

Messaggio

numero

8229

data

25 gennaio 2023

competenza

DIPARTIMENTO DELLE FINANZE E DELL'ECONOMIA

Rapporto del Consiglio di Stato sull'iniziativa parlamentare del 7 maggio 2018 presentata nella forma elaborata da Paolo Pamini e cofirmatari "Interpretazione economica delle ristrutturazioni" e controprogetto

Signora Presidente,
signore e signori deputati,

prima di entrare nel contesto degli approfondimenti relativi all'iniziativa parlamentare in oggetto si precisa che gli stessi fanno seguito alla richiesta della Sottocommissione fisco della Commissione della gestione e delle finanze del 27 ottobre 2022, che chiedeva una presa di posizione da parte del Consiglio di Stato sui seguenti atti parlamentari (i cui termini sono scaduti):

- IE 513: Interpretazione economica delle ristrutturazioni;
- IE 514: Capitale proprio occulto;
- IE 515: Liberalità - saniamo l'illegalità e fermiamo la discriminazione delle iniziative private per scopo pubblico e di pubblica utilità;
- IE 635: Estensione dell'art. 87a della Legge tributaria al fine di esentare ai fini dell'imposta sul capitale le pretese intragruppo;
- IE 711: Modifica dell'art. 32 della Legge tributaria - deducibilità dei premi di cassa malati dei figli.

In data odierna codesto Consiglio ha licenziato, tramite i relativi messaggi, le prese di posizione sulle seguenti iniziative parlamentari: interpretazione economica delle ristrutturazioni (IE 513); liberalità - saniamo l'illegalità e fermiamo la discriminazione delle iniziative private per scopo pubblico e di pubblica utilità (IE 515) e sull'estensione dell'art. 87a della Legge tributaria al fine di esentare ai fini dell'imposta sul capitale le pretese intragruppo (IE 635).

Ricordiamo inoltre che lo scrivente Consiglio si è già espresso, con Messaggio n. 8207 del 9 novembre 2022, in relazione all'IE 711 che chiedeva la modifica dell'art. 32 della Legge tributaria in merito alla deducibilità dei premi di cassa malati dei figli. La stessa è poi stata evasa dal Parlamento con decisione del 14 dicembre 2022.

Per quanto concerne l'iniziativa parlamentare sul tema del "Capitale proprio occulto" (IE 514), ci riserviamo di presentare il relativo messaggio unicamente dopo un'analisi più approfondita della fattispecie.

In aggiunta, rileviamo che l'iniziativa parlamentare elaborata "Modifica della Legge tributaria – Introduzione dell'art. 58a al fine di concedere ai contribuenti un rimborso immediato dell'imposta preventiva" (IE634) è stata ritirata in data 7 novembre 2022.

I. CONTENUTO DELL'INIZIATIVA PARLAMENTARE ELABORATA

Con questa proposta, i promotori dell'iniziativa parlamentare elaborata chiedono di fissare nel testo di legge il principio che, nell'ambito delle ristrutturazioni ed in presenza di vari successivi passi ai sensi del diritto civile, che costituiscono un tutt'uno nel contesto della ristrutturazione in giudizio, vale un'interpretazione economica orientata al risultato che, secondo le circostanze, può prescindere dal trattamento civilistico.

Tale precisazione, a mente dei promotori dell'iniziativa, è per esempio orientata ai casi di successione aziendale, nei quali una stretta applicazione civilistica di tutti i passi logici della ristrutturazione, secondo l'ottica fiscale (necessari per determinare le conseguenze fiscali della ristrutturazione), può implicare ripetute iscrizioni e modifiche del Registro di commercio e del Registro fondiario, evitabili da un punto del diritto civile e pubblico.

L'iniziativa mira pertanto a garantire lo stesso trattamento fiscale delle ristrutturazioni a prescindere dalla via civilistica intrapresa, in applicazione di un approccio economico secondo il principio "*substance over form*".

II. VALUTAZIONE DELL'INIZIATIVA PARLAMENTARE ELABORATA

L'art. 70 LT è stato introdotto, nella sua forma attuale, con il messaggio n. 5849 del 17 ottobre 2006, approvato dal Parlamento in data 13 dicembre 2006¹, avente quale scopo quello di adattare il diritto tributario cantonale alle allora nuove disposizione fiscali federali (LAID² e LIFD³) introdotte a seguito della Legge federale sulla fusione, la scissione, la trasformazione e il trasferimento di patrimonio del 3 ottobre 2003 (Legge sulla fusione)⁴.

La nuova LFus, che è entrata in vigore a contare dal 1° luglio 2004, ha introdotto delle *basi legali di diritto privato* più chiare, meno sommarie e più complete in relazione alle diverse possibilità di modificare le strutture giuridiche delle aziende (ditte individuali, società di persone e persone giuridiche). Oltre ad aver ampliato e definito le possibili operazioni che rientrano nel contesto delle ristrutturazioni ammissibili (fusioni, scissioni, trasformazioni e trasferimenti di patrimonio) l'applicazione della legge è stata estesa alle società di capitali, a quelle in nome collettivo e in accomandita, alle società cooperative, come pure alle associazioni, alle fondazioni e alle ditte individuali (v. art. 1 cpv. 1 LFus).

Lo scopo di questa nuova legge è stato quello di "*garantire la certezza del diritto e la trasparenza, tutelando nel contempo i creditori, i lavoratori dipendenti e i titolari di partecipazioni minoritarie*" (v. art. 1 cpv. 2 LFus) e, in definitiva, anche quello di assicurare una maggiore flessibilità alle strutture societarie così da permetterne un più facile adeguamento delle stesse alle esigenze del mercato e dell'economia. Di conseguenza, le diverse forme di ristrutturazione (fusione, scissione, trasformazione e trasferimento di patrimonio) sono state disciplinate nel dettaglio, precisando anche in riferimento a quale soggetto giuridico le stesse possono essere concretamente applicate.

¹ FU 2006 101; BU 2007 45.

² Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni del 14 dicembre 1990 (LAID; RS 642.14; RU 1991 1256).

³ Legge federale sull'imposta federale diretta del 14 dicembre 1990 (LIFD; RS 642.11; RU 1991 1184).

⁴ RU 2004 2617 (in seguito: LFus; RS 221.301).

La nuova LFus ha modificato anche il diritto tributario federale con l'introduzione, nella LAID e nella LIFD, delle disposizioni che stabiliscono le condizioni affinché una ristrutturazione possa essere considerata fiscalmente neutra e le conseguenze fiscali in caso di mancato rispetto di queste condizioni. Si tratta in particolare delle modifiche dell'art. 19 cpv. 1 e 2 LIFD, rispettivamente 8 cpv. 3 e 3^{bis} LAID che regolamentano le ristrutturazioni nell'ambito di un'impresa di persone (ditta individuale, società di persone) e degli artt. 61 e 64 nuovo cpv. 1^{bis} LIFD, rispettivamente 24 cpv. 3, 3^{ter}, 3^{quater}, 3^{quinqies} e 4^{bis} LAID che riguardano le ristrutturazioni, rispettivamente le sostituzioni (di partecipazioni) che toccano le persone giuridiche, come pure dell'art. 12 cpv. 4 lett. a) LAID che disciplina gli effetti delle operazioni di ristrutturazione (siano esse riferite a persone fisiche o giuridiche) che hanno per oggetto dei trasferimenti immobiliari e concernono quindi anche l'imposta sugli utili immobiliari.

Tutte le disposizioni della LIFD e della LAID sono entrate in vigore con effetto a partire dal 1° luglio 2004; tuttavia, per quanto riguarda il diritto imperativo (o obbligatorio) della LAID, ai Cantoni è stato lasciato un termine di tre anni (a contare dall'entrata in vigore delle modifiche della LAID stessa) per adeguare il loro diritto tributario (art. 72e LAID). Con votazione del 13 dicembre 2006, il Parlamento cantonale ha approvato l'entrata in vigore delle disposizioni previste dal messaggio più sopra menzionato con effetto al 1° gennaio 2007 (BU 2007, 45).

Pertanto, per quanto concerne il tema oggetto della presente iniziativa parlamentare elaborata, sono entrati in vigore l'art. 18 cpv. 1 e 2 LT, concernente le ristrutturazioni che interessano principalmente le *persone fisiche* (dite individuali e società di persone), come pure l'art. 70 LT, concernente le ristrutturazioni nell'ambito delle *persone giuridiche*, unitamente all'art. 125 lett. e) LT, che riguarda il differimento dell'imposizione degli utili immobiliari, di persone fisiche e giuridiche, nell'ambito di operazioni di ristrutturazione aziendale.

In riferimento alle modifiche legislative della LIFD e della LAID (ma anche a quelle che riguardano l'imposta preventiva e le tasse di bollo) l'Amministrazione federale delle contribuzioni (in seguito: AFC) ha pubblicato una circolare⁵ molto esaustiva che, anche grazie all'aiuto di una serie di esempi pratici, spiega le conseguenze e gli effetti fiscali relativi alle diverse forme di ristrutturazione sia per le aziende e le società coinvolte, sia per i detentori di diritti di partecipazione interessati. Questa circolare federale - benché riferita alle imposte della Confederazione - trova diretta applicazione anche nel contesto delle imposte dirette dei Cantoni. Questo per il semplice fatto che le nuove disposizioni della LIFD sono - per effetto dell'armonizzazione alla LAID - uguali a quelle della LT.

Questa circolare, che rappresenta la *prassi* in materia di applicazione delle disposizioni federali e cantonali in parola, prevede già l'applicazione di un'interpretazione fondata su una valutazione economica delle ristrutturazioni, orientata al risultato finale e che prescinde dalle soluzioni adottate nel diritto civile per effettuare le operazioni di ristrutturazione (si veda: Circolare AFC 5a del 1° febbraio 2022, cifra n. 2.2.1. *penultimo paragrafo*, p. 13, per quanto concerne le persone fisiche e, a titolo di esempio, si vedano

⁵ Circolare n. 5 del 1° giugno 2004 dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) concernente le "Ristrutturazioni", di seguito sostituita dalla Circolare n. 5a del 1° febbraio 2022, consultabile all'indirizzo <https://www.estv.admin.ch/estv/it/home/imposta-federale-diretta/informazioni-specifiche-afd/circolari.html>.

anche la cifra n. 2.2.2., p. 14 come pure la cifra n. 4.1.2.1.6., p. 32 per i casi di ristrutturazione delle persone giuridiche).

Anche a livello di messaggio LFus⁶, alla cifra n. 1.3.9.2. *“Principi direttori della revisione del diritto fiscale”*, viene sottolineato che *“[...] La creazione di una legge sulla fusione consente di formulare in modo più chiaro e al passo coi tempi le norme sulla ristrutturazione della LIFD e della LAID, adeguandole inoltre alle modifiche del diritto civile. Si tratta in particolare di impedire che le possibilità di strutturazione offerte dal diritto civile siano vanificate dal diritto fiscale”*.

Lo stesso dicasi in relazione a quanto sottolineato al capitolo n. 1.3.9.4. del messaggio LFus, al capitolo *“Rapporto con il diritto civile”*, in fine, quanto viene specificato che *“[...] Il trasferimento di patrimonio può essere utilizzato per operazioni di ristrutturazione per le quali il diritto civile non mette a disposizione alcun istituto di diritto societario, ma può anche servire ad alienare a un terzo i beni appartenenti a una società o a trasferire agli azionisti, quali dividendi in natura, gli attivi di una società. [...] Anche le ristrutturazioni fondate su un trasferimento di patrimonio possono pertanto essere compiute senza conseguenze dal punto di vista fiscale nella misura in cui sono economicamente assimilabili a una fusione, a una scissione o a una trasformazione”*.

Della medesima opinione, quanto all'interpretazione economica delle operazioni di ristrutturazione, vi è anche la dottrina più autorevole⁷.

La modifica legislativa proposta dai promotori dell'iniziativa parlamentare elaborata in oggetto permette dunque di ancorare direttamente in una base legale formale il principio, già applicato nella prassi, secondo il quale la nozione di ristrutturazione deve essere orientata al risultato e la sua interpretazione deve essere fondata su una valutazione economica, che prescinde dalle soluzioni adottate nel diritto civile. La modifica in parola contribuisce pertanto a migliorare la certezza del diritto.

III. PROPOSTA DI CONTROPROGETTO

Tenuto conto delle finalità dell'iniziativa parlamentare elaborata che, ai fini di una migliore certezza del diritto, mira ad introdurre in una base legale formale un principio già oggi applicato nella prassi, secondo il quale la nozione di ristrutturazione deve essere orientata al risultato e la sua interpretazione deve essere fondata su una valutazione economica, il Consiglio di Stato propone di estendere la medesima modifica anche all'art. 18 LT, concernente le fattispecie di ristrutturazioni di imprese di persone (ditta individuale, società di persone), con l'aggiunta di un nuovo capoverso 4 di uguale tenore.

⁶ Messaggio n. 00.052 a sostegno di una legge federale sulla fusione, la scissione, la trasformazione e il trasferimento di patrimonio del 13 giugno 2000; FF **2000** 3765 (in seguito: Messaggio LFus).

⁷ Si veda: MARKUS REICH/JULIA VON AH, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. Auflage, Zweifel/Beusch [a cura di], Basel 2017; nm. 4 e nm. 17 ad art. 19 LIFD, come pure nm. 34 ad art. 61 LIFD; XAVIER OBERSON/PIERRE-MARIE GLAUSER, in: Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, Yersin/Noël [a cura di], Bâle 2008, nm. 4 ad art. 19 LIFD; PETER SPORI/MARTIN MOSE, in: Fusionsgesetz: Kongruenzen und Inkongruenzen zwischen Zivil- und Steuerrecht, Zeitschrift des bernischen Juristenvereins (ZBJV) 140/2004, Jörg Schmid/Sibylle Hofer [a cura di], cifra n. 2a, p. 306.

IV. RIPERCUSSIONI FINANZIARIE

L'impatto finanziario del controprogetto proposto è essenzialmente nullo, trattandosi di fissare nel testo di legge quanto oggi già applicato sotto forma di prassi. Potrebbe essere dato un leggero minor prelievo ai sensi delle tasse di mutazione a registro fondiario e di commercio, difficilmente quantificabile.

V. CONCLUSIONI

Per i motivi di cui sopra, il Consiglio di Stato invita il Gran Consiglio a respingere l'iniziativa parlamentare elaborata e ad accogliere l'annesso controprogetto.

Vogliate gradire, signora Presidente, signore e signori deputati, l'espressione della nostra massima stima.

Per il Consiglio di Stato

Il Presidente: Claudio Zali

Il Cancelliere: Arnoldo Coduri

Disegno di

**Legge
tributaria
(LT)**
modifica del.....

IL GRAN CONSIGLIO
DELLA REPUBBLICA E CANTONE TICINO

visto il messaggio del Consiglio di Stato n. 8229 del 25 gennaio 2023,

decreta:

I

La legge tributaria del 21 giugno 1994 (LT) è modificata come segue:

Art. 18 cpv. 4

⁴La nozione di ristrutturazione è orientata al risultato: la sua interpretazione è dunque fondata su una valutazione economica che prescinde dal giudizio ai sensi del diritto civile.

Art. 70 cpv. 6

⁶La nozione di ristrutturazione è orientata al risultato: la sua interpretazione è dunque fondata su una valutazione economica che prescinde dal giudizio ai sensi del diritto civile.

II

¹La presente legge sottostà a referendum facoltativo.

²Essa entra in vigore il 1° gennaio 2024.