



## ***Il prospetto riserve, il quadro RQ ed il quadro RS***

### **Il quadro RS**

Il quadro RS accoglie una serie di prospetti che a loro volta presentano informazioni rilevanti che pur non determinando variazioni all'ammontare imponibile sono di particolare importanza. Il quadro di quest'anno presenta, peraltro, una significativa novità positiva che va nella direzione della semplificazione: l'eliminazione del prospetto dei dati tratti dal Conto economico e dallo Stato patrimoniale per i soggetti non *las adopter*. Tali dati sono sostituiti da un nuovo succinto rigo RS 110 ove indicare l'ammontare dei ricavi prodotti ex art.85, lett. a) e b) del Tuir.

<b>Ricavi</b>	RS110		
---------------	-------	--	--

Altra significativa novità è rappresentata dalla sezione dedicata al *transfer price*, in cui segnalare sia se chi compila la dichiarazione è società che controlla o è controllata da soggetto estero, sia, e soprattutto, barrare la casella di colonna 4, cioè la dichiarazione di essere in possesso della documentazione circa le modalità di calcolo dei prezzi di trasferimento. Tale casella costituisce l'esimente dall'applicazione di sanzioni qualora sia eseguito un accertamento che contesti l'ammontare dei prezzi di trasferimento.

<b>Prezzi di trasferimento</b>	RS109	Tipo controllo			Possezzo documentazione	Componenti positivi	Componenti negativi
		A	B	C	4	5	6

Un prospetto importante che si trova nel quadro è quello dedicato al fondo rischi su crediti, la cui compilazione è bifase, sia la parte civilistica sia quella fiscale. Al riguardo si propone un esempio di compilazione.

### **Esempio**

Ipotizziamo che Srl A abbia crediti in bilancio al 31/12/10 per € 1.000.000 e che abbia eseguito accantonamenti per rischi su crediti ex art.106 del Tuir per € 50.000 al 31/12/2009. Quindi il fondo è già esaurito e non può ricevere altri accantonamenti fiscalmente deducibili. La società ha subito nel corso del 2010 una perdita avente i requisiti di certezza e precisione per € 10.000, ed un'altra perdita priva di tali requisiti per € 7.000. Si avrà pertanto un utilizzo del fondo civile per € 17.000 ed un utilizzo del fondo fiscale per € 10.000. Il fondo fiscale diminuito a € 40.000 può accogliere l'accantonamento dell'anno 2010 per € 5.000.

<b>Sez. III - Soggetti diversi dagli enti creditizi e finanziari e dalle imprese di assicurazione</b>	RS64	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti al termine dell'esercizio precedente	1	50.000,00	2	50.000,00
	RS65	Perdite dell'esercizio	1	17.000,00	2	10.000,00
	RS66	Differenza				,00
	RS67	Svalutazioni e accantonamenti dell'esercizio	1	,00	2	,00
	RS68	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti a fine esercizio	1	33.000,00	2	45.000,00
	RS69	Valore dei crediti risultanti in bilancio	1	,00	2	,00

Altra sezione importante è quella dedicata alle perdite prodotte da società di persone partecipate da società di capitali. La perdita è fiscalmente conseguita dalla società di persone ed imputata per trasparenza al socio società di capitali. L'imputazione per trasparenza comporterebbe l'inserimento del dato positivo o negativo nel reddito d'impresa della società partecipante, ma nel caso specifico occorre applicare la particolare disposizione di cui all'art.101, co.6 del Tuir. Secondo tale disposizione la perdita va per così dire isolata e sospesa, nel senso che potrà essere utilizzata solo per abbattere redditi di partecipazioni prodotti in futuro dalla società che l'ha conseguita.

Il riporto a nuovo è inoltre limitato al quinquennio successivo, decorso il quale non sarà più possibile per il socio società di capitali ottenere il vantaggio della riduzione dell'imponibile.

Questa norma ha un fine specifico che va direttamente ricollegato alla disciplina della limitata deduzione degli interessi passivi in capo alle società di capitali di cui all'art.96 del Tuir. La manovra elusiva che la norma intende contrastare è quella ipotizzabile dalla società di capitali che non può dedurre la quota di interessi passivi eccedente la soglia del 30% del ROL. Se gli interessi vengono trasferiti alla società di persone controllata, quest'ultima genera, per effetto dei costi derivanti dagli oneri finanziari, una perdita che non presenta i vincoli dell'art.96 del Tuir. Poi essa viene beneficiata per trasparenza dal socio società di capitali, che così operando eluderebbe le limitazioni introdotte nell'ordinamento dalla L. n.244/07. Per impedire tale disegno l'art.101 co.6 del Tuir dispone che queste perdite possano essere utilizzate solo in diminuzione del reddito che la stessa società di persone eventualmente produrrà in esercizi successivi.

Il modello Unico assegna alcuni righi alla segnalazione dei redditi o perdite imputate per trasparenza da società in nome collettivo o in accomandita semplice. In primo luogo nel quadro RF, dopo aver esposto l'imponibile quale somma algebrica di tutte le variazioni in aumento ed in diminuzione, lo si rettifica in più o in meno segnalando nei righi RF 57 e 58 rispettivamente gli utili e le perdite imputate da soggetti trasparenti. Se però questi soggetti sono società in nome collettivo o in accomandita semplice, le perdite non riducono l'imponibile e quindi non vanno esposte nel rigo RF 58 colonna 1.

RF57	Redditi da partecipazione	<sup>1</sup>	,00	<sup>2</sup>	,00	reddito minimo	<sup>3</sup>	,00	<sup>4</sup>	,00
RF58	Perdite da partecipazione	<sup>1</sup>	,00	<sup>2</sup>	,00		<sup>3</sup>			,00

In secondo luogo dette perdite vanno esposte in un'apposita sezione del quadro RS, a partire dal rigo RS 91. Il rigo è predisposto per l'indicazione delle perdite prodotte nel quinquennio precedente, ma siccome la norma che vieta l'imputazione per trasparenza decorre solo dal 2008, gli unici campi compilabili sono la perdita del primo e secondo periodo d'imposta precedente al 2010 cioè il 2009 ed il 2008. In tale caso se si avesse una perdita prodotta nel 2009 pari a 100 ed un utile prodotto dalla stessa società di persone nel 2010 pari a 150, si indicherà nel Rigo RS 93 colonna 2 il dato netto, cioè 50 che va poi inserito nel rigo RF 57 in aumento del reddito prodotto dalla società di capitali partecipante.

### Il prospetto riserve nel quadro RF

Anche quest'anno il prospetto del capitale e delle riserve contenuto nel quadro RF (righi da RF 106 a RF 117) ha la funzione di monitorare, la struttura del Patrimonio netto, così come riclassificato agli effetti fiscali, ai fini della corretta applicazione delle norme riguardanti il trattamento, sia in capo ai partecipanti, sia in capo alla società, della distribuzione o dell'utilizzo per altre finalità del capitale e delle riserve.

Si tratta di un adempimento complesso non tanto per la modalità dichiarativa ma per le scelte e le considerazioni che precedono la compilazione, ed in particolare la corretta attivazione delle due presunzioni assolute:

- ➔ art.47, co.1 del Tuir: se sono distribuite riserve di capitale si presumono distribuiti prioritariamente quelle di utili tranne che le riserve indisponibili o in sospensione d'imposta.
- ➔ D.M. 2 aprile 2008: se sono distribuite riserve di utili vanno attribuite al socio prima quelle formate entro il 2007 e poi quelle successive.

In questo scenario sono pervenuti due chiarimenti dalla Circolare Assonime n.20/10 che sono molto utili per applicare correttamente le presunzioni e compilare correttamente il quadro RF prospetto riserve.

#### Le riserve indivisibili

La presunzione di cui al D.M. 2 aprile 2008 si applica anche alle riserve indivisibili o vincolate, come, ad esempio, la riserva legale. La motivazione principale di questo

assunto (condiviso dalla citata circolare Assonime) sta nel fatto che il vincolo dipende solo da motivi civilistici e non fiscali, mentre le presunzioni in oggetto rilevano solo ai fini fiscali. Inoltre non vi è dubbio che anche gli utili allocati a riserva legale, costituita ante 2008, hanno subito un prelievo Ires al 33%, circostanza che rende doveroso poter attribuire ai soci una uguale quota di riserve tassabili al 40%. Pertanto se nel corso del 2010 fosse stato distribuito l'utile del 2009 pari a 100, in presenza di una riserva legale pari a 10, ai soci qualificati si dovrà certificare l'attribuzione di una riserva per 10 tassabile al 40% ed una di 90 tassabile al 49,72%.

#### ⇒ La compagine societaria

La presunzione di cui al D.M. 2 aprile 2008 ha significato solo se si è in presenza di un socio persona fisica con partecipazione qualificata, poiché negli altri casi è indifferente attribuire una riserva prodotta nel 2007 piuttosto che una prodotta successivamente. Ciò induce Assonime a ritenere che nel caso di compagine sociale mista, poniamo un socio qualificato ed una società di capitali, sia necessario applicare la presunzione in oggetto solo alla quota di utili distribuita al socio persona fisica, attribuendo invece al socio società di capitali l'utile così come stabilito nella delibera assembleare. Così, ad esempio, se nella prossima delibera assembleare di approvazione del bilancio si deciderà di distribuire l'utile del 2010 pari a 700.000, in presenza di riserve ante 2008 pari a 500.000, si dovrà segnalare ai soci la seguente attribuzione: a) per il socio qualificato la quota di utili pari a 350.000 viene prelevata dalla riserve ante 2008, mentre per la società la quota di 350.000 viene prelevata effettivamente dall'utile 2010.

#### **Esempio**

Riserve utili vecchi: € 500.000

Riserve utili nuovi: € 700.000

Due soci: persona fisica (50%) e società di capitali (50%)

Distribuzione dividendi: € 700.000

	Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
RF106 Capitale sociale	1 <b>20.000,00</b>	2 ,00	3 ,00	4 <b>20.000,00</b>
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 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RF108 Riserve ex art. 170, comma 3	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RF109 Riserve di utili da trasparenza	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RF110 Riserve di utili	1 <b>1.200.000,00</b>	2 ,00	3 <b>700.000,00</b>	4 <b>500.000,00</b>
RF111 Riserve di utili prodotti fino al 2007	1 <b>500.000,00</b>	2 ,00	3 <b>350.000,00</b>	4 <b>150.000,00</b>
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 ,00	3 ,00	4 ,00
RF117 Utile dell'esercizio e perdite SIIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00

#### ⇒ Utili con tassazione rateizzata

Una problematica non affrontata attiene alla situazione degli utili realizzati entro il 2007, ma la cui tassazione è stata rinviata negli esercizi successivi. Poniamo il caso di una plusvalenza realizzata nel 2007, la cui tassazione per 4/5 avviene nel 2008 ed anni seguenti. L'utile è stato prodotto entro il 2007, ma la tassazione Ires al 33% avviene solo per una quota di un quinto, mentre per il resto la tassazione avviene al 27,5%. Pur avendo stanziato la fiscalità differita passiva (immaginiamo già con l'aliquota del 27,5%) resta il fatto che, sotto un profilo letterale, la distribuzione dell'utile 2007 dovrebbe avvenire con tassazione del 40%, poiché nel D.M. 2 aprile 2008 non vi è traccia di una distinzione tra utili a tassazione immediata ed utili a tassazione differita.

Dal punto di vista sostanziale, però, la tesi secondo cui l'attribuzione della riserva *ante* 2008 generi interamente una fiscalità da dividendo al 40% dell'importo erogato non sembra in linea con la *ratio* della norma, per cui sarebbe auspicabile un intervento chiarificatore delle Entrate.

### **La compilazione pratica del prospetto**

Le istruzioni alla compilazione precisano che:

- a) la compilazione del prospetto interessa tutte le società di capitali, a prescindere dalle dimensioni e dalle regole di redazione del bilancio (forma estesa o forma abbreviata);
- b) i dati richiesti nei righi intestati alle riserve vanno forniti per "masse", raggruppando, cioè, le poste di natura omogenee anche se rappresentate in bilancio da voci distinte. In caso, infatti, di poste aventi ai fini fiscali natura mista (parte utili e parte capitale), il relativo importo deve essere suddiviso nelle due componenti e riclassificato nei corrispondenti righi;
- c) nella colonna "saldo iniziale" va indicato l'importo della voce come risultante dal bilancio dell'anno precedente, nelle colonne "incrementi" e "decrementi" vanno indicate le variazioni intervenute nel corso dell'esercizio, nella colonna "saldo finale" va indicato l'importo derivante dalla somma algebrica delle colonne precedenti.

Vediamo ora nel dettaglio i singoli righi che compongono il prospetto in questione in relazione all'operazione di rivalutazione.

#### ⇒ Capitale sociale (RF 106)

Il primo rigo del prospetto in commento è rivolto ad esprimere la composizione del capitale sociale con 12 campi e precisamente:

- da 1 a 4 la movimentazione intervenuta nel capitale sociale, con la sequenza delineata di fondo/flusso.
- da 5 a 12 un approfondimento delle informazioni precedenti, destinate a dar conto di quale quota del capitale sociale è imputabile (in aumento o decremento) all'utilizzo di riserve di utili (campi da 5 a 8) oppure di riserve in sospensione d'imposta (campi da 9 a 12).

#### ⇒ Riserve di capitale (RF107)



Il saldo attivo da rivalutazione è una riserva di utile o di capitale? La risposta a tale domanda è fondamentale poiché, come detto, il prospetto delle riserve distingue la tipologia delle stesse.

Dal punto di vista civilistico il saldo attivo si atteggia come una riserva di capitale. Non solo perché esso va allocato al capitale sociale, ma perché anche qualora sia allocato nel patrimonio netto come una specifica riserva, la sua dinamica gestionale è la stessa del capitale. Basti pensare alla distribuzione che avviene decorsi novanta giorni dall'iscrizione al registro imprese della delibera, ed in assenza di contestazioni da parte dei creditori, esattamente come avviene in sede di riduzione volontaria del capitale sociale ex art.2482 c.c..

Tuttavia questa conclusione non deve ingannare poiché il prospetto posto in calce al quadro RF assolve a compiti eminentemente fiscali e non civilistici. Ciò significa che in tale prospetto rileva la natura fiscale e non civile della riserva da saldo attivo.

Al riguardo va segnalato che sulla natura fiscale del saldo attivo affrancato, cioè se sia riserva di utili o di capitale si potrebbe discutere, atteso che l'art.47, co.5 del Tuir cita tra le riserve di capitale quelle derivanti da rivalutazione monetaria esenti da imposta. È tuttavia, più convincente assegnare alla riserva in questione la natura di utili per due motivi:

1. in primo luogo la natura di riserva di capitale è condizionata, ex art.47, co.5 del Tuir, al fatto che la rivalutazione monetaria sia esente da imposta, il che non si può dire se è stata versata l'imposta sostitutiva sul maggior valore rivalutato;
2. in secondo luogo è esplicitamente affermato che una volta distribuito il saldo attivo (affrancato o meno) genera utile da partecipazione in capo al socio e quindi assume la natura di riserva di utili.

In definitiva l'esecuzione della rivalutazione con la conseguente emersione del saldo attivo non può interessare il rigo 107, bensì il rigo 110 se il saldo attivo è stato affrancato, o il rigo 115 se non è stato affrancato.

Nella colonna 2 vanno rilevati gli incrementi delle riserve di capitale. Si tratta, ad esempio, dei versamenti in conto capitale o in conto futuro aumento di capitale eseguiti dai soci. Tali incrementi possono realizzarsi anche tramite rinuncia alla restituzione di precedenti finanziamenti, qualora detta rinuncia sia avvenuta nel corso del 2010.

Nella colonna 3 vanno segnalati i decrementi delle riserve di capitale. Il decremento può essere avvenuto sia per utilizzo della riserva a copertura di perdite, sia per restituzione ai soci. Sul punto, però, va ricordato che ai sensi dell'art.47, co.1 del Tuir, la restituzione ai soci delle riserve di capitali può avvenire solo in assenza di riserve di utili, poiché in caso contrario si presumono distribuiti gli utili anche a fronte di diversa decisione dei soci. Quindi se fosse avvenuta nel 2010 una distribuzione ai soci di riserve di capitali, in presenza di riserve di utili, il rigo da decrementare nel prospetto non sarebbe RF 107, bensì RF 110 ed eventualmente RF 111 se la riserva di utili oggetto di distribuzione per presunzione era stata costituita ante 2008.

#### ⇒ Riserve di utili "generici" (RF110)

Il rigo RF110 va utilizzato per tracciare i movimenti delle riserve di utili, risultanti dal bilancio dell'esercizio precedente a quello oggetto di dichiarazione già tassati dalla società e che quindi, se distribuite, sono tassate in capo ai soci percettori. In questo rigo va collocato il saldo attivo da rivalutazione in quanto riserva di utile prodotta nel 2008. Si ipotizza una rivalutazione meramente civilistica, circostanza che comporta il formarsi di un saldo attivo non in sospensione d'imposta.

### Esempio

Una società detiene un immobile strumentale iscritto al valore di € 100.000 al netto degli ammortamenti. La quota relativa al terreno sottostante è valutata in € 20.000. In base a stima peritale emerge che il valore di mercato dell'immobile alla data del 31/12/2008 è di € 200.000, di cui terreno € 50.000 e manufatto € 150.000. Si procede alla rivalutazione del manufatto con un saldo attivo lordo pari a € 150.000 – € 80.000 = € 70.000, ed un saldo attivo lordo riferito al terreno pari a € 50.000 – € 20.000 = € 30.000. Sull'incremento globale pari a € 100.000 viene calcolata la fiscalità differita pari al 31,4% con un saldo attivo netto pari a € 68.600.

Prospetto del capitale e delle riserve		Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
RF106 Capitale sociale	1	,00	2	3	4
di cui per utili	5	,00	6	7	8
di cui per riserve in sospensione	9	,00	10	11	12
RF107 Riserve di capitale	1	,00	2	3	4
RF108 Riserve ex art. 170, comma 3	1	,00		3	4
RF109 Riserve di utili da trasparenza	1	,00	2	3	4
RF110 Riserve di utili	1	,00	2	3	4
			<b>68.600</b>		

#### ⇒ Riserve di utili prodotti fino al 2007 (RF111)

In questo rigo, dicono le istruzioni, "va indicata la quota relativa all'ammontare delle riserve alimentate con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007 ai sensi dell'art.1, co.3, del decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze del 2 aprile 2008".

Il dato è un di cui del rigo sopra. La distinzione tra i due rigi è fondamentale al fine di stabilire l'entità delle riserve, quelle allocate nel rigo RF 110, se distribuite generano imponibile in capo al socio al 49,72%.

⇒ Riserve in sospensione di imposta (rigo RF115)

Sono le riserve che derivano da provvedimenti agevolativi e si caratterizzano per il fatto che il loro utilizzo, di norma, comporta la perdita del regime di sospensione da tassazione con conseguente imposizione. La sospensione può essere essenzialmente di due tipi:

1. "moderata" qualora sia consentito un utilizzo "interno" delle riserve in questione senza la perdita del regime agevolato, ad esempio per copertura perdite o per aumento di capitale sociale;
2. "radicale" quando qualsiasi tipo di utilizzo delle riserve comporta la perdita del regime di sospensione.

La distribuzione della riserva in sospensione ai soci è sempre causa di tassazione della stessa. Nel caso di esecuzione di rivalutazione civilistica e fiscale, il saldo attivo è certamente una riserva in sospensione d'imposta, da iscrivere nel patrimonio netto al netto dell'imposta sostitutiva. A tale riguardo era particolarmente importante che l'Agenzia delle Entrate chiarisse la natura del saldo attivo di rivalutazione che si genera quando la rivalutazione è effettuata solo con una valenza civilistica. In questo caso l'orientamento dominante della migliore dottrina era che la riserva non dovesse assumere lo *status* di riserva in sospensione di imposta ma che fosse, invece, una ordinaria riserva da rivalutazione. Questa tesi è stata confermata dalle Entrate ([C.M. n.11/E/09](#)), ed è stato altresì chiarito che la citata riserva da rivalutazione solo civilistica non deve essere trattata come una riserva di capitale (in tal senso poteva deporre il co.5, dell'art.47 e questa soluzione avrebbe attratto la citata riserva nel rigo RF 107 del prospetto in esame) ma, invece, come un'ordinaria riserva di utili.