



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2018

N.RF082

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 11

OGGETTO	REDDITI SC 2018 - PROSPETTO DELLE RISERVE
RIFERIMENTI	ISTRUZIONI REDDITI SC 2018; ART. 47 TUIR; DM 02/04/2008; CM 8/2009; CM 11/2009
CIRCOLARE DEL	09/05/2018

Sintesi: le società di capitali sono tenute ad compilare in dichiarazione il prospetto del capitale e delle riserve dove indicare le relative movimentazioni intervenute nel 2017 e dove adottare una "riclassificazione fiscale" del patrimonio netto, considerando il trattamento delle distribuzioni ai soci delle riserve.

Quest'anno si rileva l'introduzione del rigo RS136 dove indicare le riserve di utili prodotte dal 2008 fino al 2016. Al pari del precedente rigo RS135 si ritiene essere un "di cui" delle riserve di utili complessive da indicare a rigo RS134; tuttavia non sono chiare le modalità di compilazione in relazione all'accantonamento dell'utile 2016, posto che il rigo non presenta la colonna "incrementi".

Le società di capitali hanno l'obbligo di dare evidenza nel mod. Redditi SC delle movimentazioni del capitale sociale e/o delle riserve avvenute nel periodo d'imposta.

Principi di compilazione: trattandosi di un monitoraggio rilevante ai soli fini tributari, esso:

- viene effettuato **"per masse"** omogenee (riqualificazione fiscale delle riserve e suddivisione delle eventuali poste aventi natura mista, parte "capitale" e parte utile)
- distinguendo tra riserve **"di utili"**, **"di capitale"** ed **"in sospensione d'imposta"**

al fine del riscontro:

- del **trattamento fiscale in capo ai soci** degli utili distribuiti dalla società (che prescindono pertanto dalla esposizione delle riserve nella Nota Integrativa del Bilancio)
- in ossequio alle diverse **"presunzioni"** fiscali di distribuzione.

		Saldi al 31/12/2016		Variazioni nel 2017		Saldi al 31/12/2017			
Prospetto del capitale e delle riserve		Saldo iniziale		Incrementi		Decrementi		Saldo finale	
		1	2	3	4	5	6	7	8
RS130	Capitale sociale	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
	di cui per utili	5	,00	6	,00	7	,00	8	,00
	di cui per riserve in sospensione	9	,00	10	,00	11	,00	12	,00
RS131	Riserve di capitale	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS132	Riserve ex art. 170, comma 3	1	,00			3	,00	4	,00
RS133	Riserve di utili da trasparenza	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS134	Riserve di utili	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS135	Riserve di utili prodotti fino al 2007	1				3		4	
RS136	Riserve di utili prodotti fino al 2016	1				3		4	
RS137	Riserve di utili antecedenti al regime SIQ	1	,00				,00	4	,00
RS138	Riserve di utili della gestione esente SIQ	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS139	Riserve di utili per contratti di locazione	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS140	Riserve in sospensione di imposta	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
			Utile distribuito		Utile destinato ad accantonamento e riserva		Utile destinato a copertura perdite pregresse		Perdite
RS141	Utile dell'esercizio e perdite	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS142	Utile dell'esercizio e perdite SIQ	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00

NEW

RF135 e RF 136: "di cui" del rigo RF134

Destinazione dell'utile 2017 come da delibera assembleare

Perdita 2017 e perdite ante 2017 non coperte

Destinazione dell'utile 2017 come da delibera assembleare

Perdita 2017 e perdite ante 2017 non coperte

NEW – quest'anno è stato inserito il rigo RS136 (di cui del rigo RS134, al pari del rigo RS135), destinato ad accogliere gli utili prodotti dall'esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2007 e fino all'esercizio in corso al 31/12/2016, al fine di monitorare la diversa quota di partecipazione al reddito per gli eventuali percipienti (DM 26/05/2017):

TIPOLOGIA DI PROVENTI - PARTECIPAZIONI QUALIFICATE	% DI TASSAZIONE - UTILI PRODOTTI:		
	fino al 31/12/2007	dal 1/01/2008 al 31/12/2016	dal 1/01/2017 al 31/12/2017
Utili/proventi equiparati da partecipazione qualificata	Irpef sul 40,00% dell'utile	Irpef sul 49,72% dell'utile	Irpef sul 58,14% dell'utile

PRESUNZIONI DI DISTRIBUZIONE

La compilazione del prospetto deve tenere in considerazione la presenza di alcune presunzioni assolute ed alcune presunzioni relative di prioritaria distribuzione di determinate riserve, come riassunto nel prospetto che segue.

DISTRIBUZIONI E PRESUNZIONI - SINTESI

SRL NON IN TRASPARENZA		
DELIBERA ASSEMBLEARE	TASSAZIONE DEGLI UTILI	NOTE
DISTRIBUZIONE UTILE ESERCIZIO O RISERVE DI UTILI	utili tassati in capo ai soci	presunzione assoluta di distribuzione prioritaria di utili generatisi ante 31/12/2007 (DM 2/04/2008)
DISTRIBUZIONE RISERVE DI CAPITALE (ART. 47 C. 1 TUIR)	<ul style="list-style-type: none"> presunzione assoluta di prioritaria distribuzione di utile d'esercizio e/o riserve diverse da quelle "di capitale"; la presunzione non opera per le riserve di utili che siano: <ul style="list-style-type: none"> "in sospensione di imposta" (es. riserva di rivalutazione); o "non disponibili" civilisticamente (v. sotto) 	Assonime circ. 20/2010: la presunzione è applicabile solo ai soci persone fisiche qualificate (per i soci "non qualificati" la tassazione rimane pari al 26% del dividendo) anche con riferimento alle riserve "indisponibili" (es.: riserva legale)
COPERTURA PERDITE PREGRESSE	-	non opera la presunzione di prioritario utilizzo di riserve di utili generati ante 31/12/2007 (la delibera deve individuare quali riserve - di utili o meno - sono utilizzate)

"DISPONIBILITÀ" E "DISTRIBUIBILITÀ" – norma fiscale e civile

- a) **Fiscalmente:** la presunzione si applica sulle riserve di utili che siano "disponibili" (CM 26/2004)
b) **Civilisticamente:** il Doc. 1 OIC classifica le riserve in base alla loro "disponibilità" e "distribuibilità":

1) Riserve disponibili e distribuibili	Riserva di utili
2) Riserve disponibili e non distribuibili	Riserva legale (nel limite del 20% del capitale)
	Riserva utile su cambi
	Riserva di valutazione col metodo del Patrimonio netto delle partecipazioni
	Riserva da deroghe ex art. 2423, c. 4 c.c.
3) Riserve non disponibili e non distribuibili	Riserva acquisto azioni proprie

Secondo Assonime (circ. 32/2004) e ADC Milano (norma n. 162) la presunzione di distribuzione art. 47 c. 1 Tuir si applica alle sole riserve disponibili e distribuibili (dunque, alle sole riserve sub 1).

SRL IN TRASPARENZA		
DELIBERA ASSEMBLEARE	TASSAZIONE DEGLI UTILI	NOTE
DISTRIBUISCE UTILI E/O RISERVE DI UTILI SENZA ALCUNA SPECIFICAZIONE	<u>presunzione relativa</u> di utilizzo di Utili/Riserve di utili formatesi in regime di trasparenza (nessuna tassazione in capo ai soci)	Tale presunzione può essere superata mediante una delibera assembleare che stabilisca diversamente.
DISTRIBUISCE UTILI E/O RISERVE DI UTILI NON GENERATI IN REGIME DI TRASPARENZA	utili tassati in capo ai soci	<u>presunzione assoluta</u> di distribuzione prioritaria di utili generatisi ante 31/12/2007 (DM 2/04/2008)
DISTRIBUISCE RISERVE DI CAPITALE	se nel patrimonio netto della società:	
	– non sono presenti riserve di utili non "trasparenti": le somme non sono tassate in capo ai soci	<u>non opera la presunzione</u> dell'art. 47 c. 1 (v. prospetto precedente)
	– sono presenti riserve di utili non "trasparenti": le somme sono tassate in capo ai soci	<u>opera la presunzione</u> dell'art. 47 c. 1 (v. prospetto precedente)
COPRE PERDITE PREGRESSE	<u>presunzione assoluta</u> di <u>prioritario</u> utilizzo di riserve "trasparenti"	

DELIBERA DELL'ASSEMBLEA

In tutti i casi in cui:

- non opera alcuna presunzione assoluta di distribuzione
- siano presenti riserve di utili formatesi in esercizi diversi

è opportuno che la delibera dell'assemblea disponga da quali riserve attingere:

- sia nel caso di loro distribuzione
- sia nel caso di utilizzo copertura perdite

e **non si limiti ad operare un generico riferimento "alle riserve disponibili in bilancio"**.



DISTRIBUZIONE DI RISERVE "DI CAPITALE" E DI UTILI "TRASARENTI"

Le somme incassate dal socio in presenza di distribuzione:

- ⇒ di riserve di capitale
- ⇒ di riserve di utili di Srl formatesi in periodi "trasparenti"

non sono tassate come dividendo, ma abbattano il costo fiscale della partecipazione.

COSTO FISCALE NEGATIVO: nel caso in cui la distribuzione di tali riserve:

- porti il costo fiscale della partecipazione ad un valore negativo
- l'importo "sottozero" è tassato (CM 36/2004 e CM 37/2016):
 - come un dividendo: per i soci persone fisiche
 - come una plusvalenza: per i soci "imprenditori" (ditte individuali o società).

Esempio

Srl con soci persone fisiche. Si supponga la seguente situazione in capo ad un socio:

Costo fiscalmente riconosciuto:

3.000

Restituzione vers. c/capitale nel 2016:

4.500

Socio non qualificato: deve attestare il proprio costo fiscale, al fine di applicare la eventuale ritenuta

Si avrà che: $4.500 - 3.000 = 1.500$ è **dividendo**, tassato in capo al socio:

- se qualificato: al 40% (o 49,72% a seconda che la restituzione del versamento sia avvenuta rispettivamente ante o post 2008)
- non qualificato: al 26% di imposta sostitutiva.

MODALITÀ DI COMPILAZIONE DEL PROSPETTO

Per la compilazione del prospetto intestato al capitale sociale e alle riserve si rammenta che:

- ➔ i dati richiesti nei righi intestati alle riserve vanno forniti per “**masse**”, ovvero:
 - raggruppando le poste di natura fiscale omogenea
 - anche se rappresentate in bilancio da voci distinte.
- ➔ in caso di poste aventi ai fini fiscali **natura mista** (parte capitale e parte utile) il relativo importo va suddiviso nelle due componenti e riclassificato nei corrispondenti righi.

CAPITALE SOCIALE

Nel Rigo RS130 “*capitale sociale*” vanno indicate:

- ⇒ l'importo del capitale sociale (anche se non interamente versato) risultante dal bilancio 2016
- ⇒ le variazioni di capitale avvenute nell'esercizio, distinguendo la quota formata a seguito di:
 - imputazione di utili di esercizio
 - imputazione di riserve in sospensione di imposta.



Nota: qualora si riduca il capitale, con distribuzione ai soci, la quota di capitale imputabile a dette poste manterrà rispettivamente la natura di utili (dividendi tassati in capo ai soci) e di riserve in sospensione (tassate come dividendi in capo ai soci ed in capo alla società).

Esempio

La Alfa Srl ha aumentato nel 2017 il capitale sociale da €. 100.000 ad €. 150.000 mediante **conferimento in denaro**. In tal caso si prospetto sarà così compilato:

		Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
RS130	Capitale sociale	1100.000,00	250.000,00	3,00	4150.000,00
	di cui per utili	5,00	6,00	7,00	8,00
	di cui per riserve in sospensione	9,00	10,00	11,00	12,00

Se, invece, l'aumento di capitale è avvenuto utilizzando **riserve di utili** precedentemente iscritte in bilancio, il prospetto sarà così compilato:

		Saldo iniziale		Incrementi		Decrementi		Saldo finale	
RS130	Capitale sociale	1	100.000 ,00	2	50.000 ,00	3	,00	4	150.000 ,00
	di cui per utili	5	,00	6	50.000 ,00	7	,00	8	50.000 ,00
	di cui per riserve in sospensione	9	,00	10	,00	11	,00	12	,00

Esempio

La società Beta Srl ha aumentato nel 2017 il capitale sociale da €. 100.000 ad €. 130.000, utilizzando **riserve in sospensione d'imposta iscritte in esercizi precedenti** (es: riserva di rivalutazione DL 185/2008). In tal caso si prospetto sarà così compilato:

		Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
RS130	Capitale sociale	1100.000,00	230.000,00	3,00	4130.000,00
	di cui per utili	5,00	6,00	7,00	8,00
	di cui per riserve in sospensione	9,00	1030.000,00	11,00	1230.000,00

RISERVE DI CAPITALE

Nel Rigo RS131 vanno indicati i movimenti delle riserve di capitale (es.: versamenti c/capitale; sovrapprezzi).

Ove distribuite (art.47 c. 5 Tuir):

- non costituiscono utili (salva l'applicazione della presunzione di prioritaria distribuzione di utili)
- ma riduzione del costo fiscale della partecipazione (nel caso di costo fiscale “sottozero”, quest'ultimo torna ad essere tassato quale utile).

Esempio

DISTRIBUZIONE DI RISERVE DI CAPITALI

Nel 2017 la Alfa Srl ha deliberato la restituzione del versamento c/capitale (€ 15.000).

Nel Mod. 2017 essa presentava le seguenti riserve di utili (disponibili): RS134 col. 4 per 800 (utili ante 2016) + RS140 col. 2 per 300 (utile 2016 accantonato nel 2017). In tal caso:

1) fiscalmente (presunzione assoluta): nel prospetto del Mod. 2018 si avrà:

- dividendo di €. 1.100 (300 + 800)
- restituzione riserva di capitale per la differenza (€ 13.900)

2) civilisticamente: in Bilancio si riduce la sola riserva di capitale.

	Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
RS130 Capitale sociale	1 15.000 ,00	2 ,00	3 ,00	4 15.000 ,00
di cui per utili	5 ,00	6 ,00	7 ,00	8 ,00
di cui per riserve in sospensione	9 5.000 ,00	10 ,00	11 ,00	12 5.000 ,00
RS131 Riserve di capitale	1 15.000 ,00	2 ,00	3 13.900 ,00	4 1.100 ,00
RS132 Riserve ex art. 170, comma 3	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS133 Riserve di utili da trasparenza	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS134 Riserve di utili	1 800 ,00	2 300 ,00	3 1.100 ,00	4 ,00
RS135 Riserve di utili prodotti fino al 2007	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS136 Riserve di utili prodotti fino al 2016	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00

VARIANTE – assenza di riserve di utili disponibili: si supponga ora che gli utili (RS134 per 800 + RS140 per 300) siano stati correttamente utilizzati a comporre la quota minima di riserva legale (che in effetti era inesistente):

- non essendovi utili “disponibili” (in quanto la riserva legale non eccede 1/5 del capitale sociale)
- l'intera somma restituita è fiscalmente imputata al versamento c/capitale (aspetto fiscale nel Prospetto Riserve ed aspetti civilistici in Bilancio tornano a coincidere).

RS131 Riserve di capitale	1 15.000 ,00	2 ,00	3 ,00	4 15.000 ,00
RS132 Riserve ex art. 170, comma 3	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS133 Riserve di utili da trasparenza	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS134 Riserve di utili	1 800 ,00	2 300 ,00	3 ,00	4 1.100 ,00

RISERVA EX ART. 170, C. 3

Il rigo RF132 interessa i soggetti che sono stati interessati da una trasformazione da “soggetto non IRES” a “soggetto IRES” (es.: trasformazione da Snc/Sas in Srl/spa) tenuti all'iscrizione delle riserve ante-trasformazione, per beneficiare dell'esenzione in caso di distribuzione.

Nota: si tratta, infatti, di riserve di utili già tassati in capo ai soci per trasparenza (art.5 Tuir) che in caso di distribuzione da parte della società trasformata, non concorrono a formare il reddito dei soci (se dopo la trasformazione siano iscritte in bilancio con l'indicazione della loro origine). Per tali riserve:

- **non opera la presunzione** di distribuzione prioritaria di utili ex art.47 c. 1 Tuir
- se utilizzate per aumentare il capitale, l'art.170 c.3 Tuir stabilisce che una successiva riduzione volontaria del capitale, con distribuzione, non costituisce reddito in capo ai soci.

RISERVE DI UTILI DA TRASPARENZA

Al rigo RF133, vanno indicate le riserve formatesi con utili di esercizio prodotti durante la fase di applicazione del regime di trasparenza fiscale (artt. 115 e 116 del TUIR) i quali, essendo già tassati in capo ai soci, non costituiscono redditi per questi ultimi se distribuiti.

Presunzione relativa: salva diversa esplicita volontà assembleare, si considerano:

- **prioritariamente distribuiti** utili/riserve di utili realizzati nei periodi di trasparenza
- rispetto a quelle formate con utili non in regime di trasparenza.

Esempio	DISTRIBUZIONE UTILI TRASPARENTI			
	La società Alfa ha optato nel 2016 per la trasparenza. Situazione iniziale:			
	- Versamento c/capitale:	15.000		
	- Utile esercizio 2015:	1.100		
	- Utile esercizio (<u>trasparente</u>):	20.000 (destinato a riserva nel 2017)		
	- nel 2016 si sono distribuiti dividendi (non trasparenti) per €.	1.000		

Mod. Redditi 2017

RS131	Riserve di capitale	1	15.000,00	2	,00	3	,00	4	15.000,00
RS132	Riserve ex art. 170, comma 3	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS133	Riserve di utili da trasparenza	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS134	Riserve di utili	1	1.100,00	2	,00	3	1.000,00	4	100,00
RS135	Riserve di utili prodotti fino al 2007	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS136	Riserve di utili antecedenti al regime SIKQ	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS137	Riserve di utili della gestione esente SIKQ	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS138	Riserve di utili per contratti di locazione	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS139	Riserve in sospensione di imposta	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
			Utile distribuito		Utile destinato ad accantonamento e riserva		Utile destinato a copertura perdite pregresse		Perdite
RS140	Utile dell'esercizio e perdite	1	,00	2	20.000,00	3	,00	4	,00
RS141	Utile dell'esercizio e perdite SIKQ	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00

Anno 2017: si ponga ora che l'Assemblea deliberi la distribuzione di dividendi per €. 8.000.

Si potranno verificare i seguenti casi.

Caso a) la delibera non specifica da quale riserva prelevare: si presumono utilizzati gli utili trasparenti

Mod. Redditi 2018

RS133	Riserve di utili da trasparenza	1	,00	2	20.000,00	3	8.000,00	4	12.000,00
RS134	Riserve di utili	1	100,00	2	,00	3	,00	4	100,00
RS135	Riserve di utili prodotti fino al 2007	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00

Caso b) la delibera specifica di prelevare utili non trasparenti

RS133	Riserve di utili da trasparenza	1	,00	2	20.000,00	3	7.900,00	4	12.100,00
RS134	Riserve di utili	1	100,00	2	,00	3	,00	4	100,00
RS135	Riserve di utili prodotti fino al 2007	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00

Vanno prelevati gli utili non trasparenti fino a capienza (100, tassati in capo ai soci); per l'eccedenza si utilizzano le riserve in trasparenza (7.900, non tassati in capo ai soci).

RISERVE DI UTILI D'ESERCIZIO

Al Rigo RS134 vanno indicati i movimenti delle riserve di utili d'esercizio, le quali, se distribuite, rappresentano redditi di capitale (dividendi) che per il socio persona fisica "qualificato" concorrono a formare la base imponibile IRPEF.



Nota: per dette riserve opera la presunzione di cui all'art.47 c.1 Tuir.

RISERVE DI UTILI PRODOTTI FINO AL 31/12/2007

Al rigo RS135 va indicata la quota delle riserve di utili prodotta fino all'esercizio in corso al 31/12/2007 (in caso di eventuale distribuzione, concorre al reddito dei soci qualificati nella **misura del 40%**).



ATTENZIONE. tale rigo costituisce un **"di cui"** del precedente rigo RS134, il quale accoglie tutte le riserve di utili (mentre il rigo RS135 solo quelle fino al 2007).
Il concetto risulta chiaro considerati i controlli richiesti dalla Nota tecnica al modello.

Esempio

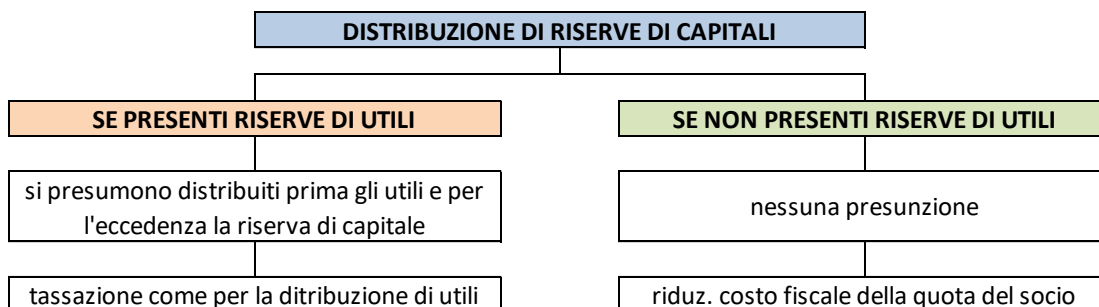
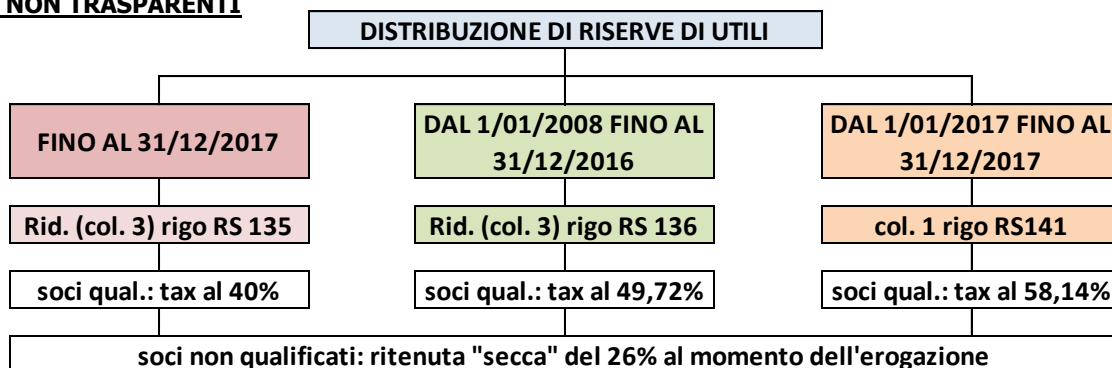
La Alfa Srl ha deliberato di restituire ai soci nel 2017 un versamento in c/capitale di €. 50.000. Nel bilancio al 31/12/2017 risultano iscritte:

- riserve di utili: €. 120.000 (di cui €. 60.000 prodotti fino al 2007)
- utile anno 2016: integralmente destinato a riserva facoltativa pari ad €. 30.000
- utile esercizio 2017: €. 18.000 (distribuito)

RS131	Riserve di capitale	1	50.000	,00	2		,00	3	50.000	,00	4		,00
RS132	Riserve ex art. 170, comma 3	1		,00	2			3		,00	4		,00
RS133	Riserve di utili da trasparenza	1		,00	2		,00	3		,00	4		,00
RS134	Riserve di utili	1	120.000	,00	2	30.000	,00	3	50.000	,00	4	100.000	,00
RS135	Riserve di utili prodotti fino al 2007	1	60.000	,00	2			3	50.000	,00	4	10.000	,00
RS136	Riserve di utili prodotti fino al 2016	1		,00	2			3		,00	4		,00
RS137	Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1		,00	2			3		,00	4		,00
RS138	Riserve di utili della gestione esente SIIQ	1		,00	2		,00	3		,00	4		,00
RS139	Riserve di utili per contratti di locazione	1		,00	2		,00	3		,00	4		,00
RS140	Riserve in sospensione di imposta	1		,00	2		,00	3		,00	4		,00
		Utile distribuito		Utile destinato ad accantonamento e riserva		Utile destinato a copertura perdite pregresse		Perdite					
RS141	Utile dell'esercizio e perdite	1	18.000	,00	2		,00	3		,00	4		,00
RS142	Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1		,00	2		,00	3		,00	4		,00

In tal caso, pur avendo deliberato la restituzione del versamento c/capitale, opera la presunzione di distribuzione delle riserve di utili.

SOCIETA' NON TRASPARENTI



NEW - RISERVE DI UTILI PRODOTTI FINO DAL 2008 AL 2016

NEW

Il rigo RS136, del tutto analogo al rigo precedente RS135 (è un “di cui” del rigo RS134)

- accoglie le riserve di utili formatesi dal periodo successivo a quello in corso al 31/12/2007 fino all'esercizio in corso al 31/12/2016 (si tratta dei 9 periodi, dal 2008 al 2016)
- si differenzia dal rigo RS135 per la percentuale di imponibilità in caso di distribuzione ai soci qualificati, che è **pari al 49,72%**.



ATTENZIONE - utile 2016 accantonato a riserva: non sono chiare le modalità della sua esposizione nel prospetto; infatti:

- **rigo RS134:** va indicato a col. 2 “Incrementi” (le istruzioni richiedono di indicare “la parte dell'utile dell'esercizio precedente [ndr: 2016] accantonata a riserva”)
- **rigo RS136:** per quanto costituisca “di cui” del rigo RS134:
 - **non presenta la col. 2 “incrementi”**
 - **non permette l'indicazione a col. 1** quale saldo iniziale (l'importo di col. 1 del rigo RS134 deve essere maggiore o uguale alla col. 1 del rigo RS136), mentre la col. 4 è la somma algebrica tra col. 1 e col. 3 del rigo.

Pertanto, si consiglia di esporre i dati del rigo RS136 trascurando l'utile 2016 (ancorché non distribuito).

Esempio

La Gamma Srl, costituita nel 2016:

- ha realizzato un utile 2016 di €. 60.000, accantonato a riserva facoltativa
- ha realizzato un utile 2017 pari ad €. 100.000, anch'esso destinato a riserva facoltativa.

Mod. Redditi 2017

	Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
RS130 Capitale sociale	1 - ,00	2 10.000 ,00	3 ,00	4 10.000 ,00
di cui per utili	5 ,00	6 ,00	7 ,00	8 ,00
di cui per riserve in sospensione	9 ,00	10 ,00	11 ,00	12 ,00
...				
RS139 Riserve in sospensione di imposta	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
	Utile distribuito	Utile destinato ad accantonamento e riserva	Utile destinato a copertura perdite pregresse	Perdite
RS140 Utile dell'esercizio e perdite	1 ,00	2 60.000 ,00	3 ,00	4 ,00
RS141 Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00

Mod. Redditi 2018

RS131 Riserve di capitale	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS132 Riserve di utili prodotti fino al 2007	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS133 Riserve di utili prodotti fino al 2007	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
Col 1 rigo RS134 deve essere ≥ Col 1 rigo RS136				
RS134 Riserve di utili	1 - ,00	2 60.000 ,00	3 ,00	4 60.000 ,00
RS135 Riserve di utili prodotti fino al 2007	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS136 Riserve di utili prodotti fino al 2016	1 zero ,00	2 ,00	3 ,00	4 zero ,00
RS137 Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS138 Riserve di utili della gestione esente SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS139 Riserve di utili per contratti di locazione	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS140 Riserve in sospensione di imposta	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
	Utile distribuito	Utile destinato ad accantonamento e riserva	Utile destinato a copertura perdite pregresse	Perdite
RS141 Utile dell'esercizio e perdite	1 ,00	2 100.000 ,00	3 ,00	4 ,00
RS142 Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00

N.B.: è evidente che le riserve di utili prodotti fino al 2016 è pari a €. 60.000; tuttavia, non vi è modo di indicarle (se non forzando l'invio del file della dichiarazione).

RISERVE IN SOSPENSIONE D'IMPOSTA

Al rigo RS140 vanno indicate le consistenze iniziali e le variazioni delle riserve caratterizzate dal regime di sospensione di imposta. Si distingue tra riserve:

sospensione moderata	non sono tassate in capo alla società se utilizzate per la copertura di perdite, ma solo in caso di distribuzione ai soci
sospensione radicale	sono tassate in capo alla società anche se utilizzate per la copertura delle perdite

In tale rigo vanno indicati anche saldi attivi di rivalutazione in applicazione di leggi speciali.

LEGGI DI RIVALUTAZIONE (L. 232/2016; L. 208/2015; L. 147/2013; DL 185/2008; ecc.).

Il saldo attivo si presenta come una riserva, alternativamente:

- ⇒ **di utili** (CM 11/2009): se **affrancata** (o derivante da rivalutazione meramente civilistica)
- ⇒ **in sospensione d'imposta**: se **non affrancata**.

AFFRANCAMENTO L. 232/2016: il versamento dell'imposta sostitutiva ha determinato l'incremento delle riserve di utili (RS134).

Si noti che nel **mod. Redditi SC 2018** non è possibile affrancare le riserve pregresse.

DECREMENTI: nel prospetto vanno indicati i decrementi di tali riserve derivanti da:

- distribuzione ai soci
- copertura delle perdite di bilancio
- imputazione a capitale.

In quest'ultimo caso un importo corrispondente andrà indicato in col. 2 o in col. 10 del rigo RS130 a seconda che tale vicenda comporti o meno la cessazione del regime di sospensione.

In caso di passaggio a capitale di riserve di utili, un corrispondente importo va indicato anche nella col. 6 del rigo RS130.

Esempio

RIVALUTAZIONE: la società Gamma Srl ha rivalutato un impianto nel 2016:

- Residuo ammortizzabile: €. 100.000
- Costo storico rivalutato: €. 200.000 (pertanto la rivalutazione è di €. 100.000)
- Imposta sostitutiva di rivalutazione (16%): €. 16.000
- Riserva di rivalutazione: €. 84.000

Caso a): la Srl nel 2017 ha affrancato la riserva:

- imposta sostitutiva (10% x 100.000): 10.000
- riserva di rivalutazione: €. 74.000 (da indicare nel prospetto quale riserva di utili)

Mod. Redditi 2017

RS134 Riserve di utili	1	,00	2	74.000	,00	3	,00	4	74.000	,00
RS135 Riserve di utili prodotti fino al 2007	1	,00				3		4		,00

è considerata riserva di utili (non di capitale)

Pertanto quest'anno scatta la presunzione ex art. 47 c. 1) in presenza di distribuzione di riserve di capitale.

Caso b): rivalutazione fiscale senza affrancamento: riserva in sospensione: €. 84.000.

Mod. Redditi 2017

RS138 Riserve di utili per contratti di locazione	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS139 Riserve in sospensione di imposta	1	,00	2	84.000 ,00	3	,00	4	84.000 ,00
		Utile distribuito		Utile destinato ad accantonamento e riserva		Utile destinato a copertura perdite pregresse		Perdite
RS140 Utile dell'esercizio e perdite	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00

UTILE O PERDITA DELL'ESERCIZIO

Al rigo RS141, va data indicazione del risultato (utile o perdita) del conto economico dell'esercizio cui si riferisce la dichiarazione.

A tal fine occorre distinguere il caso in cui il risultato sia un utile o una perdita.

Risultato in perdita: la perdita d'esercizio si indica a col. 4). Negli esercizi successivi:

- ⇒ eventuali ulteriori perdite: **si sommano** all'importo indicato in tale colonna nell'anno precedente (la col. 4 è un rappresenta un saldo progressivo)
- ⇒ le coperture di perdite: riducono la col. 4 nell'esercizio in cui sono deliberate, a fronte di, alternativamente:
 - utilizzo di riserve: va ridotta corrispondentemente (col. 3) il rigo che accoglie la riserva
 - utilizzo dell'utile di esercizio: l'utile utilizzato si indica a col. 3, con riduzione immediata di col. 4

Risultato in utile: in tal caso:

- a) nell'esercizio stesso chiuso in utile: l'utile si indica solo a rigo RS141, con la destinazione attribuita dall'assemblea

	Utile distribuito	Utile destinato ad accantonamento e riserva	Utile destinato a copertura perdite pregresse	Perdite
RS141 Utile dell'esercizio e perdite	1	2	3	4
RS142 Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1	2	3	4

- b) nell'esercizio successivo: per la quota:

- destinata alla distribuzione (col. 1 nel mod. Redditi 2017): non compare più nel prospetto (diviene, infatti, una posta di debito – verso i soci -, non una posta del patrimonio netto)
- accantonata a riserva (col. 2 nel mod. Redditi 2017): aumenta (col. 2) una posta del patrimonio netto del prospetto
- destinato a copertura di perdite (col. 3 nel mod. Redditi 2017): riduce le perdite pregresse (col. 4), senza influenzare i rigli superiori.

Esempio

COPERTURA PERDITE

Perdite dell'esercizio 2015 e 2016 per, rispettivamente, €. 30.000 ed €. 20.000 (totale €. 50.000), coperta con l'utile 2017 per €. 90.000

Mod. Redditi 2017

	Utile distribuito	Utile destinato ad accantonamento e riserva	Utile destinato a copertura perdite pregresse	Perdite
RS140 Utile dell'esercizio e perdite	1	2	3	4
RS141 Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1	2	3	4

Mod. Redditi 2018

RS131 Riserve di capitale	1	2	3	4
RS132 Riserve ex art. 170, comma 3	1	2	3	4
RS133 Riserve di utili da trasparenza	1	2	3	4
RS134 Riserve di utili	...	2	3	4
RS135 Riserve di utili prodotti fino al 2007	1	2	3	4
RS136 Riserve di utili prodotti fino al 2016	1	2	3	4
RS137 Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1	2	3	4
RS138 Riserve di utili della gestione esente SIIQ	1	2	3	4
RS139 Riserve di utili per contratti di locazione	1	2	3	4
RS140 Riserve in sospensione di imposta	1	2	3	4
RS141 Utile dell'esercizio e perdite	1	2	3	4
RS142 Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1	2	3	4

Utile complessivo 90.000

50.000 (Mod. 2017)
– 50.000 (Mod. 2018)

Esempio

COPERTURA PERDITE

Nell'esercizio 2016 la Alfa Srl ha registrato una **perdita di € 75.000**, che ha indicato a rigo RS140 del mod. Redditi SC 2017.

In sede di approvazione del bilancio 2016 i soci hanno riscontrato la seguente situazione patrimoniale:

- Versamento c/capitale: € 30.000
Riserve utili ante 2008: € 20.000
Riserve utili dal 2011 al 2016: € 30.000

€ 50.000
- Riserve in trasparenza (triennio 2008-2010): € 40.000
Totale riserve disponibili € 120.000

procedendo ad assumere le seguenti deliberazioni.

Mod. Redditi 2017

RS131	Riserve di capitale	1	...	2	...	3	...	4	30.000	...
RS132	Riserve ex art. 170, comma 3	1	...	2	...	3	...	4	...	...
RS133	Riserve di utili da trasparenza	1	...	2	...	3	...	4	40.000	...
RS134	Riserve di utili	1	...	2	...	3	...	4	50.000	...
RS135	Riserve di utili prodotti fino al 2007	1	...	2	...	3	...	4	20.000	...
RS136	Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1	...	2	...	3	...	4	...	...
RS137	Riserve di utili della gestione esente SIIQ	1	...	2	...	3	...	4	...	...
RS138	Riserve di utili per contratti di locazione	1	...	2	...	3	...	4	...	...
RS139	Riserve in sospensione di imposta	1	...	2	...	3	...	4	...	...
RS140	Utile dell'esercizio e perdite	1	...	2	...	3	...	4	75.000	...
RS141	Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1	...	2	...	3	...	4	...	...

Dal punto di vista civilistico: l'assemblea, nell'approvare il bilancio al 30/04/2017, delibera la copertura della perdita "con riserve di utili, partendo dalle più recenti" (rispettando la priorità di utilizzo che richiede la Giurisprudenza prevalente - Cass. n. 12347/1999; Trib. Milano ord. 5/04/2016 – e la dottrina - Doc. FNC del 15/01/2015 -); pertanto, gli amministratori procedono ad utilizzare:

- prima le riserve generate dal 2011 al 2016 (per l'intero importo di 30.000)
- per l'eccedenza (di 5.000) le riserve in trasparenza.

Dal punto di vista fiscale: a tal fine:

- non opera la presunzione di utilizzo degli utili (infatti non vi è "distribuzione" ai soci)
- tuttavia, essendo presenti riserve "trasparenti", **vige l'obbligo "fiscale"** (presunzione assoluta) di **utilizzare prioritariamente tali riserve** (per 40.000) a copertura della perdita

Mod. Redditi 2018

RS131	Riserve di capitale	1	30.000	2	...	3	...	4	30.000	...
RS132	Riserve ex art. 170, comma 3	1	...	2	...	3	...	4	...	...
RS133	Riserve di utili da trasparenza	1	40.000	2	...	3	40.000	4	...	...
RS134	Riserve di utili	1	50.000	2	...	3	35.000	4	15.000	...
RS135	Riserve di utili prodotti fino al 2007	1	20.000	2	...	3	...	4	20.000	...
RS136	Riserve di utili prodotti fino al 2016	1	...	2	...	3	...	4	...	...
RS137	Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1	...	2	...	3	...	4	...	...
RS138	Riserve di utili della gestione esente SIIQ	1	...	2	...	3	...	4	...	...
RS139	Riserve di utili per contratti di locazione	1	...	2	...	3	...	4	...	...
RS140	Riserve in sospensione di imposta	1	...	2	...	3	...	4	...	...
RS141	Utile dell'esercizio e perdite	1	...	2	...	3	...	4	zero	...
RS142	Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1	...	2	...	3	...	4	...	...

le perdite pregresse risultano coperte

N.B.: qualsiasi distribuzione di riserve sarà tassata in capo ai soci (al 49,72% o al 40%), indipendentemente che in Nota integrativa sia indicata la sussistenza di riserve generate dal 2008 al 2010)