



---

Trasferimenti privilegiati nella sostanza privata:  
casi speciali

---

LIG 18 III

## 1. TRASFERIMENTO NELLA SOSTANZA PRIVATA E ACQUISTO DI BENI SOSTITUTIVI

### 1.1 Fattispecie

Il contribuente aliena un immobile della sostanza fissa necessaria all'azienda e in seguito acquista un oggetto sostitutivo. Egli trasferisce le riserve occulte realizzate con la vendita all'oggetto sostitutivo. Dopo anni smette di esercitare la propria attività e trasferisce l'immobile nella sostanza privata.

Il contribuente fa ricorso a un trasferimento privilegiato nella sostanza privata ai sensi dell'art. 18 cpv. 3 LIG. In questo contesto si pone l'interrogativo se il passaggio delle riserve occulte all'oggetto sostitutivo sia da qualificare come ammortamento da imporre in occasione del trasferimento.

### 1.2 Valutazione giuridica

Secondo la dottrina<sup>1</sup> e la giurisprudenza<sup>2</sup> predominanti in materia, l'acquisto di beni sostitutivi va contabilmente operato in modo tale che la differenza fra il ricavato dall'alienazione e il valore contabile del bene alienato debba essere utilizzata per l'ammortamento immediato del bene sostitutivo<sup>3</sup> oppure debba essere costituita una riserva per beni sostitutivi nella rispettiva entità. Questa riserva deve essere sciolta una volta avvenuto l'acquisto oppure impiegata per ammortizzare il bene sostitutivo. Dal profilo contabile le riserve occulte vengono trasferite all'oggetto sostitutivo tramite ammortamento.

Secondo l'art. 18 cpv. 3 LIG gli immobili della sostanza fissa necessaria all'azienda possono essere trasferiti, al valore d'investimento, nella sostanza privata. Gli ammortamenti effettuati in precedenza a carico del risultato di gestione dell'azienda vanno tassati. L'incremento di valore subentrato dall'acquisto può però essere trasferito nella sostanza privata senza incidenza sulle imposte ossia in maniera fiscalmente neutrale. Di conseguenza si deve procedere all'imposizione unicamente se dall'acquisto dell'immobile sono stati operati ammortamenti sull'oggetto in questione. Con l'art. 18 cpv. 3 LIG il legisla-

---

<sup>1</sup> F. Cagianut/E. Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3a ed., 1993, § 14 N 58; P. Locher, Kommentar zum DBG, parte I, art. 30 N. 17; M. Reich, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, LAID, 2a ed., art. 8 N 81; M. Reich/M. Duss, Unternehmensumstrukturierungen, Basilea 1996, pag. 66; M. Reich/M. Züger, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2 a, LIFD, 2a ed., art. 30 N 20; H. Weidmann/B. Grossmann/R. Zigerlig, Wegweiser durch das St. Gallische Steuerrecht, 6a ed., pag. 99 segg.

<sup>2</sup> VGer SG, in: StE 2007 B 23.5 no. 5; VGer SZ, in: StPS 15/1997, pag. 73 segg.; VGer AG, in: AGVE 1996, pag. 228.

<sup>3</sup> In caso di acquisto nel medesimo esercizio o in caso di acquisto anticipato.

tore ha voluto rendere possibile un trasferimento dell'aumento di valore dall'imposta sul reddito all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare risp. dalla sostanza commerciale alla sostanza privata.

La sostituzione di oggetti della sostanza fissa necessaria all'azienda deve poter avvenire in maniera fiscalmente neutrale: questa la volontà del legislatore (LIG 33). Se questa neutralità tributaria dovesse essere osservata anche nel caso di un successivo trasferimento nella sostanza privata, le riserve occulte trasferite all'oggetto sostitutivo dovrebbero essere suddivise secondo la loro provenienza in ammortamenti e incremento di valore. Di conseguenza nel caso di un successivo trasferimento nella sostanza privata sarebbe attuabile soltanto una realizzazione pari agli ammortamenti precedentemente consentiti. L'incremento di valore sorto sull'oggetto originario e sull'oggetto sostitutivo potrebbe essere trasferito nella sostanza privata senza realizzazione.

In questo contesto si pone la questione dell'onere probatorio. L'acquisto di beni sostitutivi genera sia dal profilo contabile sia quindi da quello fiscale (principio della determinazione) un ammortamento, che secondo il tenore dell'art. 18 cpv. 3 LIG va imposto in occasione del trasferimento nella sostanza privata. Se il contribuente riesce a provare che con l'acquisto di beni sostitutivi non sono stati trasferiti all'oggetto sostitutivo ammortamenti operati in precedenza, bensì utili da incremento di valore, può essere esentato da imposizione. Per contro se non è in grado di provarlo, si parte dal presupposto che con l'acquisto di beni sostitutivi siano stati trasferiti all'oggetto sostitutivo un terzo dell'aumento di valore e due terzi di ammortamenti.

### 1.3 Prassi

Se un immobile della sostanza fissa necessaria all'azienda, del quale il contribuente entra in possesso tramite acquisto di beni sostitutivi, viene trasferito nella sostanza privata, le riserve occulte soggiacciono come segue all'imposta sul reddito:

- le riserve occulte trasferite all'oggetto sostitutivo, per quanto il contribuente non prova che si è trattato di utili da aumento di valore;
- gli ammortamenti effettuati sull'oggetto sostitutivo;
- al massimo può essere imposta la differenza fra il valore commerciale e il valore contabile.

#### Esempio

Acquisto primo oggetto	500		
Ammortamenti	<u>200</u>	→	<b>Con prova</b> ammortamenti recuperati 600
Valore contabile	300		
Vendita	<u>1'000</u>		
Utile	<u>700</u>		
Costi oggetto sostit.	1'700		
Acquisto oggetto sostit.	700	→	<b>Senza prova:</b> ammortamenti recuperati 867
Ammortamenti	<u>400</u>	→	
Valore contabile	<u>600</u>		
Trasfer. sost. priv.			
valore comm.	<u>2'000</u>		

↗ **2/3**