

In UNICO SC le specifiche tecniche variano il prospetto del patrimonio netto

Le modalità di compilazione del prospetto del capitale e delle riserve potrebbero costringere le società a riclassificare i dati di partenza

/ Lelio CACCIAPAGLIA e Patrizia MARRA

Il prospetto del capitale e delle riserve, che occupa i righe da RF106 a RF117 del Modello UNICO SC, non si è modificato rispetto allo scorso anno, ma le specifiche tecniche prevedono una modalità di compilazione che potrebbe in certi casi costringere le società a riclassificare i dati di partenza provenienti dal Modello precedente.

Il prospetto del patrimonio netto della dichiarazione segue una **logica** completamente **diversa** rispetto al prospetto del patrimonio netto da indicare nella **Nota integrativa**, posto che quest'ultimo risponde a criteri esclusivamente civilistici. In particolare, nella Nota integrativa il prospetto va predisposto in conformità a quanto previsto dal principio contabile OIC n. 28 e al documento contabile OIC 1 il quale, al capitolo 8, tratta l'analisi dei movimenti delle voci di patrimonio netto in relazione al disposto dell'art. 2427, n. 7-bis), c.c., secondo cui "le voci di patrimonio netto devono essere analiticamente indicate, con specificazione in appositi prospetti della loro origine, possibilità di utilizzazione e distribuibilità, nonché della loro avvenuta utilizzazione nei precedenti esercizi".

Dal punto di vista fiscale, i riferimenti sono contenuti nel comma 1 dell'articolo 47 del TUIR laddove è disposto, senza possibilità di prova contraria, che in presenza di riserve di utili non in sospensione d'imposta, si presumono **distribuite per prime** e fino a capienza le **riserve di utili**, a prescindere da ciò che prevede la delibera dell'assemblea, la quale continua ad avere la sua valenza, seppure solo dal punto di vista civilistico. Da qui la necessità per l'Amministrazione finanziaria di **monitorare la movimentazione** del patrimonio netto, allo scopo di verificare che tra passaggi di riserve a capitale, copertura di perdite mediante riserve disponibili, restituzione ai soci di riserve di capitali, non sfugga qualcosa che dovrebbe concorrere a formare il **reddito della società** (distribuzione di riserve in sospensione d'imposta) **o dei soci** (distribuzione di riserve di utili anche per via della presunzione di cui al citato articolo 47 del TUIR).

Come noto, la **tassazione sugli utili distribuiti** da società di capitali ha subito, a decorrere dal 2008, un'importante modifica poiché, in caso di socio persona fisica possessore di una partecipazione qualificata, la quota tassata è elevata **dal 40% al 49,72%**. Medesima percentuale si applica ai soci costituiti sotto forma di imprese individuali e società di persone. Restano soggetti all'**imposta sostitutiva del 12,5%** gli utili distribuiti a persone fisiche che possiedono **partecipazioni non qualificate**.

Ebbene, con soluzione senz'altro favorevole, il **DM 2 aprile 2008**, introduttivo di tali nuovi criteri, ha stabilito che 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 considerino **prioritariamente formati con utili prodotti** dalla società o ente partecipato fino a tale esercizio. In definitiva, la distribuzione di utili ai soci (sia palese, sia coatta in base alla presunzione di cui al citato articolo 47) riguarderà, in via prioritaria e fino ad esaurimento, utili che concorreranno a formare il reddito dei citati soci per il **40% del loro ammontare**.

Da qui la necessità di conservare traccia degli utili formati prima dell'esercizio 2008, tassabili sul 40%, rispetto a quelli formati successivamente tassati al 49,72%. A tale funzione assolvono i **righe RF110 e RF111** del prospetto del patrimonio netto.

Il **rigo RF110**, come nello scorso anno, è denominato "Riserva di utili", mentre il **rigo RF111**, che lo scorso anno era equivocamente denominato "Riserve di utili prodotte nel 2007", è stato opportunamente corretto in "Riserve di utili prodotte fino al 2007".

Nessuna innovazione nelle istruzioni, posto che, con riferimento al rigo RF110, si continua a prevedere che debbano ivi essere indicate (indistintamente) le riserve di utili e la loro movimentazione avvenuta nel periodo d'imposta (incrementi/decrementi), così come in corrispondenza del Rigo RF111 è previsto che debba essere 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, comma 3, del DM 2 aprile 2008.

Dunque, l'**incognita** che ha caratterizzato la compilazione del modello lo scorso anno sembrerebbe **non risolta**: in particolare si tratta(va) di comprendere se nel rigo RF110 dovesse essere indicato **solo l'utile del 2008** (tassabile al 49,72%) dal momento che quelli degli esercizi precedenti (tassabili al 40%) dovevano essere allocati nell'apposito rigo RF111, ovvero se il rigo RF111 dovesse considerarsi **un "di cui" del rigo precedente**. Lo scorso anno molti professionisti si sono orientati nel considerare **autonomi** i due righe indicando nell'RF110 solo gli utili prodotti nel 2008. Questa modalità, infatti, era l'unica che consentiva di far quadrare, come importo complessivo, il prospetto fiscale del patrimonio netto con il prospetto civilistico della nota

integrativa.

Sembra, tuttavia, che in sede di rivisitazione della problematica, l'Agenzia delle Entrate abbia quest'anno scelto una strada diversa, dal momento che le specifiche tecniche (pagina 112 del Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 16 febbraio 2010, modificate in data 10 maggio 2010) prevedono testualmente che l'importo indicato nel rigo RF111, colonna 1 (Riserve di utili fino al 2007) **“Non deve essere superiore a RF110, colonna 1”** (Riserve di utili). Dunque, le **“Riserve di utili fino al 2007”**, costituiscono un **“di cui”** del rigo precedente, dove devono essere indicate

tutte le **“Riserve di utili”**. Se l'importo del rigo RF111 dovesse essere superiore al rigo RF110, il software segnala un **errore bloccante**. Con la soluzione che emerge dalle specifiche tecniche, quindi, sommando gli importi della colonna 4 (saldo finale) dei rigi da RF106 a RF117, si ottiene un importo superiore al patrimonio netto contabile della società. Ai professionisti che, in UNICO 2009, hanno considerato autonomi i rigi RF110 e RF111, non resta che smontare il prospetto dello scorso anno e riclassificarlo in base alle nuove indicazioni, e pazienza se i saldi finali dell'anno 2008 non coincideranno con i saldi iniziali dell'anno 2009.