



Unico 2012: il prospetto del capitale e delle riserve

Il modello Unico 2012 Società di Capitali ripropone, nel quadro RF, il tradizionale “Prospetto del capitale e delle riserve”, la cui compilazione risponde all’esigenza di monitorare la composizione del Patrimonio netto, secondo la natura fiscale delle poste che lo compongono, al fine di verificare la corretta applicazione delle norme riguardanti il trattamento, sia in capo ai partecipanti, sia in capo alla società o ente, della distribuzione ai soci o dell’utilizzo per altre finalità del capitale e delle riserve.

Le regole di compilazione

I dati richiesti nei righe intestati alle riserve vanno forniti per “masse”, vale a dire, raggruppando le poste di natura omogenea sotto il profilo fiscale, anche se rappresentate in bilancio da voci distinte. Pertanto, in caso di poste di bilancio aventi ai fini fiscali natura mista (parte capitale e parte utile), il relativo importo deve essere suddiviso nelle due componenti e riclassificato nelle corrispondenti righe del prospetto.

In ciascuna colonna denominata “saldo iniziale” va indicato l’importo della voce richiesta, così come risultante dal bilancio dell’esercizio precedente a quello cui si riferisce la dichiarazione; nelle colonne intermedie, “incrementi” e “decrementi”, vanno indicate le variazioni delle poste di Patrimonio netto intervenute nel corso dell’esercizio; nella colonna “saldo finale”, va indicato l’importo derivante dalla somma algebrica delle precedenti colonne, che costituirà anche il dato di partenza (“saldo iniziale”) del prospetto della successiva dichiarazione.

Prospetto del capitale e delle riserve		Saldo iniziale				Incrementi			Decrementi			Saldo finale		
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
RF106	Capitale sociale		,00		,00								,00	
	di cui per utili	5	,00	6	,00	7	,00	8	,00				,00	
	di cui per riserve in sospensione	9	,00	10	,00	11	,00	12	,00				,00	
RF107	Riserve di capitale	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00				,00	
RF108	Riserve ex art. 170, comma 3	1	,00			3	,00	4	,00				,00	
RF109	Riserve di utili da trasparenza	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00				,00	
RF110	Riserve di utili	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00				,00	
RF111	Riserve di utili prodotti fino al 2007	1	,00			3	,00	4	,00				,00	
RF112	Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1	,00			3	,00	4	,00				,00	
RF113	Riserve di utili della gestione esente SIIQ	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00				,00	
RF114	Riserve di utili per contratti di locazione	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00				,00	
RF115	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					
RF116	Utile dell’esercizio e perdite	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00				,00	
RF117	Utile dell’esercizio e perdite SIIQ	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00				,00	

Rigo RF106 CAPITALE SOCIALE

Nel rigo RF106 devono essere indicate la consistenza iniziale e le variazioni dell’esercizio del capitale sociale sottoscritto (o del fondo di dotazione per gli enti diversi dalle società), con il dettaglio della quota di capitale formato a seguito di imputazione di utili di esercizio e di imputazione di riserve in sospensione di imposta (colonne da 5 in poi). Tale dettaglio assume particolare rilevanza in quanto, in caso di riduzione del capitale, con distribuzione ai soci, la quota di capitale imputabile a dette poste manterrà ai fini fiscali la natura rispettivamente di utili (che costituiranno dividendi in capo ai soci) e di riserve in sospensione (che, oltre ad essere tassate come dividendi in capo ai soci, saranno tassate anche in capo alla società secondo la rispettiva disciplina, con variazione in aumento nel quadro RF del modello Unico SC). Al riguardo si ricorda che ai sensi del

comma 6 dell'art.47 del Tuir la riduzione si imputa con precedenza alla parte dell'aumento complessivo di capitale derivante dai passaggi a capitale di riserve diverse da quelle di "capitale", a partire dalla meno recente, ferme restando le norme delle leggi in materia di riserve di rivalutazione monetaria che dispongono diversamente.

Rigo RF107 RISERVE DI CAPITALE

Nel rigo RF107 devono essere indicati i movimenti delle riserve aventi natura di capitale, come ad esempio le riserve costituite con le somme ricevute a titolo di sovrapprezzo azioni e di quelle costituite con versamenti operati dai soci a fondo perduto. Dette riserve, se distribuite, non costituiscono utili in capo ai soci ai sensi del comma 5 dell'art.47 del Tuir.

Rigo RF108 RISERVE EX ART.170, CO.3

Il rigo RF108 accoglie gli utili conseguiti dalle società di persone (non soggette ad Ires) prima della trasformazione in società di capitali (soggette ad Ires) ed iscritti in bilancio, dopo la trasformazione, in apposita riserva. Si tratta di riserve costituite da utili già tassati in capo ai soci per trasparenza ai sensi dell'art.5 del Tuir e dunque, in caso di distribuzione da parte della società trasformata, non concorrono a formare il reddito dei soci (purché dopo la trasformazione siano state iscritte in bilancio con l'indicazione della loro origine). Per dette riserve non si ritiene operante la presunzione di distribuzione prioritaria di utili di cui al comma 1 dell'art.47 del Tuir (si veda oltre). Inoltre, se dette riserve sono utilizzate per un aumento di capitale, l'ultima parte del comma 3 dell'art.170 stabilisce che una successiva riduzione volontaria del capitale, con distribuzione ai soci, non costituisce reddito per questi ai sensi dell'art.47, co.6, del Tuir.

Rigo RF109 RISERVE DI UTILI DA TRASPARENZA

Nel rigo RF109 devono essere indicate le riserve formate con utili realizzati durante il regime di trasparenza fiscale di cui agli artt.115 e 116 del Tuir, i quali, essendo già tassati in capo ai soci, non costituiscono redditi per questi ultimi se distribuiti. In caso di distribuzione di utili, salvo diversa decisione dell'assemblea dei soci, si considerano prioritariamente distribuite dette riserve, rispetto a quelle formate con utili realizzati non in regime di trasparenza.

Rigo RF110 RISERVE DI UTILI

Nel rigo RF110 devono essere indicati i movimenti delle riserve formate con utili d'esercizio, le quali, se distribuite, rappresentano redditi di capitale che, per il socio persona fisica "qualificato" (partecipazione superiore al 20% o al 2% se la società è quotata), concorrono a formare la base imponibile Irpef nella misura prevista dall'art.47, co.1, primo periodo, del Tuir.

Per dette riserve opera la presunzione posta dall'art.47, co.1, secondo periodo, del Tuir, in base alla quale l'eventuale distribuzione di poste del Patrimonio netto aventi natura di riserve di capitale, in luogo dell'utile di esercizio o di riserve di utili presenti in bilancio, deve essere riqualficata agli effetti fiscali come distribuzione di utili. Si tratta di una presunzione favorevole all'Erario in quanto il suo obiettivo è quello di contrastare manovre elusive dirette a distribuire riserve di capitali (non imponibili in capo al socio) rispetto alle riserve di utili (che invece costituiscono imponibile in capo al socio).

Ai fini della compilazione del prospetto del capitale e delle riserve, pertanto, la distribuzione delle riserve di capitale dovrà, in questo caso, considerarsi come non avvenuta, mentre dovranno essere considerati distribuiti l'utile dell'esercizio o le riserve di utili.

Ne deriva che, ad esempio, nel caso in cui la società dovesse deliberare di distribuire il fondo sovrapprezzo quote (riserva di capitali da imputare nel rigo RF107), ma avesse al contempo disponibili riserve di utili (righi RF110 e RF111), per presunzione assoluta si considereranno distribuiti gli utili, fino a concorrenza delle somme distribuite.

Al riguardo, la [C.M. n.26/E/04](#) ha chiarito che sono solo le riserve “liberamente disponibili” ad essere soggette a tale presunzione per cui, ad esempio, la stessa non opera per la riserva legale, la quale non è distribuibile, o per la riserva acquisto azioni proprie (Assonime circolare n.32/04). Inoltre detta presunzione non opera per le riserve in sospensione di imposta.

Si ritiene, infine, che la predetta presunzione non operi nelle ipotesi di utilizzo delle riserve diverso dalla distribuzione ai soci, per cui nel caso di aumento di capitale o di copertura di perdite di esercizio vi dovrebbe essere piena libertà di scelta da parte della società di utilizzare riserve di utili piuttosto che riserve di capitale.

Rigo RF111 RISERVE DI UTILI PRODOTTI FINO AL 2007

Nel rigo RF111 devono essere indicate le sole riserve relative ad utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31/12/07 (anno 2007 per i contribuenti “solari”) ai sensi dell'art.1, co.3, del decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 2 aprile 2008.

Tenuto conto di quanto indicato nelle istruzioni ministeriali, si ritiene ormai assodato che il rigo RF111 costituisca un “di cui” del precedente rigo RF110, il quale accoglie tutte le riserve di utili (mentre il rigo RF111 solo quelle fino al 2007).

Al riguardo opera un'ulteriore presunzione (favorevole al contribuente), prevista dall'art.1 del D.M. 2 aprile 2008, in base alla quale si considerano prioritariamente distribuite le riserve formate con utili prodotti fino al periodo d'imposta in corso al 31/12/07, le quali sono tassate in capo ai soci persone fisiche “qualificati” nella misura pari al 40%, rispetto a quelle formate con utili realizzati a partire dall'esercizio 2008, che invece concorrono all'imponibile nella maggiore misura del 49,72% (conseguente alla diminuzione dell'aliquota Ires dal 33% al 27,5%).

Poiché detta presunzione assume rilevanza solo dal punto di vista dei soci persone fisiche “qualificati”, l'Assonime, con la circolare n.20/10, ha ritenuto che l'utilizzo delle riserve fino al 2007 possa avvenire solo per la quota di utili di pertinenza del socio qualificato e non per il totale. In altre parole, dovrebbe essere possibile attribuire, ai soci qualificati, utili realizzati fino al 2007 e, ai non qualificati (tassati con la “cedolare secca” al 20%) e alle persone giuridiche (tassate sul 5% dei dividendi ai sensi dell'art.89 Tuir), utili realizzati dal 2008 in poi.

In caso di utilizzo di riserve per copertura di perdite la presunzione non opera, per cui si possono considerare prioritariamente decrementate le riserve di utili prodotti dal 2008 in poi e solo per l'eccedenza quelle relative ad utili prodotti fino al 2007 ([C.M. n.8/E del 2009](#), risposta 1.2 e [ADC norma di comportamento n.173/08](#)). Detta logica dovrebbe essere applicabile anche nel caso di aumento di capitale con imputazione di riserve di utili.

Rigo RF112, RF113, FR114 SOCIETÀ DI INVESTIMENTO IMMOBILIARE

I righi RF112, RF113 e RF114 sono relativi alle società di investimento immobiliare Quotate *c.d. Siiq* (nonché a quelle non quotate *c.d. Siiq*). In particolare, nel rigo RF112 devono essere indicati l'esistenza iniziale ed i movimenti dell'esercizio delle riserve formatesi con utili realizzati prima del regime esente Siiq, mentre nel rigo RF113 quelle relative ad utili realizzati nel regime esente Siiq e nel rigo RF114 gli utili formati durante il regime esente Siiq per la parte riferibile a contratti di locazione di immobili (art.11 del D.M. n.174 del 7 settembre 2007). Al riguardo si ricorda che il comma 2 dell'art.11 del predetto D.M. n.174/07 stabilisce che, salva diversa volontà assembleare, in caso di

distribuzione di riserve, si considerano distribuite prioritariamente quelle formatesi anteriormente all'inizio del regime speciale Siiq e Siinq e quelle formatesi durante la vigenza di tale regime con utili derivanti dalla gestione imponibile.

Rigo RF115 RISERVE IN SOSPENSIONE DI IMPOSTA

Nel rigo RF115 devono essere indicate le variazioni delle riserve che ai fini fiscali sono caratterizzate dal particolare regime di sospensione di imposta, in conseguenza di provvedimenti agevolativi.

Dette riserve, peraltro, si dividono ulteriormente in "sospensione moderata" (che non generano tassazione in capo alla società se utilizzate per la copertura perdite, ma solo in caso di distribuzione) e "sospensione radicale" (che generano tassazione anche se utilizzate per la copertura delle perdite).

Devono essere comprese in tale rigo anche quelle rappresentanti saldi attivi di rivalutazione, con rilevanza fiscale, di beni dell'attivo in applicazione di leggi speciali, mentre se la rivalutazione è solo civilistica il saldo attivo si presenta come una riserva di utili non in sospensione d'imposta ([C.M. n.11/E/09](#)), da indicare dunque nel rigo RF110 (o anche nel rigo RF111 a seconda dell'origine). L'eventuale affrancamento del saldo attivo con pagamento di imposta sostitutiva determina il decremento delle riserve in sospensione d'imposta (RF115) e l'incremento di quelle di utili (RF110).

Tutti i decrementi delle riserve verificatisi nell'esercizio devono essere oggetto di indicazione nel prospetto del capitale e delle riserve, sia che derivino da distribuzione ai soci, copertura di perdite o imputazione a capitale. In quest'ultimo caso un importo corrispondente andrà indicato nella colonna 2 del rigo RF106.

In caso di passaggio a capitale di riserve di utili, un corrispondente importo va indicato anche nella colonna 6 del rigo RF106. In caso di utilizzo di riserve in sospensione di imposta, un corrispondente importo va indicato nella colonna 2 ovvero anche nella colonna 10 del rigo RF106, a seconda che tale vicenda comporti o meno la cessazione del regime di sospensione.

Ad esempio, i soggetti che si sono avvalsi delle discipline di rivalutazione di cui all'art.1, commi 469 e 473, della L. n.266/05, nel caso di imputazione a capitale delle riserve in sospensione d'imposta, devono indicare gli importi rispettivamente nel rigo RF115, colonna 3 e nel rigo RF106, colonne 2 e 10.

Rigo RF116 UTILE DELL'ESERCIZIO E PERDITE

Nel rigo RF116 va indicato il risultato del Conto economico dell'esercizio cui si riferisce la dichiarazione. In particolare, nella colonna 1, va indicata la quota dell'utile dell'esercizio che è oggetto di distribuzione; nella colonna 2, la quota accantonata a riserva e, nella colonna 3, la parte eventualmente destinata alla copertura di perdite di precedenti esercizi portate a nuovo; nella colonna 4, va indicata la perdita dell'esercizio e le perdite dei precedenti esercizi portate a nuovo.

Pertanto, se l'utile è stato in parte distribuito e in parte accantonato a riserva, dovranno essere compilate le colonne 1 e 2, la cui somma darà l'importo dell'utile emergente dal Conto economico del bilancio dell'esercizio.

Rigo RF117 UTILE DELL'ESERCIZIO E PERDITE SIIQ

Nel rigo RF117 deve essere riportato il risultato (utile o perdita) del Conto economico dell'esercizio cui si riferisce la dichiarazione per la parte riferibile alla gestione esente di cui al regime speciale delle Siiq e delle Siinq.

Esempio di compilazione

La composizione “fiscale” del capitale e delle riserve della società Alfa Spa al 31/12/2010 è la seguente:

Capitale sociale	€100.000	Rigo RF106
Riserve di capitale (sovrapprezzo azioni)	€160.000	Rigo RF107
Riserve utili Snc ante trasformazione in Spa	€40.000	Rigo RF108
Riserve di utili <i>post</i> 1/1/2008	€70.000	Rigo RF110, cumulativamente a quelle di utili fino al 31/12/2007
Riserve di utili fino al 31/12/2007	€90.000	Rigo RF111
Perdita esercizio 2010	(€30.000)	Rigo RF 116 colonna 4 del prospetto del 2010

Nel 2011, con l'approvazione del bilancio al 31/12/2010, l'assemblea dei soci della società Alfa decide di coprire la perdita del 2010 mediante utilizzo degli utili degli esercizi precedenti e di distribuire ai soci un dividendo straordinario di complessivi €100.000, mediante utilizzo per €60.000 della riserva sovrapprezzo azioni e per €40.000 della riserva costituita con gli utili realizzati quando la società era una Snc, ovvero prima della trasformazione in Spa.

Per quanto riguarda la copertura della perdita 2010 di €30.000, sono utilizzati gli utili realizzati a partire dal 2008, in quanto in tale caso non opera la presunzione di cui all'art.1 del D.M. 2 aprile 2008, per cui le riserve di utili *post* 1/1/2008 si riducono da €70.000 a €40.000.

Per quanto riguarda invece la distribuzione della riserva sovrapprezzo azioni per €60.000 opererà la presunzione (sfavorevole al contribuente) di cui all'art.47, co.1 del Tuir per cui, nonostante la volontà assembleare sia diretta a distribuire una riserva di capitale, ai fini fiscali si considera distribuita una riserva di utili. In tal caso opererà ulteriormente la presunzione (favorevole al contribuente) di cui all'art.1 del D.M. 2 aprile 2008, per cui l'importo di €60.000 sarà imputato a riserve di utili realizzati fino al 31/12/2007 (che si ridurranno da €90.000 a €30.000). Quindi su tale importo i soci qualificati saranno tassati nei limiti del 40% (e non del 49,72%).

Relativamente alla distribuzione della riserva di utili ante trasformazione, per €40.000, non opererà invece la presunzione di cui all'art.47, co.1 del Tuir; pertanto non concorrerà a formare la base imponibile dei soci qualificati, come reddito di capitale.

Nell'anno 2011 la società realizza un utile di €20.000, destinato a riserva.

Si riporta la compilazione del prospetto del capitale e delle riserve per l'anno 2011.

Prospetto del capitale e delle riserve		Saldo iniziale		Incrementi		Decrementi		Saldo finale	
		1	2	3	4	5	6	7	8
RF106	Capitale sociale	1	100.000,00	2	,00	3	,00	4	100.000,00
	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
RF107	Riserve di capitale	1	160.000,00	2	,00	3	,00	4	160.000,00
RF108	Riserve ex art. 170, comma 3	1	40.000,00	2	,00	3	40.000,00	4	,00
RF109	Riserve di utili da trasparenza	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RF110	Riserve di utili	1	160.000,00	2	,00	3	90.000,00	4	70.000,00
RF111	Riserve di utili prodotti fino al 2007	1	90.000,00	2	,00	3	60.000,00	4	30.000,00
RF112	Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RF113	Riserve di utili della gestione esente SIIQ	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RF114	Riserve di utili per contratti di locazione	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RF115	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
RF116	Utile dell'esercizio e perdite	1	,00	2	20.000,00	3	,00	4	,00
RF117	Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00

In particolare, le riserve di utili si riducono complessivamente di €90.000 di cui:

- €30.000, relative ad utili *post* 1/1/2008, per copertura perdita di esercizio 2010;
- €60.000, relative ad utili fino al 31/12/2007, per distribuzione dividendo (in conseguenza della riqualificazione ad opera della presunzione di cui all'art.47, co.1 del Tuir).

In virtù della predetta presunzione le riserve di capitale non subiscono alcuna riduzione. Pertanto, si determina un disallineamento tra natura civilistica e fiscale della riserva sovrapprezzo azioni, in quanto in bilancio la stessa è ridotta a €100.000, a seguito della distribuzione parziale avvenuta nel 2011, mentre ai fini fiscali la società continuerà ad avere riserve di capitali per €160.000, dato che il dividendo di €60.000 è "prelevato" dalle riserve di utili.

Al 31/12/2011 la composizione "fiscale" del capitale e delle riserve della società Alfa Spa è dunque la seguente:

Capitale sociale	€100.000
Riserve di capitale	€160.000
Riserve utili ante trasformazione	0
Riserve di utili post 1/1/2008	€40.000
Riserve di utili fino al 31/12/2007	€30.000
Utile di esercizio 2011	€20.000

EUROCONFERENCE
EDITORE

OFFERTA SPECIALE ENTRO IL 30 APRILE

UNICO 2012 Società di Capitali	UNICO 2012 Società di Persone	UNICO 2012 Persone Fisiche	Guida alla dichiarazione IRAP 2012
------------------------------------------	-----------------------------------------	--------------------------------------	----------------------------------------------

Prenota i 4 TESTI
e hai uno sconto del 20%
€ 95,00 (anzichè € 119,00)

Offerta cumulabile con lo sconto Privilege Card

 **ACQUISTA L'OFFERTA**
SUL SITO