

Redditi 2017 -quadro RS: il prospetto del capitale e delle riserve

di Gianfranco Costa

PREMESSA

Come ogni anno le società di capitali sono tenute alla compilazione del “prospetto del capitale e delle riserve” contenuto nel quadro RS del modello “REDDITI SC 2017”.

Esso si compone di 4 colonne nelle quali inserire il valore iniziale, gli incrementi, i decrementi ed il valore finale delle singole voci esposte nei righi da RS130 a RS141.

Si tratta di esporre le variazioni intervenute al patrimonio netto rispetto all’esercizio precedente.

Dal punto di vista civilistico, va innanzitutto evidenziato come le poste che concorrono a formare il patrimonio netto di una società di capitali siano costituite da:

- apporti a titolo di conferimento da parte soci (compresi quelli effettuati a titolo definitivo, senza obbligo di restituzione);
- saldi di rivalutazione monetaria (c.d. “riserve di capitale”);
- utili di esercizio accantonati;
- imputazioni dirette a riserva di plusvalori latenti (c.d. “utili e riserve di utili”).

Inoltre, è necessario sottolineare il diverso trattamento fiscale previsto in caso di distribuzioni ai soci delle riserve di capitali e/o di utili, sia da parte della società “principale” che di un’eventuale società partecipata.

Ai fini della compilazione del citato prospetto non assume, infine, alcun rilievo la descrizione del patrimonio netto indicata nella Nota Integrativa del bilancio d’esercizio, in quanto rilevante solamente dal punto di vista civilistico.

**IL TRATTAMENTO FISCALE DELLE RISERVE DI
CAPITALE**

La disciplina fiscale relativa alla distribuzione ai soci delle riserve di capitali si sostanzia in un procedimento che, oltre a diminuire di pari importo il costo della partecipazione societaria fiscalmente riconosciuto in capo al socio, va a determinare un reddito imponibile per l'eventuale eccedenza ricevuta dal socio rispetto al costo fiscalmente riconosciuto (cfr. commi 5 e 7, articolo 47, TUIR). In particolare:

| | |
|--|---|
| Persona fisica non esercente attività d'impresa che detiene una partecipazione qualificata | L'eccedenza ricevuta rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione è tassata in maniera molto simile a un reddito di capitale. Nello specifico, l'eccedenza viene tassata: <ul style="list-style-type: none"> • limitatamente al 40%, nell'ipotesi di utili realizzati sino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2007; • limitatamente al 49,72%, se realizzati in periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31.12.2007 |
| Persona fisica non esercente attività d'impresa che detiene una partecipazione non qualificata | La differenza tra l'ammontare percepito (o il valore normale dei beni assegnati) e il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione è assoggettato a tassazione alla fonte (articolo 27, comma 1, D.P.R. n. 600/73), mediante applicazione di una ritenuta a titolo di imposta nella misura del 26% |
| Soggetto esercente attività d'impresa | L'eccedenza ricevuta rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione è assimilata a un componente positivo di reddito di impresa che, ai sensi dell'articolo 86, comma 5-bis, del TUIR, non costituisce per il percipiente un dividendo, bensì una plusvalenza patrimoniale in relazione alla quale, in presenza dei requisiti di cui all'articolo 87 del TUIR, è soggetta alla disciplina della <i>participation exemption</i> |

IL TRATTAMENTO FISCALE DELLE RISERVE DI UTILI

Le riserve di utili distribuite ai soci vengono tassate mediante la disciplina prevista per i dividendi. Dal punto di vista fiscale, è altresì necessario distinguere gli utili in:

- utili in "*regime di sospensione di imposta*", la cui distribuzione comporta, oltre alla tassazione in capo al percipiente, anche il recupero a tassazione in capo all'impresa degli importi distribuiti, mediante apposita variazione in aumento dell'utile civilistico nel periodo in cui ha luogo la distribuzione;
- utili per i quali la tassazione è già stata effettuata per "*trasparenza in capo ai soci*" (articoli 115 o 116 del TUIR). Tali somme, in luogo della tassazione, vedono, infatti, la riduzione del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione del socio che li riceve (nel limite, ovviamente, dei redditi imponibili già tassati per "*trasparenza*");

- utili ordinari realizzati sino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2007;
- utili ordinari realizzati in periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31.12.2007.

Il trattamento fiscale di queste ultime due voci risulta essere, in particolare, il seguente:

| SOGGETTO PERCETTORE | UTILI ORDINARI REALIZZATI IN PERIODI D'IMPOSTA SUCCESSIVI A QUELLO IN CORSO AL 31.12.2007 | UTILI ORDINARI REALIZZATI IN PERIODI D'IMPOSTA SUCCESSIVI A QUELLO IN CORSO AL 31.12.2007 |
|--|---|---|
| Persona fisica non esercente attività d'impresa che detiene una partecipazione qualificata | <ul style="list-style-type: none"> • Escluso il 60% • Imponibile il 40% | <ul style="list-style-type: none"> • Escluso il 50,28% • Imponibile il 49,72% |
| Persona fisica non esercente attività d'impresa che detiene una partecipazione non qualificata | Imponibile il 100% con applicazione di ritenuta alla fonte a titolo di imposta pari al 26% | |
| Soggetto esercente attività d'impresa IRPEF | <ul style="list-style-type: none"> • Escluso il 60% • Imponibile il 40% | <ul style="list-style-type: none"> • Escluso il 50,28% • Imponibile il 49,72% |
| Soggetto esercente attività d'impresa IRES | Imponibile il 5% come componente positivo di reddito di impresa | |

PRESUNZIONI FISCALI IN MATERIA DI DISTRIBUZIONE

La disciplina fiscale, come accennato, pone altresì delle presunzioni fiscali in materia di distribuzione ai soci di elementi del patrimonio netto. Si tratta, in particolare:

- della presunzione ex articolo 47, comma 1, TUIR, secondo cui le riserve di utili sono distribuite prima di quelle di capitale;
- della presunzione ex articolo 47, comma 6, TUIR, che opera quando viene deliberata la riduzione volontaria del capitale sociale, con restituzione dei conferimenti esuberanti ai soci, nel caso in cui parte del capitale sociale risulti formato mediante precedenti aumenti gratuiti con l'utilizzo di riserve di utili;
- della presunzione ex articolo 1, D.M. 02.04.2008, secondo cui sono prioritariamente distribuite le riserve di utili prodotti sino al 31.12.2007 rispetto a quelli prodotti successivamente;
- della presunzione ex articolo 115, comma 5, TUIR, operante nel caso in cui la società che delibera gli utili abbia optato per il regime di trasparenza di cui agli articoli 115 e 116 del TUIR.

**LA PRESUNZIONE IN CASO DI DISTRIBUZIONE DI
RISERVE DI CAPITALE**

Secondo quanto disposto dall'articolo 47, comma 1, del TUIR, nella distribuzione di riserve di capitale si considerano elargite sempre per prime, ammesso che ci siano, le voci composte da utili d'esercizio e le riserve formate con valori analoghi (ovvero diversi dai valori ricompresi nelle riserve di capitale).

Tale presunzione opera a prescindere dalla volontà fiscale manifestata dai soci nella delibera assembleare e vede una tassazione dei valori generalmente in capo ai soci sulla base di quanto previsto per la tassazione degli utili. Sul punto va tuttavia sottolineato che:

- la successiva distribuzione di una riserva di utili, in questo contesto, non è tassata in capo ai soci, in quanto fiscalmente "riqualificata" come riserva di capitale;
- la presunzione non opera con riferimento alle riserve di utili in sospensione d'imposta ed a quelle non disponibili dal punto di vista civilistico.

Esempio: si consideri il patrimonio della Società Losi S.p.A. al 1° gennaio 2016:

- capitale sociale: euro 50.000;
- utile 2014: euro 20.000 accantonato a riserva straordinaria;
- versamenti a fondo perduto dei soci: euro 100.000.

Le riserve di utili al 31 dicembre 2015 erano composte da:

- riserva legale: euro 10.000 (RS135);
- riserva straordinaria: euro 40.000 così composta:
 - euro 20.000 da utili fino al 31.12.2007 (RS135);
 - euro 20.000 da utili successivi al 31.12.2007;
- utile 2016: euro 30.000.

Il 15 maggio è stata deliberata la restituzione ai soci, titolari di partecipazioni qualificate, di euro 100.000 versati precedentemente a fondo perduto.

Ai sensi di quanto esaminato fiscalmente opera la presunzione di prioritaria distribuzione delle riserve di utili e, solo per l'eccedenza, quella formata con apporti dei soci oggetto della delibera assembleare.

Inoltre nell'ambito delle riserve di utili devono essere utilizzate previamente quelle che comportano la minor tassazione in capo al socio, quindi quelle ante 2008, anche se indisponibili, con il conseguente decremento del rigo RS135.

Dal punto di vista fiscale, pertanto, ai soci vengono distribuiti euro 70.000 e, solo per la parte residua (euro 30.000), la voce formata con apporti di capitale.

Di seguito si riporta la corretta compilazione del prospetto del capitale e delle riserve:

| | | Saldo iniziale | Incrementi | Decrementi | Saldo finale |
|--------------|---|-------------------|---|---|--------------|
| 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 | 1 100.000,00 | 2 ,00 | 3 30.000,00 | 4 70.000,00 |
| 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 50.000,00 | 2 20.000,00 | 3 70.000,00 | 4 ,00 |
| RS135 | Riserve di utili prodotti fino al 2007 | 1 30.000,00 | 2 ,00 | 3 30.000,00 | 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 |
| | | Utile distribuito | Utile destinato ad accantonamento e riserva | Utile destinato a copertura perdite pregresse | Perdite |
| RS140 | Utile dell'esercizio e perdite | 1 ,00 | 2 30.000,00 | 3 ,00 | 4 ,00 |
| RS141 | Utile dell'esercizio e perdite SIIQ | 1 ,00 | 2 ,00 | 3 ,00 | 4 ,00 |

Le riserve di utili (euro 50.000) e l'utile d'esercizio (euro 20.000) verranno successivamente assimilate, dal punto di vista meramente fiscale, a voci del patrimonio netto formate con apporti di capitale, poiché la relativa distribuzione è già stata tassata in capo ai soci per effetto della presunzione di cui al comma 1 dell'articolo 47 del TUIR.

In tale fattispecie sarà inoltre opportuno che la società comunichi ai soci che, data la presenza di riserve di utili nonché di utili dell'esercizio precedente liberamente disponibili, le somme assegnate costituiscono reddito tassabile.

LA PRESUNZIONE IN CASO DI RESTITUZIONE DEL CAPITALE SOCIALE AI SOCI

L'articolo 47, comma 6, del TUIR dispone che *“nel caso in cui il capitale sociale risulti formato in parte mediante imputazione di riserve di utili (per effetto di precedenti operazioni di aumento a titolo gratuito), ove si proceda alla sua riduzione volontaria, si considera prioritariamente erogata ai soci la parte di capitale sociale che risultava formata da utili, anziché da conferimenti”*.

Nell'ipotesi, pertanto, di riduzione del capitale sociale, vengono ritenute prioritariamente erogate ai soci le riserve di utili precedentemente imputate al capitale stesso, con precedenza per quelle meno recenti. Si tratta, inoltre, di una fattispecie in cui:

- non trova applicazione la presunzione di cui al paragrafo precedente (ex articolo 47, comma 1, TUIR), a prescindere dalla presenza di riserve distribuibili di utili nel patrimonio netto dell'impresa;
- la presunzione di cui al comma 6, trova ragionevole applicazione anche nel caso in cui gli utili previamente imputati a capitale siano in sospensione d'imposta.

LA PRESUNZIONE IN CASO DI DISTRIBUZIONE DI UTILI ANTE 2008

Secondo quanto disposto dall'articolo 1, comma 2, del D.M. 02.004.2008: *“a partire dalle delibere di distribuzione successive a quella avente ad oggetto l'utile dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2007, agli effetti della tassazione del soggetto partecipante, i dividendi distribuiti si considerano prioritariamente formati con utili prodotti dalla società o Ente partecipato fino a tale esercizio”*.

Tale presunzione risulta, dunque, applicabile nelle ipotesi di distribuzione degli utili di esercizio ovvero di altre voci di patrimonio netto formate da utili realizzati nei periodi di imposta compresi sino a quello in corso al 31.12.2007.

Essa, oltre ad operare dal punto di vista meramente fiscale, non prescinde dalla tipologia di utili che hanno alimentato la voce oggetto di distribuzione e risulta applicabile anche in relazione alla riserva legale ed alle riserve indisponibili (cfr. Circolare n. 20/10 Assonime). Qualora, tuttavia, le riserve di utili siano utilizzate per finalità diverse dalla distribuzione, come, ad esempio, la copertura di perdite, si considerano prioritariamente utilizzate le riserve prodotte dopo il 2007. Vengono escluse da tale presunzione le riserve in sospensione d'imposta poiché la norma (che prevede un regime di favore verso il contribuente) non può tramutarsi in una penalizzazione imponendo la distribuzione di riserve che, pur producendo una tassazione minore per il percipiente, generano in ogni caso tassazione sulla società erogante.

LA PRESUNZIONE IN CASO DI OPZIONE PER LA TRASPARENZA FISCALE

Qualora la società opti per il regime fiscale di trasparenza di cui all'articolo 115, comma 5 del TUIR, *“durante i periodi di validità dell'opzione, salva una diversa volontà assembleare, si considerano prioritariamente utilizzati gli utili imputati ai soci”*.

Tale presunzione è stata integrata, inoltre, dall'articolo 8 del D.M. 03.04.2004. In particolare, è stato specificato che:

- la stessa opera anche in relazione alle distribuzioni effettuate in periodi d'imposta diversi da quello in cui vige il regime di trasparenza;
- se l'assemblea dei soci prevede espressamente la distribuzione di riserve di capitale, la presunzione posta dal comma 1 del citato articolo 47 opera solo con riferimento alle riserve costituite con utili di periodi d'imposta nei quali non ha operato la tassazione per trasparenza.

Come accennato, tuttavia, la presunzione di cui all'articolo 115 del TUIR è relativa: i soci, infatti, possono prevedere, attraverso la delibera assembleare, una diversa distribuzione delle voci del patrimonio netto. Ne consegue che:

- nell'ipotesi di delibera contenente la distribuzione di utili o riserve di utili "non trasparenti", la volontà assembleare è rispettata senza l'operato di ulteriori presunzioni;
- nell'ipotesi di delibera contenente la distribuzione di riserve formate con apporti di capitale (ossia riserve di cui all'articolo 47, comma 5, TUIR), la volontà assembleare è rispettata solo se nel patrimonio netto della società partecipata non si registra la presenza di utili o di riserve di utili "non trasparenti", in quanto bisogna considerare prioritariamente distribuite tali voci per effetto della presunzione di cui al comma 1 del citato articolo 47;
- nell'ipotesi di copertura delle perdite mediante l'utilizzo di riserve di utili, si considerano prioritariamente utilizzati gli utili realizzati in regime di trasparenza.

IL PROSPETTO DEL CAPITALE E DELLE RISERVE

Dopo aver analizzato il trattamento fiscale previsto dalla disciplina, si presenta ora il prospetto del capitale e delle riserve contenuto nel modello "REDDITI SC 2017".

| Prospetto del capitale e delle riserve | | Saldo iniziale | | Incrementi | | Decrementi | | Saldo finale | |
|--|---|----------------|-------------------|------------|---|------------|---|--------------|---------|
| 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 | ,00 | | | 3 | ,00 | 4 | ,00 |
| RS136 | Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ | 1 | ,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 |
| | | | 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 |
| RS141 | Utile dell'esercizio e perdite SIIQ | 1 | ,00 | 2 | ,00 | 3 | ,00 | 4 | ,00 |

Come si può notare, il prospetto viene ora collocato all'interno del quadro RS (e non più, quindi, nel quadro RF) e risulta composto dai righe contenute nell'intervallo "RS130 – RS141".

La sua corretta compilazione si lega, poi, alla riclassificazione fiscale del patrimonio netto nonché al diverso trattamento fiscale delle presunzioni previste in materia di distribuzione delle poste di patrimonio netto. È proprio in relazione a quest'ultimo punto che, ai fini della compilazione, non assume alcun rilievo il prospetto contenuto nella Nota Integrativa, il quale assume valenza meramente civilistica.

22 giugno 2017

Gianfranco Costa

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente