggettata alla limitazione dello sgravio fiscale massimo di cui all'art. 73b LT: la parte imposta separatamente viene rapportata all'ammontare risultante dal calcolo della limitazione dello sgravio fiscale massimo. Quest'ultimo viene calcolato sulla base dell'utile netto imponibile (calcolato come al punto 3.1.4), dal quale deve essere dedotto il ricavo netto delle partecipazioni (art. 77 LT) e aggiunto un eventuale computo delle perdite pregresse (art. 75 LT, v. punto 4.5).

Esempio società E

La società E è stata imposta sino al 31.12.2019 come società di amministrazione ex art. 92 LT. L'attività della società E consisteva prevalentemente nella gestione di marchi e brevetti per il gruppo ed era rivolta principalmente all'estero. Svolgeva anche molto marginalmente attività di ricerca e sviluppo in Ticino. Essa beneficiava di un'esenzione fiscale **pari al 85%** dell'utile imponibile realizzato (per il calcolo della quota esente ante RFFA v. punto 1.1.3). Essa non deteneva né titoli, né partecipazioni qualificate, né immobili in Svizzera.

Il fisco ha accettato un importo pari a CHF 20'000 relativo alle riserve occulte e al valore aggiunto generato internamente della società E per l'applicazione dell'art. 314d LT.

A partire dal periodo fiscale 2020 la società E incrementa il proprio settore di ricerca in Ticino, grazie al quale può beneficiare, a partire da tale periodo, sia del Patentbox sia della deduzione maggiorata per spese di R&S.

La società E realizza negli anni 2020-2024 i seguenti utili imponibili e può vantare le seguenti riduzioni per Patentbox e deduzione maggiorata per spese di R&S (in CHF):

	2020	2021	2022	2023	2024
Utile imponibile	10'000	12'000	15'000	17'000	10'000
Patentbox	1'000	1'500	2'000	2'500	3'000
Superdeduzione R&S	4'000	4'500	5'000	5'500	6'000

Calcolo dei parametri per il fattore di ponderazione:

		2020	2021	2022	2023	2024
Utile imponibile	A	10'000	12'000	15'000	17'000	10'000
Sgravio max (=70% di A)	B	7'000	8'400	10'500	11'900	7'000
Deduzione ammessa Patentbox + ded. R&S	C	5'000	6'000	7'000	8'000	7'000
Fattore di ponderazione in % (=1-C/B)	D	28.6%	28.6%	33.3%	32.8%	0.0%

Gli utili imponibili che qualificano per l'applicazione della tassazione separata ex art. 314d LT sono pertanto determinati come segue:

		2020	2021	2022	2023	2024
Utile da tassare separatamente - prima della ponderazione (=quota esente max 80% di A)	E	8'000	9'600	12'000	13'600	8'000
Utile da tassare separatamente - dopo ponderazione (= D x E)	F	2'286	2'743	4'000	4'457	-
RO inizio periodo fiscale		20'000	17'714	14'971	10'971	6'514
RO realizzate		-2'286	-2'743	-4'000	-4'457	-
RO residue con ponderazione		17'714	14'971	10'971	6'514	6'514

Dopo ponderazione, nel 2020 saranno imposti separatamente, in applicazione dell'art. 314d LT, CHF 2'286 su CHF 10'000, nel 2021 CHF 2'743 su CHF 12'000, nel 2022 CHF 4'000 su 15'000, nel 2023 CHF 4'457 su 17'000 e, nel 2024 CHF 0 su 10'000. Quest'ultimo è dovuto al fatto che l'ammontare disponibile secondo il calcolo dello sgravio fiscale massimo viene interamente utilizzato per le deduzioni del Patentbox e della Superdeduzione. Dovendo già queste essere decurtate, non resta spazio per la tassazione separata.

Le riserve occulte della società E disponibili per l'applicazione dell'art. 314d LT erano state stabilite dal fisco in CHF 20'000. In questo scenario la società E impone separatamente nei 5 anni post riforma CHF 13'486. La differenza inutilizzata, ossia CHF 6'514, non potrà beneficiare di alcun trattamento preferenziale, in quanto la misura transitoria per queste riserve decade definitivamente con la fine del periodo fiscale 2024.

Come illustrato di seguito, senza ponderazione l'importo disponibile per la tassazione separata ex art. 314d LT sarebbe già stato esaurito nel 2022.

	2020	2021	2022	2023	2024
RO residue senza ponderazione	12'000	2'400	-	-	-

4.3.1.1 *Excursus: la ripresa delle spese di ricerca e sviluppo considerate dalle società a statuto speciale nei periodi fiscali precedenti per l'entrata nel Patentbox*

L'art. 314d cpv. 7 disciplina l'entrata nel Patentbox di un contribuente, imposto in passato con uno statuto fiscale privilegiato, che ha sopportato, nei periodi fiscali in cui era al beneficio di questo statuto, delle spese di R&S che qualificano per il Patentbox.

Ai sensi dell'art. 67b cpv. 3 LT, queste spese (come pure un'eventuale deduzione maggiorata per spese di R&S) devono essere riprese all'atto della prima richiesta di applicazione del Patentbox (entrata nel box). La ripresa delle spese di ricerca e sviluppo per l'entrata nel Patentbox non modifica l'ammontare dell'utile imponibile su cui si calcola il 70% dello sgravio fiscale massimo ex art. 73b LT (per il calcolo dello sgravio fiscale massimo di v. punto 4.3.1) o l'80% della quota parte esente (v. punto 3.1.1) dell'art. 314d cpv. 4 LT.

Per le ex società a statuto speciale, l'art. 314d cpv. 7 LT precisa che, in deroga all'art. 67b cpv. 3 LT, la ripresa delle menzionate spese avviene solo nella misura della quota parte che, prima del passaggio a tassazione ordinaria, era imponibile. Questa quota parte è calcolata sottraendo dal 100% la quota stabilita dall'autorità fiscale in relazione al punto 0 del formulario (c.d. "quota e-contrario"). **L'aliquota applicabile all'importo delle spese da riprendere e imporre separatamente è dello 0,2%.**

Continuazione Esempio società E

La società E, già trattata in precedenza, ha registrato a conto economico, nei 10 anni precedenti l'entrata in vigore della RFFA, spese di ricerca e sviluppo per un totale di CHF 4'000. Tutte le spese sono state registrate in periodi fiscali in cui la società E era già al beneficio dello statuto fiscale privilegiato quale società di amministrazione (ex art. 92 LT).

Ai sensi del nuovo art. 67b cpv. 3 LT, in combinazione con il nuovo art. 314d cpv. 7 LT, queste spese devono essere riprese (e imposte separatamente), ma solo nella misura della quota parte che, prima del passaggio a tassazione ordinaria, era imponibile e fino a concorrenza del valore venale del bene immateriale. Nel caso della società E questo valore non supera il valore venale, quindi la quota parte da riprendere è calcolata sottraendo dal 100% la quota stabilita dall'autorità fiscale in relazione al punto 0 del formulario (c.d. "quota e-contrario") che nel nostro caso ammonta al 15% = 100% - 85%). La quota parte delle spese di R&S da riprendere ammonta dunque a CHF 600 (15% di CHF 4'000).

La ripresa è tassata separatamente, ossia non confluisce nell'utile imponibile e pertanto non modifica i calcoli esposti in precedenza in merito al calcolo dello sgravio fiscale massimo (B), al fattore di ponderazione (D), alle RO da tassare separatamente prima (E) o dopo ponderazione (F).

4.4 Società imposta in passato con statuto speciale e con partecipazioni qualificate, che chiede nel contempo anche l'applicazione del Patentbox (art. 67b LT) e/o della deduzione maggiorata per spese di ricerca e sviluppo (art. 73a LT)

Nel caso in cui una società, con partecipazioni qualificate chiedesse contemporaneamente l'applicazione dell'art. 314d LT, del Patentbox e/o della deduzione maggiorata per spese di ricerca e sviluppo, la quota parte esente (max 80%, v. punto 3.1.1) dell'utile netto imponibile che può beneficiare del trattamento dell'art. 314d LT deve essere calcolata utilizzando il fattore di ponderazione descritto al punto precedente (4.3.1).

A differenza del caso precedente però, in cui non vi erano partecipazioni qualificate, dall'utile netto imponibile deve essere dapprima dedotto il ricavo netto da partecipazioni, ai sensi dell'articolo 77 LT. Sul risultato va calcolata la quota parte esente (max 80%, v. punto 3.1.1) e questo importo va in seguito ponderato con il fattore menzionato al punto 4.3.1.

Per il calcolo della riduzione su partecipazioni si considera "utile netto complessivo", così come descritto all'art. 77 cpv. 1 LT, solo la parte di utile che non viene imposta separatamente. Restano pertanto esclusi dal calcolo dell'utile netto complessivo (ossia del denominatore nella formula per la riduzione su partecipazioni) sia la parte "ponderata" considerata "realizzazione" (v. punto 4.3.1), sia la ripresa delle spese di R&S per l'entrata nel Patentbox (v. punto 4.3.1.1) che comunque, come spiegato al punto 4.3.1.1, non confluisce nell'utile imponibile.

Per il calcolo della riduzione su partecipazioni, l'utile netto complessivo - ai sensi dell'art. 77 cpv. 1 LT - imposto ordinariamente a livello cantonale è quindi composto dall'utile netto imponibile (v. punto 3.1.4), incluso il ricavo delle partecipazioni, da cui deve però essere dedotta la "parte ponderata" da tassare separatamente (4.3.1) e gli sgravi relativi al Patentbox e alla Superdeduzione.

Per il resto valgono le regole esposte in precedenza.

Esempio società F

La società F è stata imposta sino al 31.12.2019 come società ausiliaria ex art. 93 LT. L'attività della società F era esclusivamente rivolta all'estero e beneficiava, pertanto, di un'esenzione fiscale pari al 85% dell'utile imponibile realizzato. Quale attività accessoria, la società F gestiva marchi e brevetti per conto del gruppo, come pure partecipazioni (società figlia 1 detenuta all'80%, società figlia 2 detenuta all'8% ma valore venale superiore a CHF 1 Mio, società figlia 3 detenuta al 5% con valore venale inferiore a CHF 1 Mio). Deteneva inoltre immobili in Svizzera.

La società F ha effettuato una valutazione delle riserve occulte, maturate in costanza di statuto speciale, secondo il metodo della circolare 28 della CSI. Dal calcolo inoltrato al fisco tramite il formulario risulta che:

- il totale delle riserve occulte maturate durante lo statuto speciale è pari a CHF 63'000:
 - o di cui CHF 5'000 riconducibili a riserve sulla partecipazione nella società figlia 1 – partecipazione ai sensi dell'art. 77 cpv. 1 LT che non può qualificare per la misura dell'art. 314d cpv. 1 LT;
 - o di cui CHF 8'000 riconducibili a immobili in Svizzera che non possono anch'essi qualificare per la misura.
- Per la società F pertanto solo CHF 50'000 (63'000-13'000) possono beneficiare del trattamento ai sensi dell'art. 314d LT;
- La quota parte delle riserve occulte non imponibili che per effetto dello statuto speciale può beneficiare del trattamento previsto dalla disposizione transitoria di cui all'art. 314d LT è pari all'85% (v. punto 1.1.3).
- Per la società F, pertanto, CHF 42'500 (CHF 50'000 x 85%) qualificano per il trattamento ai sensi dell'art. 314d LT.

La valutazione della società F è stata accettata dal fisco con una decisione formale.

Per poter sfruttare al meglio le potenzialità della deduzione maggiorata (art. 73a LT) e del Patentbox (art. 67b LT) la società F importa nel 2020 il proprio settore di ricerca finora situato all'estero.

Essa realizza quindi negli anni 2020-2024 i seguenti utili imponibili (già dedotto l'ammortamento ai sensi dell'art. 70a cpv. 3 e 4 LT) e beneficia, a partire dal 1.1.2020, delle seguenti riduzioni per Patentbox e deduzione maggiorata per spese di ricerca e sviluppo (in CHF):

		2020	2021	2022	2023	2024
Utile imponibile (*)	A	22'000	26'000	30'000	33'000	45'000
di cui reddito netto da partecipazione	B	1'500	900	1'000	800	1'100
Sgravio Patentbox		1'000	2'000	4'000	5'000	10'000
Superdeduzione R&S		2'000	4'000	7'000	11'000	24'000

Qui di seguito il calcolo della parte (ponderazione) degli utili imponibili che qualifica per l'applicazione dell'art. 314d LT.

		2020	2021	2022	2023	2024
Utile imponibile	A	22'000	26'000	30'000	33'000	45'000
di cui reddito netto da partecipazione	B	1'500	900	1'000	800	1'100
Sgravio max [=70% di (A-B)]	C	14'350	17'570	20'300	22'540	30'730
Deduzione ammessa Patentbox + Ded. R&S	D	3'000	6'000	11'000	16'000	30'730
Fattore di ponderazione in % (=1-D/C)	E	79.09%	65.85%	45.81%	29.02%	0.00%
RO da tassare separatamente - prima della ponderazione [=80% di (A-B)]	F	16'400	20'080	23'200	25'760	35'120
RO da tassare separatamente - dopo ponderazione (= E x F)	G	12'971	13'223	10'629	5'677	-
RO residue con ponderazione		42'500	29'529	16'306	5'677	-
(RO residue senza ponderazione)		42'500	26'100	6'020	-	-

Dopo ponderazione, nel 2020 saranno imposti separatamente, in applicazione dell'art. 314d LT, CHF 12'971 su CHF 22'000, nel 2021 CHF 13'223 su CHF 26'000, nel 2022 CHF 10'629 su 30'000, nel 2023 CHF 5'677 su 33'000 e, nel 2024 CHF 0 su 45'000.

Le riserve occulte della società F disponibili per l'applicazione dell'art. 314d LT erano state stabilite dal fisco in CHF 42'500 e in questo scenario la società F impone separatamente nei 5 anni post riforma tutti i CHF 42'500.

Dall'esempio qui sopra è possibile evincere come l'ammontare delle riserve occulte e del Goodwill, senza l'effetto della ponderazione (ossia nel caso in cui la società F non avesse potuto beneficiare della deduzione maggiorata per spese di R&S e/o del Patentbox) avrebbe avuto un effetto più limitato nel tempo. L'ammontare delle riserve e del Goodwill disponibili si sarebbe esaurito già nel corso del 2022. Con la ponderazione risulta per contro che l'ammontare ha effetto sino al 2023, facilitando la fase di transizione della società F da ex-società ausiliaria, prevalentemente rivolta al trading estero su estero, ad una società con settore di ricerca in Canton Ticino.

Negli anni 2009-2019 la società F ha registrato a conto economico spese di ricerca e sviluppo per un totale di CHF 4'000. Tutte le spese sono state registrate in periodi fiscali in cui la società F era al beneficio dello statuto fiscale privilegiato quale società ausiliaria (ex art. 93 LT). La quota parte delle spese di R&S da riprendere ammonta dunque a CHF 600 (15% di CHF 4'000).

	2020	2021	2022	2023	2024
Ripresa delle spese R&S per entrata nel box imposte con aliquota dello 0,2%	600				

Come nel caso precedente, la ripresa è tassata separatamente, ossia non confluisce nell'utile imponibile e pertanto non modifica i calcoli esposti in precedenza in merito al calcolo dello sgravio fiscale massimo (C), al fattore di ponderazione (E), alle RO da tassare separatamente prima (F) o dopo ponderazione (G). Essa non entra neppure a far parte del calcolo per la riduzione su partecipazioni.

Per tale calcolo infatti, si considera "utile netto complessivo", ai sensi dell'art. 77 cpv. 1 LT, solo la parte di utile che non è stato imposto separatamente. Restano pertanto esclusi dal calcolo dell'utile netto complessivo sia la parte considerata "realizzazione" ai sensi dell'art. 314d LT (v. lettera G nella tabella precedente), che deve dunque essere dedotta dall'utile imponibile, sia la ripresa delle spese di R&S per l'entrata nel Patentbox menzionata qui sopra. L'utile netto complessivo cantonale imposto ordinariamente con cui deve essere calcolata la riduzione su partecipazioni è quindi composto dall'utile imponibile (lettera A) dedotte le RO da tassare separatamente (lettera G) e la deduzione ammessa per Patentbox e Superdeduzione (lettera D).

		2020	2021	2022	2023	2024
Utile imponibile	A	22'000	26'000	30'000	33'000	45'000
-di cui reddito netto da partecipazione	B	1'500	900	1'000	800	1'100
RO da tassare separatamente – dopo ponderazione (= E x F)	G	12'971	13'223	10'629	5'677	0
Deduzione ammessa Patentbox + ded. R&S	D	3'000	6'000	11'000	16'000	30'730
Riduzione su partecipazioni	=B/(A-G-D)	24.882%	13.280%	11.945%	7.065%	7.708%

4.5 Perdite

Ai sensi dell'art. 314d cpv. 6 LT, le perdite realizzate prima del passaggio a tassazione ordinaria possono essere compensate sull'utile netto solo per la quota parte che, prima del passaggio a tassazione ordinaria, era imponibile. Questa quota parte è calcolata sottraendo dal 100% la quota stabilita dall'autorità fiscale in relazione al punto 0 del formulario (c.d. "quota *e-contrario*").

Le perdite realizzate a partire dall'entrata in vigore della RFFA sono per contro computate interamente sull'utile netto.

4.5.1 Esempio perdite riportate

Esempio società G

La società G è stata imposta sino al 31.12.2019 come società ausiliaria ex art. 93 LT. L'attività della società G era esclusivamente rivolta all'estero e beneficiava, pertanto, di un'esenzione fiscale pari all'80% dell'utile imponibile realizzato.

Negli anni precedenti l'entrata in vigore della RFFA ha realizzato i seguenti utili/ perdite:

		2017	2018	2019
Perdite accertate / utili imponibili	A	-10'000	-5'000	1'000
perdite riportate stato al 31.12.2019				-14'000

Ritenuto come ai sensi dell'art. 314d cpv. 6 LT, le perdite realizzate prima del passaggio a tassazione ordinaria possono essere compensate sull'utile netto solo per la quota parte che, prima del passaggio a tassazione ordinaria, era imponibile, per la società G, questa quota parte ammonta al 20%, avendo approfittato di un'esenzione fiscale per il restante 80%. Le perdite riportabili sul periodo fiscale 2020 ammontano pertanto a CHF 2'800 e non a CHF 14'000.

		2017	2018	2019	2020
Perdite accertate / utili imponibili	A	-10'000	-5'000	1'000	3'000
perdite riportate al 31.12.2019				-14'000	
Perdite computabili per l'anno seguente (*in quanto società ausiliaria prima del 1.1.2020)	*20%			-2'800	-2'800
Utile imponibile dopo compensazione delle perdite riportate		0	0	0	200

Nel primo periodo fiscale (2020) dopo l'entrata in vigore della RFFA l'utile imponibile, dopo compensazione delle perdite riportate, provenienti dallo statuto fiscale privilegiato, ammonta quindi a CHF 200. L'importo di CHF 200 corrisponde all'utile imponibile ai sensi del punto 3.1.4. La tassazione dei CHF 200 per il periodo fiscale 2020 dipende dalla casistica alla quale appartiene la società G (v. punto 4).

4.5.2 Esempio perdite nei periodi fiscali dopo l'entrata in vigore della RFFA**Esempio società H**

La società H è stata imposta sino al 31.12.2019 come società ausiliaria ex art. 93 LT. L'attività della società H era esclusivamente rivolta all'estero e beneficiava, pertanto, di un'esenzione fiscale pari al 80% dell'utile imponibile realizzato.

Negli anni 2018-2022 ha realizzato i seguenti utili/ perdite:

	2018	2019	2020	2021	2022
Perdite accertate / utili imponibili	-10'000	-1'000	-3'000	4'500	3'500
perdite riportate al 31.12.2019		-11'000			
Perdite computabili per l'anno seguente(*=> 20% regola valida solo fino al 31.12.2019)		(*) -2'200	-5'200	-700	
Utile imponibile / perdite accertate	0	0	0	0	2'800

Come nell'esempio precedente, le perdite realizzate prima del passaggio a tassazione ordinaria possono essere compensate sull'utile netto solo per la quota parte che, prima del passaggio a tassazione ordinaria, era imponibile. Per la società H questa quota parte ammonta al 20%, avendo approfittato di un'esenzione fiscale per il restante 80%.

Le perdite riportabili sul periodo fiscale 2020 ammontano pertanto a CHF 2'200 e non a CHF 11'000. Le perdite realizzate nel 2020 possono per contro essere computate interamente sul periodo fiscale 2021 e 2022. Nel 2022 la società H realizza un utile imponibile ai sensi del punto 3.1.4 di CHF 2'800. L'imposizione di questo importo dipende dalla casistica cui appartiene la società H (v. punto 4).

E. Imposte sul capitale

Le riserve occulte ed il Goodwill esposti tramite l'art. 314d LT non sono imposti ai fini delle imposte cantonali e comunali sul capitale.

F. Norma antielusiva

Onde evitare operazioni speculative al solo fine di un risparmio d'imposta, l'art. 314d cpv. 5 LT pone un freno a operazioni nel contesto di ristrutturazioni aziendali e precisa che, in caso di ristrutturazioni, per il calcolo dell'utile netto imponibile ai sensi del punto 3.1.4 risp. 3.1.1 fanno stato le cifre di bilancio degli ultimi 3 periodi fiscali, prima della ristrutturazione. In caso di trasferimento di esercizi, rami d'attività o immobilizzi aziendali, gli utili sono quindi da attribuire in maniera proporzionale.

G. Abrogazione della circolare DdC nr. 29/2017

L'art. 78g cpv. 3 LAID regola il passaggio tra le vecchie prassi cantonali e la norma transitoria di cui all'art. 78g cpv. 1 LAID.

Questo articolo parte dal presupposto che le vecchie prassi cantonali continuino ad essere applicate anche dopo l'entrata in vigore della riforma. Nel proprio progetto di implementazione della RFFA a livello cantonale, il Canton Ticino ha per contro disposto che le riserve quantificate in passato con la Circolare DdC n. 29/2017 e non ancora completamente ammortizzate debbano essere trattate in maniera identica alle riserve quantificate al momento dell'entrata in vigore della RFFA (v. punto 2).

Con l'entrata in vigore dell'adeguamento della Legge tributaria cantonale alla Legge federale concernente la riforma fiscale e il finanziamento dell'AVS (RFFA) - Riforma fiscale cantonale – Messaggio 7684, non sarà dunque più possibile alcuna applicazione della Circolare DdC n. 29/2017.

La stessa è di conseguenza abrogata con effetto al 31.12.2019.

H. Entrata in vigore

La presente Circolare, nella forma e nei modi esposti, trova applicazione dal 1.1.2020.

Divisione delle contribuzioni
Il Direttore:

Lino Ramelli