



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF091

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione
www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 11

OGGETTO	REDDITI SC 2017 - PROSPETTO DELLE RISERVE
RIFERIMENTI	ISTRUZIONI REDDITI SC 2017; ART. 47 TUIR; DM 02/04/2008; CM 8/2009; CM 11/2009
CIRCOLARE DEL	24/05/2017

Sintesi: le società di capitali sono tenute ad indicare nell'apposito prospetto del capitale e delle riserve del quadro RF del mod. Redditi SC 2017 i dati relativi ai saldi iniziali e finali del patrimonio netto e alle movimentazioni intervenute nel 2016.

Ai fini della corretta compilazione dello stesso, da effettuare sulla base della riclassificazione fiscale del patrimonio netto, è innanzitutto necessario considerare il diverso trattamento fiscale delle distribuzioni ai soci degli utili / riserve di utili e delle altre riserve/fondi.

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.

Composizione del prospetto:

Prospetto del capitale e delle riserve		Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
RS130 Capitale sociale	1	2	3	4	5
di cui per utili	6	7	8	9	10
di cui per riserve in sospensione	11	12	13	14	15
RS131 Riserve di capitale	16	17	18	19	20
RS132 Riserve ex art. 170, comma 3	21	22	23	24	25
RS133 Riserve di utili da trasparenza	26	27	28	29	30
RS134 Riserve di utili	31	32	33	34	35
RS135 Riserve di utili prodotti fino al 2007	36	37	38	39	40
RS136 Riserve di utili antecedenti al regime SIKQ	41	42	43	44	45
RS137 Riserve di utili della gestione esente SIKQ	46	47	48	49	50
RS138 Riserve di utili per contratti di locazione	51	52	53	54	55
RS139 Riserve in sospensione di imposta	56	57	58	59	60
RS140 Utile dell'esercizio e perdite	61	62	63	64	65
RS141 Utile dell'esercizio e perdite SIKQ	66	67	68	69	70
Utile distribuito		Utile destinato ad accantonamento e riserva	Utile destinato a copertura perdite pregresse	Perdite	
Destinazione dell'utile 2016 come da delibera assembleare		Perdita 2016 e perdite ante 2016 non coperte			

PRESUNZIONI DI DISTRIBUZIONE

La compilazione del prospetto deve tenere in considerazione le seguenti **presunzioni assolute** (indipendentemente, dunque, dalle relative deliberazioni dell'Assemblea):

a) Distribuzione di riserve "di capitale" (art. 47 c. 1 Tuir):

- si presumono **distribuite prioritariamente le riserve di utili**
- che non siano "indisponibili" o "in sospensione d'imposta"



ECCEZIONI: la presunzione non opera se le riserve di capitale sono utilizzate per fini diversi dalla distribuzione ai soci (es.: per copertura perdite)

b) Distribuzione di riserve "di utili" (DM 2/04/2008):

- opera una presunzione di **distribuzione prioritaria dell'utile formatosi ante 31/12/2007** (imponibilità al 40% in capo ai soci, in luogo del 49,72% applicato agli utili dal 2008):
 - che si applica **alle sole "distribuzioni"** di dividendi
 - **non anche agli altri utilizzi** (copertura perdite, aumenti di capitale, ecc. – CM 8/2009).



ECCEZIONI: la presunzione non opera in presenza di riserve di utili:

- in sospensione d'imposta (es.: riserva di rivalutazione non affrancata)
- non disponibili dal punto di vista civilistico (es.: riserva legale nel limite di 1/5 del capitale sociale, riserva per acquisto di azioni proprie).

In presenza di tali riserve la presunzione è esclusa e quindi l'eventuale distribuzione di riserve di capitale non si trasforma in distribuzione di riserve di utili (nessuna tassazione in capo ai soci)

SRL IN TRASPARENZA FISCALE

Per le srl in regime di trasparenza (art. 116 TUIR) è stabilito che:

- gli utili e le riserve di utili formatesi anteriormente l'esercizio dell'opzione sono tassate in capo ai soci secondo le "ordinarie" modalità
- gli utili maturati in regime di trasparenza non concorrono a formare il reddito dei soci, anche se distribuiti successivamente al periodo di validità dell'opzione.

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 <u>non opera per le riserve</u> di utili che siano: <ul style="list-style-type: none"> - "in <u>sospensione di imposta</u>" (es. riserva di rivalutazione); - o "<u>non disponibili</u>" civilisticamente (v. sotto) 	<p>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" (<u>es.</u>: riserva legale)</p>
COPERTURA PERDITE PREGRESSE	-	<u>non opera la presunzione</u> di prioritario utilizzo di riserve di utili generati ante 31/12/2007 (la delibera deve individuare quali riserve - di utili o meno - sono utilizzate)



CM 8/2009: se le riserve di utili sono utilizzate per finalità diverse dalla distribuzione (es.: copertura di perdite) “si possono considerare utilizzate prioritariamente le riserve formate con utili prodotti in esercizi successivi a quello in corso al 31/12/2007”.

“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
3) Riserve non disponibili nè distribuibili	Riserva da deroghe ex art. 2423, c. 4 c.c.
	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 "TRASPARENTI"

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):
 - 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 RF130 "*capitale sociale*" vanno indicate:

- ⇒ l'importo del capitale sociale (sottoscritto, anche se non interamente versato) risultante dal bilancio del precedente esercizio
- ⇒ 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.



Qualora si riduce 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).

Esempio1

La Alfa srl ha aumentato nel 2016 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	1 100.000 ,00	2 50.000 ,00	3 ,00	4 150.000 ,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

Esempio2

La società Beta srl ha aumentato nel 2016 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	1 100.000 ,00	2 30.000 ,00	3 ,00	4 130.000 ,00
	di cui per utili	5 ,00	6 ,00	7 ,00	8 ,00
	di cui per riserve in sospensione	9 ,00	10 30.000 ,00	11 ,00	12 30.000 ,00

RISERVE DI CAPITALE

Nel Rigo RF131 vanno indicati i movimenti delle riserve di capitale (es.: riserve da versamenti in c/capitale; riserve da sovrapprezzo quote; ecc.).

Tali riserve, se distribuite, non costituiscono utili in capo ai soci (art.47 c. 5 Tuir).

Esempio3

DISTRIBUZIONE DI RISERVE DI CAPITALI

Nel 2016 la Alfa Srl ha deliberato la restituzione del versamento c/capitale (€. 15.000). Essa presenta le seguenti riserve di utili (disponibili): RF134 col. 4 per 800 (utili ante 2015) + RF140 col. 2 per 300 (utile 2015 accantonato nel 2016); in tal caso:

1) fiscalmente (presunzione assoluta): nel prospetto 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 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
RS140	Utile dell'esercizio e perdite	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS141	Utile dell'esercizio e perdite SIKQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00

Variante – assenza di riserve di utili disponibili: si ponga ora che gli utili (RF134 per 800 + RF140 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		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 o sas in srl o spa) tenuti all'iscrizione delle riserve ante-trasformazione, **per fruire dell'esenzione da ulteriore tassazione 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 non sono ulteriormente tassate se iscritte in bilancio con l'indicazione della loro origine.

Per tali riserve **non opero la presunzione** di distribuzione prioritaria di utili ex art.47 c. 1 Tuir (in quanto assimilate alle riserve realizzate dalla Srl in periodi di "trasparenza" fiscale).

Il rigo va utilizzato anche dalle società che hanno optato per la trasparenza dal 2015, mentre non riguarda le Srl che hanno optato solo dal 2016 (che si limitano a riportare a rigo RS140 i dati dell'utile/perdita del 2016).

Posto che la riserva non può subire incrementi, nel rigo è assente la col. 2.

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.

Salva diversa esplicita volontà assembleare, si considerano **prioritariamente distribuiti** gli utili e le riserve di utili realizzati nei periodi di trasparenza rispetto alle altre riserve di utili.

DISTRIBUZIONE UTILI TRASPARENTI

La società Alfa ha optato nel 2015 per la trasparenza.

Situazione iniziale:

- Versamento c/capitale: 15.000
- Utile esercizio 2014: 1.100
- Utile esercizio (**trasparente**): 20.000 (destinato a riserva nel 2016)
- nel 2015 si sono distribuiti dividendi (non trasparenti) per €. 1.000

UNICO 2016

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		3	,00	4	,00	,00	
RS133	Riserve di utili da trasparenza	1	,00		2	,00	3	,00	4	,00	,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		3	,00	4	,00	,00	
RS136	Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1	,00		2		3	,00	4	,00	,00	
RS137	Riserve di utili della gestione esente SIIQ	1	,00		2	,00	3	,00	4	,00	,00	
RS138	Riserve di utili per contratti di locazione	1	,00		2	,00	3	,00	4	,00	,00	
RS139	Riserve in sospensione di imposta	1	,00		2	,00	3	,00	4	,00	,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	,00
RS141	Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1	,00		2	,00		3	,00	4	,00	,00

Anno 2016: 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 2017

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

Caso b) la delibera specifica di prelevare utili non trasparenti

Mod. REDDITI 2017

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

A rigo RF134 di indicano i movimenti delle riserve di utili, che, se distribuite, rappresentano redditi di capitale che per il socio persona fisica "qualificato" concorrono a formare la base imponibile IRPEF.

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

RISERVE DI UTILI PRODOTTI FINO AL 31/12/2007

Al rigo RF135 va indicata la quota delle riserve di utili prodotta fino all'esercizio in corso al 31/12/07. Tale rigo costituisce un "di cui" del precedente rigo RF134, il quale accoglie tutte le riserve di utili (mentre il rigo RF135 solo quelle fino al 2007).

Nota: il prospetto non richiede una quadratura tra la somma dei rigi delle colonne col il totale del patrimonio netto della società.

Esempio5

La Alfa srl ha deliberato di restituire ai soci nel 2016 un versamento in c/capitale di €. 50.000
Nel bilancio al 31/12/2016 risultano iscritte:

- riserve di utili: €. 120.000 (di cui €. 60.000 prodotti fino al 2007)
- utile anno 2015: integralmente destinato a riserva facoltativa pari ad €. 30.000
- utile esercizio 2016: €. 18.000

RS131	Riserve di capitale	1	50.000	2	,00	3	50.000	4	,00	,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	2	30.000	3	50.000	4	100.000	,00
RS135	Riserve di utili prodotti fino al 2007	1	60.000	2		3	50.000	4	10.000	,00
RS136	Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1	,00	2		3	,00	4		,00
RS137	Riserve di utili della gestione esente SIIQ	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
RS140	Utile dell'esercizio e perdite	1	,00	2	18.000	3	,00	4		,00
RS141	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. Pertanto, in presenza di riserve di utili prodotti fino al 2007, si riducono prima tali riserve, con conseguente minore tassazione in capo ai soci.

RISERVE IN SOSPENSIONE D'IMPOSTA

Al rigo RF139 vanno indicate le consistenze iniziali e le variazioni delle riserve caratterizzate dal regime di sospensione di imposta. Si distingue tra riserve in:

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 (art. 1 c- 556-564 L. 232/2016; art. 1 c. 889-896 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**.

NOVITA' – AFFRANCAMENTO L. 232/2016: il versamento dell'imposta sostitutiva (rigo RQ93 del mod. Redditi SC 2017) determina l'incremento delle riserve di utili (RF134).

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 del rigo RF130 o in col. 10 del rigo RF130 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 a col. 6 di rigo RF130.

Esempio6

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 ri rivalutazione (16%): €. 16.000
- Riserva di rivalutazione: €. 84.000

Caso a): la Srl 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	2		,00	3	,00	4		,00

è considerata riserva di utili (non di capitale)

Nei periodi successivi 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.

RS139 Riserve in sospensione di imposta	1	,00	2	84.000	,00	3	,00	4	84.000	,00
--	---	-----	---	---------------	-----	---	-----	---	---------------	-----

UTILI E PERDITE DI ESERCIZIO

Al rigo RF140, va data indicazione del risultato (utile o perdita) del conto economico dell'esercizio cui si riferisce la dichiarazione:

Esempio7

COPERTURA PERDITE: si parta dalla situazione iniziale seguente:

- Versamento c/capitale: €. 30.000
- Riserve utili ante 2008: €. 20.000
- Riserve utili post 2008: €. 30.000 (totale: €. 50.000)
- Riserve in trasparenza: €. 40.000
- Perdita esercizio 2015: €. 75.000

UNICO 2016

	Utile distribuito	Utile destinato ad accantonamento e riserva	Utile destinato a copertura perdite pregresse	Perdite
RS140 Utile dell'esercizio e perdite	1 30.000,00	2 20.000,00	3 30.000,00	4 75.000 ,00
RS141 Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1 30.000,00	2 20.000,00	3 30.000,00	4 75.000,00

Nel 2016 si delibera la copertura della perdita "con le riserve di utili". Non essendovi l'obbligo di utilizzare la riserva di capitale (versamenti c/capitale), si opta per l'utilizzo delle riserve di utili; a tal fine:

- a) non opera la presunzione di utilizzo degli utili ante 2008: pertanto l'Assemblea opportunamente integra la delibera specificando che si utilizzano:
 - prima le riserve generate dal 2008 (per l'intero importo di 30.000)
 - per l'eccedenza (di 5.000) quelle ante
- b) tuttavia, essendo presenti riserve "trasparenti", vige l'obbligo (presunzione assoluta) di utilizzare prioritariamente tali riserve (per 40.000) a copertura della perdita.

Mod. REDDITI 2017

RS131 Riserve di capitale	1 30.000,00	2 30.000,00	3 30.000,00	4 30.000,00
RS132 Riserve ex art. 170, comma 3	1 0,00	2 0,00	3 0,00	4 0,00
RS133 Riserve di utili da trasparenza	1 40.000,00	2 40.000,00	3 40.000,00	4 40.000,00
RS134 Riserve di utili	1 50.000,00	2 50.000,00	3 35.000,00	4 15.000,00
RS135 Riserve di utili prodotti fino al 2007	1 20.000,00	2 20.000,00	3 5.000,00	4 15.000,00
RS136 Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1 0,00	2 0,00	3 0,00	4 0,00
RS137 Riserve di utili della gestione esente SIIQ	1 0,00	2 0,00	3 0,00	4 0,00
RS138 Riserve di utili per contratti di locazione	1 0,00	2 0,00	3 0,00	4 0,00
RS139 Riserve in sospensione di imposta	1 0,00	2 0,00	3 0,00	4 0,00
	Utile distribuito	Utile destinato ad accantonamento e riserva	Utile destinato a copertura perdite pregresse	Perdite
RS140 Utile dell'esercizio e perdite	1 0,00	2 0,00	3 0,00	4 zero ,00
RS141 Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1 0,00	2 0,00	3 0,00	4 0,00

Ove nell'esercizio 2016 si fosse riportato un utile (es.: €.3.000), lo stesso avrebbe potuto essere utilizzato a copertura delle perdite pregresse. In modo del tutto analogo al caso precedente:

- in primo luogo occorre utilizzare le riserve trasparenti (presunzione assoluta)
- successivamente la delibera può decidere l'ordine di utilizzo degli utili (si suppone in primo luogo l'utile di esercizio; per l'eccedenza prima le riserve generate dal 2008 e poi quelle ante 2008).

Mod. REDDITI 2017

RS131 Riserve di capitale	1 30.000,00	2 30.000,00	3 30.000,00	4 30.000,00
RS132 Riserve ex art. 170, comma 3	1 0,00	2 0,00	3 0,00	4 0,00
RS133 Riserve di utili da trasparenza	1 40.000,00	2 40.000,00	3 40.000,00	4 40.000,00
RS134 Riserve di utili	1 50.000,00	2 50.000,00	3 32.000,00	4 18.000,00
RS135 Riserve di utili prodotti fino al 2007	1 20.000,00	2 20.000,00	3 2.000,00	4 18.000,00

...

	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 3.000 ,00	4 zero ,00
RS141 Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00

ULTERIORI ESEMPI

Esempio8

Al 31/12/2015, il patrimonio netto della Casoli srl è così costituito:

capitale sociale	€ 70.000
riserve di utili	€ 25.000
<i>di cui:</i>	
▪ <i>riserva legale</i>	€ 15.000
▪ <i>altre riserve</i>	€ 10.000

Inoltre, nel 2016:

- l'**utile 2015, pari a € 8.000**, è stato accantonato a riserva statutaria
- l'assemblea ha deliberato la **distribuzione** ai soci **di riserve di utili per € 12.000**.
- la società ha chiuso l'esercizio 2016 con una **perdita di € 4.000**.

Prospetto del capitale e delle riserve

	Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
RS130 Capitale sociale	1 70.000 ,00	2 ,00	3 ,00	4 70.000 ,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
RS131 Riserve di capitale	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,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 25.000 ,00	2 8.000 ,00	3 12.000 ,00	4 21.000 ,00
RS135 Riserve di utili prodotti fino al 2007	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS136 Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS137 Riserve di utili della gestione esente SIIQ	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
RS140 Utile dell'esercizio e perdite	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 4.000 ,00
RS141 Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00

Esempio9

Al 31/12/2015, il patrimonio netto della Rossi srl (in trasparenza) è così costituito:

capitale sociale	€ 20.000
riserve di capitale	€ 42.000
riserve di utili	€ 55.000
<i>di cui:</i>	
▪ <i>riserva legale</i>	€ 15.000 (formata al 100% con utili ante 2007)
▪ <i>altre riserve</i>	€ 40.000 (di cui € 20.000 formate con utili ante 2007)

Nel 2016:

- l'**utile 2015, pari a € 18.000**, è stato accantonato a riserva statutaria
- l'assemblea ha deliberato la **distribuzione** ai soci **di riserve di capitale per € 40.000**.
- la società ha chiuso l'esercizio con una **perdita** di € 15.000.

In tale situazione, considerato che:

- ➔ l'assemblea ha deliberato la **distribuzione di riserve di capitale**
- ➔ la società dispone anche di **riserve di utili ante trasparenza (€ 40.000)**

opera la presunzione ex art. 47, TUIR e pertanto si considerano distribuiti per primi gli utili e le riserve ante trasparenza, con tassazione in capo ai soci dell'ammontare distribuito.

Peraltro, data la presenza nel patrimonio sia di riserve di utili ante/post 2007 pari a:

Riserve di utili ante 2007	- Riserva legale € 15.000 - Altre riserve € 20.000
Riserve di utili post 2007	Altre riserve € 20.000

ai fini della presunzione DM 2/04/2008 risulta che sono distribuiti:

- prima gli utili ante 2007, tassati in capo ai soci "qualificati" al 40%
- poi la differenza, pari a € 5.000 relativa ad utili post 2007, tassata in capo ai soci "qualificati" al 49,72%.

Prospetto del capitale e delle riserve		Saldo iniziale		Incrementi		Decrementi		Saldo finale	
		1	2	3	4	5	6	7	8
RS130	Capitale sociale	1	20.000,00	2	,00	3	,00	4	20.000,00
	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
RS131	Riserve di capitale	1	42.000,00	2	,00	3	,00	4	42.000,00
RS132	Riserve ex art. 170, comma 3	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS133	Riserve di utili da trasparenza	1	,00	2	18.000,00	3	,00	4	18.000,00
RS134	Riserve di utili	1	55.000,00	2	,00	3	40.000,00	4	15.000,00
RS135	Riserve di utili prodotti fino al 2007	1	35.000,00	2	,00	3	35.000,00	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	,00	3	,00	4	15.000,00
RS141	Utile dell'esercizio e perdite SIKQ	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00

Esempio10

La Alfa srl ha deliberato di restituire ai soci nel 2016 un versamento in c/capitale di €. 50.000. Nel bilancio al 31/12/2016 risultano iscritte:

- riserve di utili: €. 120.000 (di cui €. 60.000 ante 2007)
- utile anno 2015: integralmente destinato a riserva facoltativa pari ad €. 30.000
- utile esercizio 2016: €. 18.000

In tal caso, pur avendo deliberato la restituzione del versamento c/capitale, opera la presunzione di distribuzione delle riserve; pertanto, in presenza di riserve di utili ante 2007, si riducono prima tali riserve, con conseguente minore tassazione in capo ai soci.

Prospetto del capitale e delle riserve		Saldo iniziale		Incrementi		Decrementi		Saldo finale	
		1	2	3	4	5	6	7	8
RS130	Capitale sociale	1	50.000,00	2	,00	3	,00	4	50.000,00
	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
RS131	Riserve di capitale	1	,00	2	,00	3	,00	4	,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	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	,00	3	50.000,00	4	10.000,00
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	18.000,00	3	,00	4	,00
RS141	Utile dell'esercizio e perdite SIKQ	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00