

Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben
Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé, des droits de timbre
Divisione principale imposta federale diretta, imposta preventiva, tasse di bollo

Imposta federale diretta

Periodo fiscale 1997

Berna, 6 giugno 1997

Alle amministrazioni cantonali
dell'imposta federale diretta

Circolare n. 6

Capitale proprio occulto delle società di capitali e delle società cooperative (art. 65 e 75 LIFD)

1. Introduzione

Fra gli azionisti o soci di una società e la società stessa, possono esistere tanto delle relazioni contrattuali che delle relazioni derivanti dai diritti di partecipazione. Il diritto civile, come il diritto fiscale, parte dal principio che le persone giuridiche sono dei soggetti di diritto indipendenti. Ciò conduce ad una doppia imposizione della società e dei suoi azionisti, poiché gli utili realizzati sono imposti come reddito della società e, al momento della loro distribuzione, come reddito degli azionisti. Nel caso in cui l'azionista accorda un prestito alla società, gli interessi relativi rappresentano per lui un reddito imponibile, come i dividendi. Per la società, invece, gli interessi sul debito sono di regola degli oneri giustificati dall'uso commerciale, mentre i dividendi costituiscono una destinazione dell'utile e non sono dunque deducibili. Gli oneri che non sono giustificati dall'uso commerciale saranno aggiunti al risultato della società.

Le regole concernenti il capitale proprio occulto permettono di distinguere, dal punto di vista fiscale, i fondi propri da quelli di terzi. Il testo dell'articolo 75 LIFD rappresenta una novità in quanto, per ammettere l'esistenza di un capitale proprio occulto, non è più richiesto alle autorità fiscali di provare un'evasione fiscale (configurazione giuridica insolita, al solo fine di risparmiare delle imposte e che condurrebbe effettivamente ad un rilevante risparmio di imposte qualora fosse accettata dall'autorità fiscale).

2. Determinazione del capitale proprio occulto

2.1. Determinazione del capitale proprio occulto ai fini dell'imposta sul capitale

Per determinare il capitale proprio occulto delle società di capitali e delle società cooperative occorre partire, come regola generale, dal valore venale degli attivi. Sono determinanti i valori venali alla fine del periodo fiscale (art. 81 LIFD). L'autorità di tassazione si baserà sui valori determinanti per l'imposta sull'utile delle società, a meno che valori venali più elevati possano essere dimostrati.

Di regola, si considera che la società possa ottenere, con i propri mezzi, dei fondi di terzi a concorrenza delle seguenti percentuali, calcolate sul valore venale dei suoi attivi:

Liquidità	100 %
Crediti per fornitura di beni e servizi	85 %
Altri crediti	85 %
Merci	85 %
Altri attivi circolanti	85 %
Obbligazioni svizzere ed estere in franchi svizzeri	90 %
Obbligazioni estere in moneta estera	80 %
Azioni quotate svizzere ed estere	60 %
Altre azioni e quote di Sagl	50 %
Partecipazioni	70 %
Prestiti	85 %
Installazioni, macchine, utensili	50 %
Immobili aziendali	70 %
Ville, appartamenti, case di vacanze, terreni edificabili	70 %
Altri immobili	80 %
Spese di costituzione, di aumento del capitale e di organizzazione	0 %
Altri attivi immateriali	70 %

Per le società finanziarie il limite massimo ammissibile per il capitale di terzi è in generale fissato a 6/7 del totale di bilancio.

Nella misura in cui i debiti figuranti a bilancio risultino superiori al capitale di terzi ammissibile, occorrerà assumere la presenza di capitale proprio occulto. Condizione essenziale è che tale capitale provenga, direttamente o indirettamente, dai soci o da persone loro vicine. Se il capitale è fornito da terzi indipendenti e né i soci né le persone loro vicine hanno prestato garanzie, non si è in presenza di capitale proprio occulto.

Rimane riservata la prova che nel caso concreto il rapporto d'indebitamento è conforme alle condizioni di mercato.

2.2. Determinazione del capitale proprio occulto per il capitale proporzionale

Il capitale proprio determinato in base ai criteri sopra esposti rappresenta anche la base per calcolare il capitale proporzionale.

2.3. Determinazione del capitale proprio occulto per il calcolo degli interessi passivi da riprendere

In generale occorre riferirsi alla situazione alla fine del periodo fiscale. Importanti fluttuazioni del valore degli attivi nel corso del periodo fiscale saranno presi in considerazione in modo appropriato.

3. Trattamento fiscale del capitale proprio occulto

3.1. Determinazione della ripresa per l'imposta sull'utile

Conformemente all'art. 65 LIFD, fanno parte dell'utile imponibile delle società di capitali e delle cooperative gli interessi dovuti sulla parte del capitale di terzi che dev'essere aggiunto al capitale proprio in applicazione dell'art. 75 LIFD. Gli interessi passivi derivanti dal capitale proprio occulto devono essere aggiunti all'utile netto dichiarato e imposti conformemente agli art. 57 segg. LIFD.

Se i prestiti dei detentori di diritti di partecipazione o delle persone loro vicine sono remunerati ad un tasso d'interesse inferiore al tasso usuale di mercato, si accetterà la deduzione dell'ammontare di interessi calcolato sul capitale di terzi ammissibile, ai tassi massimi pubblicati nel promemoria dell'Amministrazione federale delle contribuzioni concernente i tassi d'interesse per il calcolo delle prestazioni valutabili in denaro. Solo un'eventuale eccedenza sarà aggiunta all'utile della società.

3.2. Prestiti degli azionisti senza interessi

Il capitale proprio occulto ai sensi dell'art. 75 LIFD non è legato alla nozione di evasione fiscale. Dunque, per l'imposta sul capitale ed il capitale proporzionale occorrerà ammettere l'esistenza di capitale proprio occulto anche se il prestito non produce interessi.

3.3. Determinazione del capitale proprio in caso di perdite riportate

La riqualificazione dei fondi di terzi come capitale proprio occulto si giustifica unicamente in base a considerazioni di ordine fiscale ed ha lo scopo di trattare gli interessi sul debito non riconosciuto, come una distribuzione dissimulata di utile, cioè un dividendo e non come un onere deducibile. Di conseguenza occorre assimilare il capitale proprio occulto al capitale sociale liberato e non alle riserve. Un eventuale riporto di perdite potrà dunque essere compensato solo con le riserve e non col capitale sociale liberato aumentato del capitale occulto.

Non più valido,
cfr. sentenza
TF 2C_259/2008
del 06.11.2008

3.4. Rimborso del capitale occulto

Il rimborso del debito considerato quale capitale proprio occulto, agli azionisti o alle persone loro vicine, non è imponibile.

Il capo della divisione principale

Samuel Tanner