



**Imposta federale diretta  
Imposta preventiva  
Tasse di bollo**

Berna, 9 settembre 2015

**Circolare n. 29a**

***Principio dell'apporto di capitale - nuovo diritto contabile***

**Indice**

<b>1.</b>	<b>Oggetto della circolare .....</b>	<b>3</b>
<b>2.</b>	<b>Apporti di capitale .....</b>	<b>4</b>
<b>2.1.</b>	<b><i>Principi .....</i></b>	<b>4</b>
<b>2.2.</b>	<b><i>Casi speciali.....</i></b>	<b>4</b>
2.2.1.	Concessione di vantaggi tra società sorelle .....	4
2.2.2.	Liberazione di nuovi diritti di partecipazione da parte di filiali .....	4
2.2.3.	Apporti di capitale derivanti da risanamenti .....	4
<b>3.</b>	<b>Riserve .....</b>	<b>5</b>
<b>3.1.</b>	<b><i>Riserve da apporti di capitale.....</i></b>	<b>5</b>
<b>3.2.</b>	<b><i>Altre riserve .....</i></b>	<b>5</b>
<b>4.</b>	<b>Distribuzioni / Rimborsi .....</b>	<b>5</b>
<b>4.1.</b>	<b><i>Principi .....</i></b>	<b>5</b>
<b>4.2.</b>	<b><i>Casi speciali.....</i></b>	<b>7</b>
4.2.1.	Azioni gratuite e aumenti gratuiti del valore nominale .....	7
4.2.2.	Liquidazione parziale diretta .....	7
4.2.3.	Riacquisto di diritti di partecipazione propri .....	7
4.2.4.	Liquidazione parziale indiretta .....	7
4.2.5.	Trasposizione .....	7
<b>5.</b>	<b>Ristrutturazioni .....</b>	<b>9</b>

<b>5.1.</b>	<b><i>Trasferimento di un'attività o di un ramo di attività da una società di persone a una persona giuridica</i></b> .....	<b>9</b>
<b>5.2.</b>	<b><i>Concentrazione (fusione)</i></b> .....	<b>9</b>
5.2.1.	Fusione propria e impropria di società indipendenti .....	9
5.2.2.	Fusione propria e impropria di società collegate .....	10
5.2.3.	Incorporazione di una filiale (up-stream merger).....	10
5.2.4.	Incorporazione della società madre (reverse merger).....	10
5.2.5.	Quasi-fusione .....	11
<b>5.3.</b>	<b><i>Trasformazione</i></b> .....	<b>11</b>
5.3.1.	Trasformazione di una società di capitali o di una società cooperativa in un'altra società di capitali o società cooperativa.....	11
5.3.2.	Trasformazione di una società di capitali o di una società cooperativa in un'associazione, una fondazione o in un'altra persona giuridica.....	11
5.3.3.	Trasformazione di un'associazione, una fondazione o un'altra persona giuridica in una società di capitali o in una società cooperativa.....	12
5.3.4.	Trasformazione di un istituto di diritto pubblico in una società di capitali o in una società cooperativa.....	12
5.3.5.	Trasformazione di una società di capitali o di una società cooperativa in una società di persone .....	13
<b>5.4.</b>	<b><i>Scissione</i></b> .....	<b>13</b>
<b>5.5.</b>	<b><i>Smembramento</i></b> .....	<b>14</b>
<b>5.6.</b>	<b><i>Trasferimento tra società Svizzere di un gruppo</i></b> .....	<b>14</b>
<b>6.</b>	<b>Trasferimento in Svizzera di una persona giuridica estera</b> .....	<b>15</b>
<b>7.</b>	<b>Esposizione nel conto annuale e comunicazione delle variazioni degli apporti di capitale</b> .....	<b>15</b>
<b>7.1.</b>	<b><i>Esposizione nel conto annuale</i></b> .....	<b>15</b>
<b>7.2.</b>	<b><i>Dichiarazione per l'imposta federale diretta</i></b> .....	<b>15</b>
<b>7.3.</b>	<b><i>Comunicazione per l'imposta preventiva</i></b> .....	<b>15</b>
<b>8.</b>	<b>Entrata in vigore</b> .....	<b>16</b>
	<b>Allegato 1: Esempi di trasposizione</b> .....	<b>17</b>
	<b>Allegato 2: Alternativa di presentazione delle proprie quote del capitale</b> .....	<b>19</b>

## 1. Oggetto della circolare

La legge federale del 23 marzo 2007 sul miglioramento delle condizioni quadro fiscali per le attività e gli investimenti imprenditoriali (legge sulla riforma II dell'imposizione delle imprese) ha ridisciplinato negli articoli 20 capoverso 3 e 125 capoverso 3 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11) e nell'articolo 5 capoverso 1<sup>bis</sup> della legge federale del 13 ottobre 1965 sull'imposta preventiva (LIP; RS 642.21) il rimborso degli apporti, degli aggi e dei versamenti suppletivi forniti dai titolari di diritti di partecipazione. In base alla nuova normativa, gli apporti di capitale da parte dei titolari di diritti di partecipazione sono equiparati al capitale azionario o sociale (principio dell'apporto di capitale).

Nella LIFD e nella LIP sono state introdotte le seguenti disposizioni:

### LIFD

Art. 20

<sup>3</sup> *Il rimborso degli apporti, dell'aggio e dei pagamenti suppletivi forniti dai titolari dei diritti di partecipazione dopo il 31 dicembre 1996 è trattato in modo identico al rimborso del capitale azionario o sociale.*

Art. 125

<sup>3</sup> *Ai fini della tassazione dell'imposta sull'utile, le società di capitali e le società cooperative indicano inoltre il loro capitale proprio al termine del periodo fiscale o dell'assoggettamento. Il capitale proprio comprende il capitale azionario o sociale liberato, gli apporti, l'aggio e i pagamenti suppletivi ai sensi dell'articolo 20 capoverso 3, esposti nel bilancio commerciale, le riserve palesi e le riserve latenti costituite per il tramite di utili imposti, nonché la parte del capitale di terzi economicamente equiparabile al capitale proprio.*

### LIP

Art. 5

<sup>1bis</sup> *Il rimborso degli apporti, dell'aggio e dei pagamenti suppletivi forniti dai titolari dei diritti di partecipazione dopo il 31 dicembre 1996 è trattato in modo identico a quello del capitale azionario o sociale se la società di capitali o la società cooperativa li allibra su un conto separato del bilancio commerciale e comunica ogni modifica di questo conto all'Amministrazione federale delle contribuzioni.*

## **2. Apporti di capitale**

### **2.1. Principi**

Sono considerati apporti di capitale ai sensi dell'articolo 20 capoverso 3 LIFD e dell'articolo 5 capoverso 1<sup>bis</sup> LIP gli apporti, gli aggi e i versamenti suppletivi effettuati direttamente dai titolari dei diritti di partecipazione che sono stati contabilizzati ed esposti palesemente nel bilancio commerciale della società di capitali o della società cooperativa beneficiaria (apporti palesi di capitale). Il conto separato per le riserve da apporti di capitale secondo l'articolo 5 capoverso 1<sup>bis</sup> LIP deve essere esposto nel conto: riserve legali da capitali.

Per le società di capitali e le società cooperative che sottostanno all'imposta preventiva in virtù dell'articolo 9 capoverso 1 LIP, la caratterizzazione fiscale degli apporti di capitale ai fini dell'imposta preventiva è determinante anche per le imposte dirette.

### **2.2. Casi speciali**

#### **2.2.1. Concessione di vantaggi tra società sorelle**

In caso di concessione di vantaggi tra società sorelle, i titolari dei diritti di partecipazione ricevono, da un punto di vista economico, delle prestazioni valutabili in denaro da parte della società che versa la distribuzione; queste prestazioni sono apportate quali vantaggi nella società beneficiaria. In base al principio dell'apporto di capitale, la concessione di vantaggi tra società sorelle non è tuttavia caratterizzata come apporto nelle riserve da apporti di capitale, in quanto essi non sono forniti direttamente dai titolari dei diritti di partecipazione e poiché i plusvalori trasferiti nella società di capitali o nella società cooperativa beneficiaria possono essere contabilizzati in modo palese solo come rivalutazione.

#### **2.2.2. Liberazione di nuovi diritti di partecipazione da parte di filiali**

In caso di liberazione di diritti di partecipazione da parte di filiali, l'aggio realizzato dalla società madre attraverso un successivo piazzamento a terzi, può essere accreditato alle riserve derivanti da apporti di capitale.

#### **2.2.3. Apporti di capitale derivanti da risanamenti**

Gli apporti di capitale effettuati nel quadro di un risanamento (utile di risanamento improprio) devono essere compensati con le perdite esistenti per beneficiare della franchigia secondo l'articolo 6 capoverso 1 lettera k della legge federale sulle tasse di bollo (LTB; RS 641.10). Gli apporti in capitale che eccedono la franchigia dell'articolo 6 capoverso 1 lettera k LTB possono beneficiare del condono dalla tassa di emissione secondo l'articolo 12 LTB. Nella misura in cui tali apporti non sono utilizzati per compensare riporti di perdite commerciali, questi sono considerati fiscalmente come riserve derivanti da apporti di capitale ai sensi dell'articolo 20 capoverso 3 LIFD e dell'articolo 5 capoverso 1<sup>bis</sup> LIP.

### **3. Riserve**

#### **3.1. Riserve da apporti di capitale**

Gli apporti palesi di capitale effettuati dai titolari dei diritti di partecipazione possono essere accreditati in modo fiscalmente neutro alle riserve da apporti di capitale e sono equiparati al capitale azionario o al capitale sociale versato. Le perdite che sono compensate con le riserve da apporti di capitale riducono in modo definitivo tali riserve. Questo vale anche per gli apporti palesi di capitale effettuati dai titolari dei diritti di partecipazione dopo il 31 dicembre 1996 e prima dell'entrata in vigore, il 1° gennaio 2011, dell'articolo 20 capoverso 3 LIFD e dell'articolo 5 capoverso 1<sup>bis</sup> LIP (vedi n. 7.1).

#### **3.2. Altre riserve**

Gli utili dell'esercizio in corso e gli utili riportati, gli apporti dissimulati di capitale nonché gli apporti palesi di capitale che non provengono direttamente dai titolari dei diritti di partecipazione sono considerati fiscalmente come «altre riserve». Lo stesso vale per gli apporti palesi di capitale che non sono stati esposti in un conto separato nel bilancio commerciale. Una riqualifica delle «altre riserve» in riserve da apporti di capitale non è ammessa e non è riconosciuta fiscalmente.

### **4. Distribuzioni / Rimborsi**

#### **4.1. Principi**

La ripartizione delle liberalità consentite dalla società di capitali o dalla società cooperativa tra il rimborso da riserve da apporti di capitale e le distribuzioni da altre riserve, avviene secondo il libero apprezzamento della società di capitali o della società cooperativa che distribuisce gli utili, in base alla contabilizzazione e alla caratterizzazione delle riserve nel suo bilancio commerciale (interpretazione secondo l'origine).

Per le società di capitali e le società cooperative che sottostanno all'imposta preventiva in virtù dell'articolo 9 capoverso 1 LIP, la caratterizzazione fiscale delle liberalità consentite ai fini dell'imposta preventiva è determinante anche per le imposte dirette.

Le distribuzioni delle società di capitali o delle società cooperative sono imponibili nella misura in cui corrispondono alla distribuzione di altre riserve. Per il calcolo della parte imponibile della distribuzione, si sottrae il rimborso totale della quota prelevata delle riserve da apporti di capitale conformemente alla decisione dell'assemblea generale relativa all'utilizzo degli utili.

La determinazione della quota parte imponibile, determinata come precede, sarà considerata per tutti i diritti di partecipazione che danno diritto ad una parte dei dividendi.

Esempio:

Utile riportato	100	
Utile dell'esercizio corrente	1700	
Scioglimento di riserve legali da capitali	300	(riserve da apporti di capitale)
Scioglimento di riserve legali da utili	<u>100</u>	(altre riserve)
Totale a disposizione dell'assemblea generale	2200	
Dividendi	<b><u>2000</u></b>	
Riporto all'esercizio seguente	<u>200</u>	
Distribuzione totale	2000	100%
./. quota delle riserve da apporti di capitale	<u>- 300</u>	<u>15%</u>
Quota delle «altre riserve»	<u>1700</u>	<u>85%</u>

Il rimborso di riserve da apporti di capitale secondo l'articolo 5 capoverso 1<sup>bis</sup> LIP deve essere contabilizzata separatamente ai sensi dell'articolo 3 capoverso 1 dell'ordinanza del 19 dicembre 1966 sull'imposta preventiva (OIPrev; RS 642.211).. Queste riserve possono essere rimborsate unicamente mediante una cedola (coupon) distinta.

Qualora non fossero disponibili indicazioni dettagliate sulla ripartizione dei beni della società, quest'ultima è qualificata fiscalmente come distribuzione di «altre riserve».

I prelievi da riserve da apporti di capitale di una società di capitali o di una società cooperativa non sottostanno né all'imposta sul reddito (art. 20 cpv. 3 LIFD) né all'imposta preventiva (art. 5 cpv. 1<sup>bis</sup> LIP).

Le distribuzioni da «altre riserve» di una società di capitali o di una società cooperativa sono imponibili in virtù dell'articolo 20 capoverso 1 lettera c LIFD oppure dell'articolo 20 capoverso 1<sup>bis</sup> LIFD e soggiacciono all'imposta preventiva secondo l'articolo 4 capoverso 1 lettera b LIP.

Le distribuzioni dissimulate di utile sono caratterizzate come distribuzioni da «altre riserve» e sono imponibili in virtù dell'articolo 20 capoverso 1 lettera c oppure dell'articolo 20 capoverso 1<sup>bis</sup> LIFD e soggiacciono all'imposta preventiva secondo l'articolo 4 capoverso 1 lettera b LIP.

Le disposizioni della LIFD relative al rimborso di riserve da apporti di capitale si applicano alle società svizzere ed estere. Se le riserve da apporti di capitale non sono allibrate su un conto separato nel bilancio commerciale, oppure se il detentore dei diritti di partecipazione domiciliato in Svizzera non apporta la prova dell'esistenza e del rimborso di apporti di capitale, le distribuzioni effettuate da società di capitali o da società cooperative estere soggiacciono all'imposta federale diretta (imposta sul reddito) secondo l'articolo 20 capoverso 1 lettera c o l'articolo 20 capoverso 1<sup>bis</sup> LIFD.

Se le liberalità versate dalle società di capitali o dalle società cooperative non spettano nello stesso modo a tutti gli aventi diritto, la quota delle riserve da apporti di capitale, facente parte della ripartizione complessiva, non deve essere, per ogni titolare di partecipazioni, superiore alla quota proporzionale delle riserve da apporti di capitale rispetto alle riserve totali della società di capitali o della società cooperativa.

## **4.2. Casi speciali**

### **4.2.1. Azioni gratuite e aumenti gratuiti del valore nominale**

Le azioni gratuite e gli aumenti gratuiti del valore nominale liberati a carico delle «altre riserve» soggiacciono all'imposta federale diretta (imposta sul reddito) ai sensi dell'articolo 20 capoverso 1 lettera c o dell'articolo 20 capoverso 1<sup>bis</sup> LIFD e all'imposta preventiva secondo l'articolo 4 capoverso 1 lettera b LIP. Se la liberazione avviene a carico delle riserve provenienti dagli apporti di capitale, le azioni gratuite o gli aumenti gratuiti del valore nominale non soggiacciono né all'imposta sul reddito (art. 20 cpv. 3 LIFD) né all'imposta preventiva (art. 5 cpv. 1<sup>bis</sup> LIP). La parte imponibile della liberazione deve essere calcolata in base ai principi indicati al numero 4.1 della presente circolare.

### **4.2.2. Liquidazione parziale diretta**

La parte imponibile del ricavo della liquidazione deve essere calcolata in base ai principi di cui al numero 4.1 della presente circolare.

### **4.2.3. Riacquisto di diritti di partecipazione propri**

Se i diritti di partecipazione, il cui riacquisto ha già determinato un'imposizione immediata o differita in quanto liquidazione parziale, vengono nuovamente emessi, la parte del prezzo di emissione che supera il valore nominale rappresenta un apporto palese di capitale. L'aggio esposto è qualificato come riserva da apporti di capitale (vedi circolare n. 5 dell'AFC del 19.8.1999 Riforma 1997 dell'imposizione delle imprese – Nuova regolamentazione dell'acquisto di diritti di partecipazione propri, capitolo 6).

Le proprie quote di capitale, che devono figurare nel bilancio secondo l'articolo 959a capoverso 2, paragrafo 3, lettera a CO, possono essere iscritte quale posta negativa sotto le riserve legali da capitali, in tal caso, l'annullamento dei propri diritti di partecipazione o di scadenza dei termini ai sensi dell'art. 4a LIP non comportano alcuna conseguenza fiscale né ai sensi dell'imposta sul reddito né dell'imposta preventiva. Le proprie quote di capitale riacquistate, che sono rivendute entro il termine di cui all'articolo 4a LIP, modificano la posta negativa per le proprie quote di capitale, ma non l'importo delle riserve da apporti di capitale. Se le proprie quote di capitale non vengono rivendute entro il termine indicato nell'art. 4a LIP, l'imposizione avviene in base all'ammontare delle proprie quote di capitale figuranti al momento dell'acquisto quale posta negativa delle riserve legali da utili o delle riserve legali da capitali.

Per le proprie quote del capitale riacquistate prima del 1° gennaio 2011 ci si basa sull'ammontare dichiarato quale riserva per azioni proprie nel bilancio commerciale 2011, rispettivamente 2010/2011. Le riserve esistenti per azioni proprie secondo l'articolo 659a capoverso 2 CO, che sono state costituite a carico delle riserve da apporti di capitale, al momento del passaggio al nuovo diritto contabile secondo l'articolo 957 CO e segg. possono essere contabilizzate senza conseguenze fiscali nel conto separato per le riserve da apporti da capitale quali riserve legali da capitali.

### **4.2.4. Liquidazione parziale indiretta**

L'imposizione del reddito della sostanza proveniente da una liquidazione parziale indiretta secondo l'articolo 20a capoverso 1 lettera a LIFD è effettuata in base alla contabilizzazione della distribuzione nella società di capitali o nella società cooperativa, i cui diritti di partecipazione sono stati venduti. La parte imponibile deve essere calcolata in base ai principi di cui al numero 4.1 della presente circolare.

### **4.2.5. Trasposizione**

L'articolo 20a capoverso 1 lettera b LIFD disciplina le conseguenze fiscali del trasferimento di una partecipazione di almeno il 5 per cento nel capitale azionario o sociale di una società di capitali o di una società cooperativa dalla sostanza privata alla sostanza commerciale di un'impresa di persone o di una persona giuridica, nelle quali il venditore o la persona che ha effettuato l'apporto partecipa, dopo il trasferimento, con una quota di almeno il 50 per cento. Dal punto di vista economico questo trasferimento non rappresenta un'alienazione, ma una ristrutturazione della sostanza. Secondo il principio del valore nominale, a seguito di questa fattispecie qualificata come trasposizione, la quota di utile che eccede il valore nominale è considerato reddito da sostanza mobiliare.

In base al principio dell'apporto di capitale, il concetto di valore nominale ai sensi dell'articolo 20a capoverso 1 lettera b LIFD, in merito alla determinazione del reddito imponibile della sostanza, secondo l'articolo 20 capoverso 1 lettera c LIFD, deve essere interpretato in modo più ampio. Si considera reddito da sostanza mobiliare ai sensi dell'articolo 20a capoverso 1 lettera b LIFD, il ricavo della vendita che eccede il valore nominale (liberato) e la parte proporzionale delle riserve da apporti di capitale della società di capitali o della società cooperativa le cui partecipazioni sono state trasferite.

Se la partecipazione è trasferita per un valore che eccede il valore nominale e/o la parte proporzionale delle riserve da apporti di capitale e che questa plusvalenza è accreditata al capitale nominale e/o alle riserve della società di capitali o della società cooperativa assuntrice, le conseguenze fiscali si differenziano a seconda della modalità di contabilizzazione:

- se la plusvalenza è accreditata al capitale nominale e/o alle riserve da apporti di capitale, per la persona che l'ha apportata, l'aumento del capitale nominale e delle riserve da apporti di capitale è imponibile come reddito da sostanza mobiliare ai sensi dell'articolo 20a capoverso 1 lettera b LIFD in relazione con l'articolo 20 capoverso 3 LIFD (gli apporti di capitale sono equiparati al capitale azionario o sociale). Per quanto riguarda il calcolo del reddito imponibile si vedano gli esempi citati nell'allegato della presente circolare;
- se la plusvalenza è accreditata alle «altre riserve», l'onere fiscale latente sull'utile da distribuire sussiste; questo trasferimento risulta quindi neutro ai fini fiscali.

Per tutti i trasferimenti di partecipazioni anteriori al 1° gennaio 1997, la somma delle plusvalenze che superano il valore nominale è qualificata come «altra riserva».

I principi applicabili ai trasferimenti effettuati dopo il 31 dicembre 2010, si applicano in ugual modo ai trasferimenti di partecipazioni avvenuti posteriormente al 31 dicembre 1996 fino al 31 dicembre 2010. Pertanto, la totalità della plusvalenza che eccede il valore nominale e le riserve da apporti di capitale al momento del trasferimento, è qualificata come «altra riserva».

Per i trasferimenti di partecipazioni effettuati dopo il 31 dicembre 2006 che non sono considerati reddito da sostanza mobiliare ai sensi dell'articolo 20a capoverso 1 lettera b LIFD, si può accreditare alle riserve da apporti di capitale la totalità della plusvalenza che eccede il valore nominale.



## **5. Ristrutturazioni**

### **5.1. *Trasferimento di un'attività o di un ramo di attività da una società di persone a una persona giuridica***

Ai sensi del diritto commerciale, l'eccedenza di attivi dei valori patrimoniali trasferiti (ripresa al valore contabile) può essere contabilizzata senza incidenza fiscale nel conto riserva da apporti di capitale del bilancio commerciale della società di capitali o della società cooperativa assuntrice nella misura in cui questa è superiore al capitale azionario o al capitale sociale.

Se a seguito della violazione dei termini di attesa, le riserve occulte trasferite ai sensi dell'articolo 19 capoverso 2 LIFD sono oggetto di un recupero d'imposta, nel bilancio commerciale della società di capitali o della società cooperativa assuntrice non può essere costituita alcuna riserva da apporti di capitale.

### **5.2. *Concentrazione (fusione)***

#### **5.2.1. *Fusione propria e impropria di società indipendenti***

##### **a) Imposta federale diretta (imposta sul reddito)**

L'aggio di fusione costituisce una riserva da apporti di capitale solo nella misura in cui proviene da capitale azionario o da capitale sociale liberato oppure dalle riserve esistenti derivanti da apporti di capitale della società assunta.

In caso di fusione, i privati che detengono i diritti di partecipazioni realizzano un reddito della sostanza nella misura in cui ottengono un valore nominale più elevato, dei pagamenti compensatori o altre prestazioni valutabili in denaro a carico delle «altre riserve».

Gli aumenti e le perdite del valore nominale, nonché gli aumenti e le diminuzioni delle riserve da apporti di capitale, possono essere compensati tra di loro.

##### **b) Imposta preventiva**

In caso di ristrutturazione, le riserve che sono trasferite nelle «altre riserve» di una società di capitali o di una società cooperativa svizzera, non soggiacciono all'imposta preventiva in virtù dell'articolo 5 capoverso 1 lettera a LIP, a condizione che il substrato fiscale trasferito dell'imposta preventiva sia mantenuto.

I pagamenti compensatori, le azioni gratuite, gli aumenti gratuiti del valore nominale e altri redditi che in caso di fusione spettano ai titolari dei diritti di partecipazione o a terzi a loro vicini, soggiacciono all'imposta preventiva in virtù dell'articolo 4 capoverso 1 lettera b LIP, purché siano effettuati a carico delle «altre riserve» di una società di capitali o di una società cooperativa svizzera.

Gli aumenti e le perdite del valore nominale, nonché gli aumenti e le diminuzioni delle riserve da apporti di capitale, possono essere compensati tra di loro.

### 5.2.2. *Fusione propria e impropria di società collegate*

Si vedano le spiegazioni di cui al numero 5.2.1, tenendo conto delle seguenti particolarità:

a) Imposta federale diretta (imposta sul reddito)

Se una società con un bilancio deficitario propriamente detto riprende mediante incorporazione gli attivi e i passivi di una società controllata dagli stessi azionisti o dagli stessi soci (privati) e che dispone di riserve e di utili riportati, quest'ultimi ottengono una prestazione valutabile in denaro proveniente dal risanamento secondo l'articolo 20 capoverso 1 lettera c oppure l'articolo 20 capoverso 1<sup>bis</sup> LIFD, solo se in seguito alla fusione delle «altre riserve» sono state ridotte.

Lo stesso vale per la concessione di vantaggi a una società consorella con un bilancio deficitario propriamente detto.

b) Imposta preventiva

Se una società di capitali o una società cooperativa con bilancio deficitario propriamente detto riprende una società di capitali o una società cooperativa che dispone di riserve o viceversa, si applica la cosiddetta teoria del triangolo.

### 5.2.3. *Incorporazione di una filiale (up-stream merger)*

a) Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

Se l'assunzione degli attivi e dei passivi della società assorbita determina un utile contabile, questo fa parte dell'utile netto imponibile. Nella società assuntrice tale utile derivante dalla fusione deve essere imputato alle altre riserve (art. 61 cpv. 5 LIFD).

b) Imposta preventiva

Analogamente all'imposta federale diretta, l'utile contabile è qualificato come «altra riserva».

### 5.2.4. *Incorporazione della società madre (reverse merger)*

a) Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

In caso di incorporazione della società madre, i privati che detengono i diritti di partecipazione realizzano un ricavo da partecipazioni nella misura in cui ottengono un valore nominale più elevato, delle riserve da apporti di capitale più elevate, dei pagamenti compensatori o altre prestazioni valutabili in denaro. Gli aumenti del valore nominale e l'aumento delle riserve da apporti di capitale possono essere compensati con le corrispondenti perdite e diminuzioni.

Un eventuale aggio di fusione costituisce una riserva da apporti di capitale solo se corrisponde al capitale azionario o al capitale sociale liberato e alle esistenti riserve da apporti di capitale della società madre incorporata e se eccede il capitale azionario e le riserve da apporti di capitale già esistenti nella filiale.

b) Imposta preventiva

In caso di incorporazione della società madre, gli aumenti di valore nominale, gli aumenti delle riserve da apporti di capitale, i pagamenti compensatori o le altre prestazioni valutabili in denaro che pervengono ai detentori dei diritti di partecipazione soggiacciono all'imposta preventiva in virtù dell'articolo 4 capoverso 1 lettera b LIP. Gli aumenti del valore nominale e l'aumento delle riserve da apporti di capitale possono essere compensati con le corrispondenti perdite e diminuzioni. Un aggio di fusione entra nelle «altre riserve» della filiale assuntrice.

Un eventuale aggio di fusione costituisce una riserva da apporti di capitale solo se corrisponde al capitale azionario o al capitale sociale liberato e alle esistenti riserve da apporti di capitale della società madre incorporata e se eccede il capitale azionario e le riserve da apporti di capitale già esistenti nella filiale.

### 5.2.5. Quasi-fusione

a) Imposta federale diretta

Se nel quadro di una quasi-fusione sono apportati diritti di partecipazione in una società di capitali o in una società cooperativa, la totalità dell'apporto è qualificata come apporto palese di capitale. La parte di questo apporto palese di capitale che supera l'aumento del capitale azionario o del capitale sociale può essere esposta nel bilancio commerciale come riserva da apporti di capitale. Al riguardo occorre tuttavia osservare la regolamentazione relativa alla trasposizione di cui all'articolo 20a capoverso 1 lettera b LIFD (vedi n. 4.2.5.).

b) Imposta preventiva

Ad eccezione della trasposizione, le conseguenze fiscali sono uguali a quelle per l'imposta federale diretta. Se l'apporto di una partecipazione a una società di capitali o a una società cooperativa svizzera è effettuato da un azionista con domicilio all'estero, l'operazione deve essere esaminata dal punto di vista dell'articolo 21 capoverso 2 LIP (elusione fiscale).

## 5.3. Trasformazione

### 5.3.1. Trasformazione di una società di capitali o di una società cooperativa in un'altra società di capitali o società cooperativa

a) Imposta federale diretta (imposta sul reddito)

In caso di trasformazione, i privati che detengono i diritti di partecipazione realizzano un reddito da partecipazioni nella misura in cui ottengono un valore nominale più elevato, dei pagamenti compensatori o altre prestazioni valutabili in denaro a carico delle «altre riserve» della società di capitali o della società cooperativa trasformata.

b) Imposta preventiva

I pagamenti compensatori, le azioni gratuite, gli aumenti gratuiti del valore nominale e altri redditi che a seguito di una trasformazione spettano ai titolari dei diritti di partecipazione o a terzi a loro vicini, soggiacciono all'imposta preventiva in virtù dell'articolo 4 capoverso 1 lettera b LIP, purché siano effettuati a carico delle «altre riserve» di una società di capitali o di una società cooperativa svizzera.

### 5.3.2. Trasformazione di una società di capitali o di una società cooperativa in

### *un'associazione, una fondazione o in un'altra persona giuridica*

#### a) Imposta federale diretta (imposta sul reddito)

Dal punto di vista fiscale, questa trasformazione equivale a una liquidazione. L'eccedenza di liquidazione (valore venale dell'eccedenza di attivi meno il valore nominale e le riserve da apporti di capitale) soggiace all'imposta sul reddito in capo alle persone fisiche detentrici dei diritti di partecipazione.

#### b) Imposta preventiva

Dal punto di vista fiscale, la trasformazione di una società di capitali o di una società cooperativa in un'associazione, una fondazione o in un'altra persona giuridica equivale a una liquidazione. Sull'eccedenza di liquidazione (valore venale dell'eccedenza di attivi meno il valore nominale e le riserve da apporti di capitale) è dovuta l'imposta preventiva.

### **5.3.3. *Trasformazione di un'associazione, una fondazione o un'altra persona giuridica in una società di capitali o in una società cooperativa***

#### a) Imposta federale diretta (imposta sul reddito)

In caso di trasformazione di un'associazione, una fondazione o di un'altra persona giuridica in una società di capitali o in una società cooperativa, i privati che partecipano alla nuova società di capitali o alla nuova società cooperativa realizzano un reddito da diritti di partecipazione nella misura in cui ricevono gratuitamente del valore nominale «altre riserve», art. 20 cpv. 1 lett. c LIFD). Le riserve palesi contabilizzate fanno parte delle «altre riserve».

#### b) Imposta preventiva

I diritti di partecipazione emessi in caso di trasformazione di un'associazione, una fondazione o di un'altra persona giuridica in una società di capitali o in una società cooperativa non soggiacciono all'imposta preventiva, dato che sono creati a carico dell'attivo netto di una persona giuridica non soggetta all'imposta preventiva (associazione, fondazione o altra persona giuridica). Le riserve palesi contabilizzate fanno parte delle «altre riserve».

### **5.3.4. *Trasformazione di un istituto di diritto pubblico in una società di capitali o in una società cooperativa***

#### a) Imposta federale diretta

In caso di trasformazione diretta di un istituto di diritto pubblico in una società di capitali o in una società cooperativa mediante cambiamento della forma giuridica (art. 99 a 101 della legge federale del 3 ottobre 2003 sulla fusione, la scissione, la trasformazione e il trasferimento di patrimonio; LFus; RS 221.301) non possono essere costituite riserve da apporti di capitale.

In caso di trasformazione indiretta mediante costituzione con apporti in natura, l'eccedenza di attivi dei valori patrimoniali può essere esposta senza incidenza fiscale come riserva da apporti di capitale nel bilancio commerciale della società di capitali o della società cooperativa, purché essa sia superiore al capitale azionario o sociale.

b) Imposta preventiva

I diritti di partecipazione creati in caso di trasformazione di un istituto di diritto pubblico in una società di capitali o in una società cooperativa nonché le riserve costituite da apporti di capitale non soggiacciono all'imposta preventiva, dato che sono costituiti a carico dell'eccedenza di attivi di un soggetto di diritto pubblico non assoggettato all'imposta preventiva.

**5.3.5. *Trasformazione di una società di capitali o di una società cooperativa in una società di persone***

a) Imposta federale diretta (imposta sul reddito)

In occasione della trasformazione, la società di capitali o la società cooperativa è liquidata. L'eccedenza di liquidazione (valore venale dell'eccedenza di attivi meno il valore nominale e le riserve da apporti di capitale) è assoggettata all'imposta sul reddito presso le persone fisiche titolari delle partecipazioni.

b) Imposta preventiva

Dal punto di vista fiscale, la trasformazione di una società di capitali o di una società cooperativa in una società di persone equivale a una liquidazione. L'eccedenza di liquidazione (valore venale dell'eccedenza di attivi meno il valore nominale e le riserve da apporti di capitale) è assoggettata all'imposta preventiva.

**5.4. *Scissione***

a) Imposta federale diretta (imposta sul reddito)

In caso di scissione, le azioni gratuite e gli aumenti gratuiti del valore nominale ottenute dai detentori dei diritti di partecipazione della società assuntrice soggiacciono all'imposta sul reddito in virtù dell'articolo 20 capoverso 1 lettera c LIFD, purché non siano effettuati a carico del valore nominale dei diritti di partecipazione o delle riserve da apporti di capitale della società trasferente.

Se la scissione non è neutra per l'imposta sull'utile, è equiparata ad una concessione di vantaggi tra società sorelle (vedi n. 2.2.1.).

b) Imposta preventiva

In caso di scissione, le azioni gratuite e gli aumenti gratuiti del valore nominale ottenuti dai detentori dei diritti di partecipazione della società assuntrice soggiacciono all'imposta preventiva secondo l'articolo 4 capoverso 1 lettera b LIP, purché non siano a carico del valore nominale dei diritti di partecipazione o delle riserve da apporti di capitale della società trasferente.

In caso di scissione a favore di una società sorella che necessita di un risanamento, si applica la cosiddetta teoria del triangolo. Se la scissione non è neutra per l'imposta sull'utile, vi è concessione di vantaggi tra società sorelle (vedi n. 2.2.1.).

## **5.5. Smembramento**

a) Imposta federale diretta (imposta sul reddito)

Non interessata.

b) Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

L'eccedenza di attivi dei valori patrimoniali trasferiti e contabilizzati può essere esposta nel bilancio commerciale della società di capitali o della società cooperativa assuntrice senza incidenza fiscale come riserva da apporti di capitale e/o utilizzata per la liberazione di capitale azionario o capitale sociale.

Se a seguito della violazione dei termini di attesa, le riserve occulte trasferite sono oggetto di un recupero d'imposta in virtù dell'articolo 61 capoverso 2 LIFD, nel bilancio commerciale della società di capitali o della società cooperativa assuntrice non può figurare alcuna riserva da apporti di capitale.

c) Imposta preventiva

L'eccedenza di attivi dei valori patrimoniali trasferiti e contabilizzati può essere esposta nel bilancio commerciale della società di capitali o della società cooperativa assuntrice come riserva da apporti di capitale e/o utilizzata per la liberazione di capitale azionario o sociale.

## **5.6. Trasferimento tra società Svizzere di un gruppo**

a) Imposta federale diretta (imposta sul reddito)

Non interessata.

b) Imposta federale diretta (imposta sull'utile)

Se il trasferimento senza incidenza fiscale alla società madre è fatto a carico delle riserve palesi di una filiale, l'eccedenza di attivi ricevuta costituisce un ricavo da partecipazioni. Se non è contabilizzata nel conto economico ma direttamente nelle riserve, l'eccedenza di attivi è da attribuire alle «altre riserve».

Se il trasferimento senza incidenza fiscale è effettuato a carico delle riserve della società trasferente, la filiale assuntrice contabilizza in modo identico l'eccedenza di attivi ricevuta accreditandola alle sue riserve. Questo vale sia per le «altre riserve» sia per le riserve da apporti di capitale.

c) Imposta preventiva

Se il trasferimento senza incidenza fiscale alla società madre è effettuato a carico delle riserve palesi di una filiale e l'eccedenza di attivi ricevuta non è contabilizzata nel conto economico ma direttamente nelle riserve, l'eccedenza di attivi è da attribuire alle «altre riserve».

Se il trasferimento senza incidenza fiscale è effettuato a carico delle riserve della società trasferente, la filiale assuntrice contabilizza in modo identico l'eccedenza di attivi ricevuta accreditandola alle sue riserve. Questo vale sia per le «altre riserve» sia per le riserve da apporti di capitale.

## **6. Trasferimento in Svizzera di una persona giuridica estera**

Se una persona giuridica sposta la sua sede o la sua amministrazione effettiva dall'estero in Svizzera, la caratterizzazione delle «altre riserve» non cambia nemmeno secondo il principio dell'apporto di capitale.

Se invece, nel quadro di una quasi-fusione transfrontaliera (quasi-fusione d'immigrazione), i diritti di partecipazione a una società di capitali o a una società cooperativa estera sono apportati in una società di capitali o in una società cooperativa svizzera, la totalità dei conferimenti è considerata come apporto palese di capitale. La parte di questo apporto palese di capitale che supera l'aumento del capitale azionario o del capitale sociale può essere esposta nel bilancio commerciale come riserva da apporti di capitale. Per quanto riguarda i titolari di diritti di partecipazione residenti in Svizzera occorre tuttavia tenere in considerazione le disposizioni sulla trasposizione di cui all'articolo 20a capoverso 1 lettera b LIFD (vedi numero 4.2.5.).

## **7. Esposizione nel conto annuale e comunicazione delle variazioni degli apporti di capitale**

### **7.1. Esposizione nel conto annuale**

Gli apporti, gli aggi e i versamenti suppletivi effettuati dopo il 31 dicembre 1996 sono trattati in modo identico ai rimborsi di capitale azionario o di capitale sociale secondo l'articolo 5 capoverso 1<sup>bis</sup> LIP solo se sono allibrati su un conto separato nel bilancio commerciale e la società di capitali o la società cooperativa comunica ogni modifica di tale conto all'AFC.

Gli apporti palesi di capitale, effettuati dai detentori dei diritti di partecipazione dopo il 31 dicembre 1996 e non ancora comunicati all'AFC, possono essere esposti nel conto separato del bilancio commerciale (vedi n. 2.1), nella misura in cui tali apporti di capitale siano stati comunicati successivamente e sia disponibile il consenso dell'AFC. Le perdite addebitate a queste riserve da apporti da capitale ne diminuiscono definitivamente l'ammontare.

### **7.2. Dichiarazione per l'imposta federale diretta**

Secondo l'articolo 125 capoverso 3 LIFD, le società di capitali e le società cooperative devono dichiarare separatamente l'ammontare delle riserve derivanti da aggi e da versamenti suppletivi ai sensi dell'articolo 20 capoverso 3 LIFD al termine del periodo fiscale o dell'assoggettamento.

### **7.3. Comunicazione per l'imposta preventiva**

#### **a) Procedura ordinaria**

Il rapporto di gestione o la copia firmata del conto annuale, dal quale si possa evincere la contabilizzazione su dei conti separati degli apporti, degli aggi e dei versamenti suppletivi, come evidenziato al numero 7.1 della presente circolare deve essere inoltrata spontaneamente all'AFC entro 30 giorni dall'approvazione dei conti annuali.

Lo stesso vale per il modulo 170, nella misura in cui, nel corrispondente esercizio, sono state effettuate unicamente delle attribuzioni alle riserve provenienti da apporti in capitale.

I rimborsi di riserve da apporti di capitale devono essere comunicati spontaneamente entro 30 giorni dall'assemblea generale, oppure al più tardi 30 giorni dopo il rimborso tramite il modulo 170. Le eventuali attribuzioni alle riserve provenienti da apporti di capitale effettuate durante l'esercizio in corso sono comunicate con lo stesso modulo.

Non è necessario inoltrare il modulo 170 se le riserve da apporti di capitale non subiscono alcuna modifica nel corso dell'esercizio. Il rapporto di gestione o il conto annuale firmato deve però essere inoltrato ogni anno.

Il modulo 170 può essere scaricato dal sito Internet dell'AFC ([www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch)).

#### b) Comunicazione successiva di riserve da apporti di capitale

Le riserve provenienti da apporti di capitale degli esercizi precedenti, costituite dal 1° gennaio 1997 mediante apporti, aggi o versamenti suppletivi e sinora non comunicate, possono essere comunicate successivamente all'AFC, Divisione principale DBP.

Per tutti gli esercizi a partire dal primo apporto comunicato, bisogna inoltrare i conti annuali completi e presentare in modo dettagliato il capitale proprio determinante sotto il profilo del diritto commerciale. Tutti gli apporti devono inoltre essere comprovati con una documentazione pertinente (contratti d'apporto, decisioni assembleari, ecc.). I giustificativi inoltrati devono contenere tutte le informazioni necessarie alla comprensione delle contabilizzazioni effettuate.

In aggiunta, occorre inoltrare alla Divisione principale DPB il modulo 170 debitamente compilato e firmato al fine di comunicare il saldo del conto separato.

#### c) Conferma da parte dell'AFC

L'AFC verifica le riserve provenienti da apporti di capitale comunicate. Dopo la verifica essa conferma, alla società interessata o al suo rappresentate, l'ammontare delle riserve da apporti di capitale ammesse.

## **8. Entrata in vigore**

La presente circolare entra in vigore immediatamente.



## Allegato 1: Esempi di trasposizione

### 1. Apporto in una società totalmente controllata

A detiene il 100 % della società A SA e una partecipazione nella società H SA. A trasferisce al valore venale la partecipazione della A SA nella H SA. Dopo il trasferimento, H SA allibra l'aggio di 1000 quale riserva da apporti di capitale. Prima del trasferimento le società presentano i valori seguenti:

	Capitale nominale	Riserve da apporti di cap.	Altre riserve	Valore venale
A SA	100	200	500	1000
H SA	100	50	150	400

Aumento delle riserve di H SA a seguito dell'apporto della partecipazione	1000
./ . capitale nominale e riserve da apporti di capitale di A prima dell'apporto	<u>-300</u>
<u>Reddito imponibile derivante dalla trasposizione</u>	<u>700</u>

A realizza un reddito imponibile di **700** derivante dalla trasposizione ai sensi dell'articolo 20a capoverso 1 lettera b LIFD .

### 2. Apporto in una società controllata tramite una quota di maggioranza

A partecipa con una quota del 90 % nella A SA. A trasferisce la partecipazione in A SA al valore venale di 900 nella H SA. Prima del trasferimento, A deteneva già una partecipazione del 20 % nella società H SA. Con il suddetto apporto, il capitale azionario di H SA aumenta a 400. La differenza di 600 è contabilizzata quale aggio nelle riserve provenienti da apporti di capitale. Prima del trasferimento le società presentano i valori seguenti:

	Capitale nominale	Riserve da apporti di cap.	Altre riserve	Valore venale
A SA	100	200	500	1000
H SA	100	50	150	400

Aumento del capitale nominale e delle riserve da apporti di capitale di H SA	900
./ . capitale nominale e riserve da apporti di capitale di A prima dell'apporto	<u>-270</u>
<u>Reddito imponibile derivante dalla trasposizione</u>	<u>630</u>

A realizza un reddito imponibile di **630** derivante dalla trasposizione in virtù dell'articolo 20a capoverso 1 lettera b LIFD.

### 3. Apporto in una società non controllata

A partecipa nella misura del 30 % nella società A SA. A trasferisce la partecipazione detenuta in A SA al valore venale di 300 nella H SA. Grazie a questo trasferimento, il capitale azionario di H SA aumenta a 175. La differenza di 225 è contabilizzata quale aggio nelle riserve da apporti di capitale. Prima del trasferimento le società presentano i valori seguenti:

	Capitale nominale	Riserve da apporti cap.	Altre riserve	Valore venale
A SA	100	200	500	1000
H SA	100	50	150	400
Aumento del capitale nominale e delle riserve da apporti di capitale di H SA				300
./i. capitale nominale e riserve da apporti di capitale di A prima dell'apporto				<u>- 90</u>
<u>Reddito derivante dalla trasposizione</u>				<u>210</u>

Il ricavo di **210** non può essere imposto in capo ad A come reddito derivante dalla trasposizione ai sensi dell'articolo 20a capoverso 1 lettera b LIFD, dato che egli, con la sua quota di partecipazione del 42,9 % nella H SA, non controlla la società.

## Allegato 2: Alternativa di presentazione delle proprie quote del capitale

Secondo la Circolare 29° dell'AFC del 9 settembre 2015, ha effetto dichiarativo unicamente la presentazione dei propri diritti di partecipazione quale posta negativa sotto le riserve legali da capitali, che in caso di annullamento dei propri diritti di partecipazione o di scadenza dei termini ai sensi dell'articolo 4a LIP non comportano alcuna conseguenza fiscale né ai sensi dell'imposta sul reddito né dell'imposta preventiva. L'articolazione minima prevista dal Codice delle Obbligazioni (CO), ai sensi dell'articolo 959a capoverso 2 cifra 3 lettera e CO prevede che le proprie quote del capitale, siano da iscriversi quale posta negativa, come ultima posizione del capitale proprio.

L'AFC e la commissione Presentazione dei conti della EXPERTsuisse hanno convenuto la seguente forma di presentazione alternativa, qualora siano soddisfatte cumulativamente le seguenti condizioni:

- la società dispone delle riserve da apporti di capitale fiscalmente riconosciute ai sensi dell'articolo 5 capoverso 1<sup>bis</sup> LIP (RAC), queste devono essere contabilizzate ed esposte nel conto: riserve legali da capitale
- al momento dell'acquisizione dei propri diritti di partecipazione, esistevano già delle riserve da apporti di capitale, il cui ammontare corrispondeva almeno al totale delle proprie quote del capitale da portare in compensazione del RAC.

Secondo il parere dell'AFC e della commissione Presentazione dei conti di EXPERTsuisse, il seguente esempio di presentazione rispetta le norme del diritto commerciale e soddisfa le esigenze fiscali.

<b>Capitale azionario</b>		20
<b>Riserva legale da capitale:</b>		
- Riserve da apporti di capitale	40	
- Altre riserve da capitale	<u>160</u>	200
<b>Riserva legale da utili</b>		30
<b>Riserve facoltative da utili o perdite accumulate</b>		50
<b>Proprie quote del capitale</b>		
- Contro riserva da apporti di capitale	-40	
- Altri	<u>-10</u>	<u>-50</u>
<b>Totale capitale proprio</b>		<b><u>250</u></b>

### Spiegazioni

- Come finora, le riserve da apporti di capitale sono esposte separatamente in un conto separato nel bilancio commerciale, ai sensi del nuovo diritto contabile, alla posizione "Riserva legale da capitale". Nell'esempio, l'ammontare globale delle riserve da apporti di capitale ammonta a 40.
- I propri diritti di partecipazione, il cui trattamento fiscale deve essere effettuato ai sensi dell'articolo 5 capoverso 1<sup>bis</sup> LIP, sono da esporre separatamente in un conto separato nel bilancio commerciale, alla posizione "proprie quote del capitale". Nell'esempio, l'ammontare globale delle riserve da apporti di capitale (40) è attribuito alle proprie quote del capitale.

Con questa presentazione, da un lato la relazione tra le riserve da apporti di capitale ai sensi dell'articolo 5 capoverso 1<sup>bis</sup> LIP ed i propri diritti di partecipazione, il cui trattamento fiscale deve essere effettuato ai sensi dell'articolo 5 capoverso 1<sup>bis</sup> LIP è esposta in modo chiaro e dall'altro lato le disposizioni relative all'articolazione minima previste dal Codice delle obbligazioni sono rispettate. Inoltre il parametro "metà del capitale sociale e delle riserve legali", che è utilizzato per la determinazione della perdita di capitale ai sensi dell'articolo 725 capoverso 1 CO, non subisce modifiche.

La corretta presentazione delle proprie quote del capitale, che danno diritto alla compensazione fiscale con le riserve da apporti di capitale, riveste una grande importanza. Una tale presentazione è autorizzata solo nel caso in cui si possa dimostrare che le relative condizioni fiscali siano adempiute, in particolar modo che le corrispondenti riserve da apporti di capitale esistevano già al momento dell'acquisizione dei propri diritti di partecipazione (questo è pure determinante in caso di costituzione infrannuale di riserve da apporto in capitale). In caso contrario siamo confrontati ad una infrazione della legge.