

Il principio degli apporti di capitale (PAC)

Circolare N.29

Seminario SUPSI del 16 dicembre 2010

Il principio degli apporti di capitali è una modifica legislativa svizzera che entra in vigore dal 1 gennaio 2010.

Principio:

In base alla nuova normativa, gli apporti di capitale (apporti, aggio ed i pagamenti supplementari) da parte dei titolari di diritti di partecipazioni (effettuati direttamente) ed esposti separatamente nel bilancio commerciale sono equiparati al capitale azionario o sociale (principio dell'apporto di capitale).

Conseguenza: i versamenti dalle riserve di apporti di capitale non sottostanno né all'IP né all'imposta sul reddito. (art 20 e 125 LIFD ed art 5 LIP).

Questa norma è complicata nei dettagli; il PAC crea un nuovo mondo fiscale:

- Fino ad ora: capitale azionario regolato nel CO; consistenza e modifiche fissati nel RC
- Nuovo: contabilizzazione delle riserve da apporti di capitale; consistenza e modifiche non fissate nel RC.
- Modifiche PAC: vengono registrate unicamente dall'AFC.

Condizioni imperative:

Gli apporti, l'aggio ed i pagamenti supplementari sono quelli:

- versati **direttamente** dai titolari dei diritti di partecipazione (forniti in maniera diretta)
- allibrati quale **apporto** nella società che li riceve
- contabilizzati in maniera **separata** del bilancio commerciale approvati dall'AG

Apporti mascherati / Triangolazione

- Gli apporti mascherati (p.es: attivi sottovalutati) costituiscono una riserva, in caso di distribuzione di dividendi questi sono imponibili.
- Triangolazioni (p.es: fornitore di merce sottocosto fra due società detenute da una singola persona) non entrano a far parte della circolare N. 29 perché non sono forniti direttamente dall'azionista.

Perdite riportate:

- le compensazioni delle perdite con le riserve da apporti di capitale sono ammesse, tuttavia si perde poi in seguito la possibilità di distribuire le riserve da apporti di capitale esenti da imposte.

Safin Revisioni e Fiduciaria s.a.

Corso Elvezia 16
CP 3320
6901 Lugano, Svizzera

tel. +41-(0)91 - 923 12 54
fax +41-(0)91 - 921 31 07

Safin

**Revisioni
e Fiduciaria s.a.**

To do's:

- 31.12.2010: informare AFC su apporti di capitali avvenuti dal 1.1.1997; (form 170 + excel); AFC deciderà in merito. Se non si presenta la documentazione si perde il diritto di utilizzare il PAC.
- 30 giorni dopo AG: comunicare le distribuzioni delle riserve di capitali all'AFC

Altre riserve

Non sono considerate riserve da apporti di capitale:

- utili correnti e riportati
 - apporti dissimulati di capitale
 - apporti di capitale non effettuati direttamente dai titolari dei diritti di partecipazione
 - apporti di capitale effettuati prima del 1.1.1997
 - apporti non evidenziati separatamente nel bilancio commerciale
- le altre riserve non possono essere trasformate in riserve da apporti di capitali

Distribuzioni (AG che decide cosa distribuire)

- distribuzione di PAC → nessuna conseguenza sul reddito
- nessuna indicazione da parte dell'AG → vengono considerate distribuzioni dalle altre riserve
- distribuzione dissimulate di utile → vengono qualificate quali distribuzioni delle altre riserve
- distribuzioni asimmetriche → ripartizione proporzionale
- valevole per società CH ed estere
- distribuzione di altre riserve → imposizione parziale secondo art 20 1bis LIFD, quindi al 60% (se applicabile)
- in caso di mancata delibera dettagliata da parte dell'AG → prima si distribuiscono le altre riserve e poi la riserva da AC
- nessuna distinzione tra azionisti o singoli diritti di partecipazione (non permesso distribuire tutta la riserva da AC al signor X ed al signor Y distribuire le altre riserve)

Azioni gratuite e aumento gratuito del valore nominale

- se liberate a carico delle altre riserve → imposta sul reddito e IP
- se liberate dalla riserva da AC → nessuna conseguenza fiscale
- se le azioni vengono nuovamente ammesse → il sovrapprezzo (> al valore nominale) rappresenta un riserva da AC
- riserve per azioni proprie → da altre riserve o da AC (in questo caso: evidenziate separatamente fra le riserve da AC)

Possibilità:

Safin Revisioni e Fiduciaria s.a.

Corso Elvezia 16
CP 3320
6901 Lugano, Svizzera

tel. +41-(0)91 - 923 12 54
fax +41-(0)91 - 921 31 07

Safin

**Revisioni
e Fiduciaria s.a.**

- a) in seguito a diminuzione di capitale (acquisto azioni proprie per diminuire capitale)
suddivisione tra apporto di capitale e riserve aperte avviene in modo proporzionale
- b) in seguito al sorpasso del limite percentuale
suddivisione tra apporto di capitale e riserve aperte avviene in modo proporzionale
- c) acquisto porta alla liquidazione parziale indiretta
analogo come liquidazione parziale diretta in base ai rapporti esistenti al momento del riacquisto

Liquidazione parziale indiretta (prelevamento di dividendo)

- in base alla contabilizzazione della distribuzione presso la società (se il dividendo viene distribuito dalla riserva per AC → nessuna conseguenza fiscale; altrimenti sì)

Arrivo di persone giuridiche dall'estero

- trasferimento di sede dall'estero in CH → la qualifica delle altre riserve non cambia
- l'intero apporto in natura viene qualificato quale riserva da AC

Ristrutturazione

- eccedenza di attivi da diritto commerciale (=ripresa al valore contabile) può essere esposta nel bilancio commerciale della società assuntrice in modo neutro come riserva da AC fintanto che esso eccede il capitale sociale.
- mancato rispetto del periodo di blocco (tassazione RO s/b art 19 cpv 2 LIFD): nel bilancio commerciale della società assuntrice non possono essere esposte riserve da

Fusione

- fusione di società indipendenti:
 - suddivisione tra fusione propria ed impropria è irrilevante dal punto di vista del PAC
 - aggio di fusione: dal punto di vista fiscale → riserva da AC nella misura in cui deriva da:
 - capitale sociale liberato;
 - riserve da AC esistenti nella società assunta
 - la perdita o l'utile di valore nominale e le perdite e gli utili da riserva da AC possono essere compensante tra di loro
 - fusione di società collegate (sorelle):
 - valgono gli stessi principi della fusione per le fusioni di società parallele
- Eccezione: fusioni per il risanamento

Trasformazioni

- PF → un reddito da partecipazioni quando vengono assegnate azioni con valori nominali superiori, pagamenti compensativi o altri vantaggi monetari a carico delle riserve aperte

- pagamenti compensativi, azioni gratuite, aumenti gratuiti del valore nominale ed altri redditi → soggetti all'IP se avvengono a carico delle riserve aperte
- eccedenza di liquidazione → sottostà all'imposta sul reddito ed all'imposta preventiva
- trasformazioni di altre persone giuridiche in società di capitale o cooperative:
 - imposta sul reddito: fintanto che alla PF viene assegnato valore nominale a titolo gratuito
 - le altre riserve → rappresentano riserve aperte (anche dopo la trasformazione)

Scissioni

- azioni gratuite, aumenti del valore nominale gratuito → soggetto all'imposta sul reddito ed all'IP se a carico delle riserve aperte; se a carico delle riserve da AC → nessuna conseguenza fiscale
- separazione a favore di una società sorella deficitaria → (ai fini IP) → teoria del triangolo

Fusione per incorporazione

- il detentore dei titoli di partecipazione della società assorbita coincide con quello della società incorporante
- società incorporante: nessun apporto di valori, ma solamente una trasformazione del patrimonio (attivi e passivi in cambio dei diritti di partecipazione)
- utile di fusione (valore contabile della partecipazione è inferiore all'eccedenza di attivi) → costituisce utile imponibile e l'utile contabile passa dal conto economico nell'utile di bilancio
- utile di fusione → è da accreditare alle riserve aperte (art 61 cpv 5 LIFD)
- riserve da AC della società assuntrice → rimangono invariate
- riserve da AC della società assorbita → annullate per mezzo della fusione

Apporti di capitali occulti

- PAC → applicato unicamente nel caso in cui gli apporti vengono fatti apertamente, contabilizzati ed esposti nel bilancio commerciale
- Esempio:
 - X apporta alla YSA l'immobile per TCHF 1,000.- (valore venale TCHF 2,000.-)
 - rivalutazioni di immobile nell'anno dell'apporto → esposta separatamente nel bilancio commerciale → distribuzione in seguito → fiscalmente neutra
 - rivalutazione dell'immobile negli anni successivi → riserva generale → utile imponibile
- YSA trasferisce l'immobile a X ad un valore inferiore al valore venale
 - Y → realizza un reddito imponibile da sostanza mobiliare (imponibile al 60% giusta art 20 cpv 1, c LIFD e art 20 cpv 1bis LIFD)
 - prestazione valutabile in denaro → IP

Risanamento

- versamenti suppletivi → considerati apporti se:
contabilizzati a CE e compensazione diretta; oppure
contabilizzati direttamente a riserva → esposizione su un conto separato
- compensazione delle perdite con il versamento suppletivo → l'apporto scompare e non può più essere rimborsato all'azionista

Vantaggio tra società sorelle

- Esempio:
X azionista detiene nella sostanza privata le partecipazioni al 100% di A SA e B SA
A SA ha nei cfr di B SA un credito scoperto di TCHF 100.- per forniture.
B SA realizza una perdita di TCHF 90.-
X decide che A SA può rinunciare al proprio credito per TCHF 90.-
 - rinuncia parziale del credito → teoria del triangolo sia per l'IP che l'imposta sul reddito
 - Conseguenze fiscali:
 - A SA: aumento dell'utile imponibile nella misura dell'abbandono del credito (prestazione valutabile in denaro); di principio dovuta l'IP e l'imposta di bollo
 - X: reddito imponibile (reddito da capitale mobile) pari all'ammontare dell'abbandono del credito. Imposizione parziale possibile (art 20 cpv 1bis LIFD)
 - B SA: apporto di capitale imponibile. Per l'AFC l'abbandono del credito non vale quale PAC perché, nel rispetto della preminenza del rendiconto contabile, lo stesso non è stato direttamente fornito dall'azionista ma da una società sorella

Soluzione alternativa:

- A SA cede il credito ad X
- X rinuncia al credito → in questo caso si tratta di un apporto

Riassumendo

- apporti, aggio ed i pagamenti suppletivi dopo il 31.12.1996 vengono trattati quali rimborso di capitale azionario se:
 - allibrati nel bilancio commerciale
 - evidenziati in un conto separato
 - ogni cambiamento viene segnalato all'AFC
- apporti effettuati tra il 31.12.1996 ed il 31.12.2010 vanno evidenziati al più tardi nel bilancio dell'esercizio che termina al 31.12.2010 e comunicati all'AFC entro 30 giorni dopo l'AG.