

< al valore nominale – dopo la riduzione del capitale si genera una riserva disponibile, oltre a quella conseguente alla liberazione della riserva azioni proprie indisponibile.

Se le azioni vengono vendute, si potrà generare un componente positivo o negativo di reddito (c.e. gruppo C); la riserva viene liberata.

In ogni caso di liberazione della riserva si ricostituiranno le riserve che erano state vincolate.

Quando l'assemblea dà mandato agli amministratori di acquistare azioni proprie e poi all'acquisto:

Riserva straordinaria	a	Riserva per acquisto azioni proprie
Riserva per acquisto azioni proprie	a	Riserva azioni proprie in portafoglio

Riserve imputate ad aumento del capitale sociale

C.c. - Ai sensi dell'art 2442, tutte le riserve di utili o di capitale possono essere utilizzate per incrementare il capitale sociale. C'erano dei dubbi, in merito all'utilizzo della riserva legale, che sembrano superati alla luce delle ultime massime del notariato.

lidd - L'utilizzo delle riserve per l'aumento del capitale sociale può generare tassazione. Nel Mod. Unico occorre dare dettaglio della composizione del capitale sociale. L'utilizzo di alcune riserve comporta delle presunzioni in caso di successiva riduzione per esuberanza.

Riserve destinate a copertura delle perdite

C.c. - Per la copertura delle perdite si dovrà seguire l'ordine inverso di vincolo in modo che la riserva legale è l'ultima ad essere intaccata.

lidd - L'utilizzo delle riserve per la copertura di perdite non genera tassazione. Le riserve in sospensione di imposta dovranno però essere ricostituite prima di distribuire utili.

Riserve e loro distribuzione ai soci

C.c. - La legge dispone in ordine alla distribuibilità o meno di alcune riserve; in ogni caso la disomogeneità obbliga a verificare le singole norme.

lidd - Le norme fiscali distinguono in particolare in base alla tassabilità o meno delle riserve distribuite; anche qui occorre verificare le singole leggi.

RISERVE INDISPONIBILI

Per suddividere le riserve anche in funzione della applicazione dell'art. 47, si ricordano queste riserve indisponibili:

Riserva legale - nei limiti della quota obbligatoria (art. 2430).

Riserva da acquisto azioni proprie (art. 2357-ter).

Riserva da valutazione delle partecipazioni con il metodo del patrimonio netto (art. 2426 punto 4).

Riserva da utili netti su cambi (art. 2426 punto 8-bis).

Riserva da deroghe in casi eccezionali (art. 2423.4), per la parte che non è stata recuperata tramite ammortamento o realizzo.

Riserve derivanti dall'applicazione dei principi contabili internazionali (artt. 6 e 7 D.Lgs. n. 38/2005).

Riserva delle società cooperative (art. 2545-ter).

Riserva legale delle banche popolari e di quelle di credito cooperativo (artt. 32 e 37 D.Lgs. 385/1993).

RIVALUTAZIONE

Il valore iscritto a bilancio può essere rivalutato solamente sulla base di leggi speciali. Non sono ammesse altre rivalutazioni.

Il D.L. 29/11/2008 n. 185 aveva previsto, per l'anno 2008, una rivalutazione dei beni immobili detenuti da imprese che non adottano i principi contabili internazionali. Dall'esercizio 2009 si accantonano i maggiori ammortamenti sui valori rivalutati.

CONTABILIZZAZIONE DELLA RIVALUTAZIONE - Le tecniche contabili di rivalutazione sono:

a) rivalutazione proporzionale sia del costo storico del bene, sia del relativo fondo (IASC n. 16 e Oic n. 16);

b) rivalutazione del solo costo storico, lasciando immutato l'ammontare del fondo di ammortamento;

c) riduzione del fondo ammortamento.

La scelta influenza l'importo della quota e la durata del periodo di ammortamento.

Limite massimo della rivalutazione. Qualunque sia il metodo adottato, il valore iscritto, al netto degli ammortamenti, non può in nessun caso superare il valore realizzabile nel mercato, tenuto conto della consistenza e della sua capacità produttiva, nonché della effettiva possibilità di economica utilizzazione nell'impresa e dei valori correnti (C.M. n. 18 del 13/06/2006).

Il valore iscrivibile all'attivo, al lordo del fondo ammortamento, non può eccedere il costo di acquisto di un

Fabbricati strumentali	a	Riserva di rivalutazione D.L. 185/2008	60.000
Riserva di rivalutazione D.L. 185/2008	a	Debiti v/ Erario (imposta sostitutiva)	1.800

A seguito della rivalutazione, il fabbricato risulta così iscritto nel bilancio al 31.12.2008:

B.II.1) Fabbricati 130.000

Costo storico € 160.000

F.do ammortamento € 30.000

Le scritture per l'ammortamento dei beni in seguito alla rivalutazione sono le seguenti:

Ammortamento fabbricati	a	Fondo amm.to fabbricati	4.800
Imposte differite	a	Fondo imposte differite	495

Le imposte differite (del 27,5%) sono calcolate sulla ripresa fiscale dell'ammortamento $(4.800 - 3.000) = 1.800$; $(1.800 \times 27,5\%) = 495$

3. Decremento del fondo ammortamento

Con tale impostazione non si conseguono vantaggi fiscali, ancorché differiti, collegati all'ammortamento o alle spese di manutenzione e riparazione in quanto non viene modificato il costo storico dell'immobile. Nel nostro esempio questo sistema ci consente una rivalutazione inferiore.

Fondo ammortamento	a	Riserva di rivalutazione D.L. 185/2008	30.000
Riserva di rivalutazione D.L. 185/2008	a	Debiti v/ Erario (imposta sostitutiva)	900

A seguito della rivalutazione il fabbricato risulta così iscritto nel bilancio al 31.12.2008:

B.II.1) Fabbricati 100.000

Costo storico € 100.000

F.do ammortamento 0

CONTABILIZZAZIONE DEGLI AMMORTAMENTI - In conseguenza del differimento dei valori fiscali, con ammortamenti civilistici superiori a quelli fiscalmente riconosciuti, si dovrà procedere a variazioni in aumento, che, avendo natura temporanea, generano imposte anticipate. Gli ammortamenti fiscali non dedotti, saranno recuperati attraverso corrispondenti variazioni in diminuzione in dichiarazione con l'utilizzo delle imposte anticipate.

GLI EFFETTI DELLA RIVALUTAZIONE SULLA DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ DI COMODO

L'Agenzia Entrate, nella C.M. 25/E/2007, aveva precisato che il valore dei beni, ai fini della disciplina delle società di comodo, è quello determinato ai sensi dell'art. 110, ossia quello rilevante ai fini fiscali. Pertanto, **fino a quando la rivalutazione non ha effetto fiscale, il valore di riferimento per gli immobili è quello ante rivalutazione.**

Con particolare riferimento agli immobili ad uso abitativo acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei 2 precedenti, nella citata C.M. 25/E/2007, l'Agenzia delle Entrate aveva precisato che, a partire dal terzo esercizio successivo a quello di acquisizione, a tali immobili si applica nuovamente l'aliquota del 6%.

Con riferimento alla rivalutazione dei beni di cui alla Legge n. 266/2005 che aveva effetto fiscale dal 2008, la C.M. 25/E/2007 aveva affermato che per il 2008-2009-2010 gli immobili rivalutati avrebbero fruito dell'aliquota agevolata del 4%. Applicando il medesimo criterio all'attuale rivalutazione, agli immobili abitativi oggetto di rivalutazione nel 2008 si continuerà ad applicare l'aliquota del 6% fino a quando la rivalutazione non ha effetto fiscale.

La rivalutazione, anche solo civilistica, ha invece effetto immediato sulla causa di esclusione dalla disciplina delle società di comodo, contraddistinta dal codice "9" in base alla quale sono escluse le società che presentano un ammontare della macroclasse A del c.e. superiore al totale attivo dello Stato patrimoniale.

SALDO ATTIVO DI RIVALUTAZIONE (Vedi paragrafo Riserve)

Il saldo attivo di rivalutazione può essere imputato a capitale sociale o ad una apposita riserva, che ha diversa natura a seconda della scelta fatta di dare o meno valenza fiscale alla rivalutazione.

Nel caso del soggetto in contabilità semplificata che esegue la rivalutazione non si configura alcuna riserva in sospensione d'imposta e ciò nemmeno nell'ipotesi in cui, successivamente, lo stesso soggetto passi al regime di contabilità ordinaria. Nell'ipotesi, invece, in cui la società, quando rivaluta, sia in contabilità ordinaria

e successivamente passi al regime di contabilità semplificata, nel momento del passaggio la riserva deve essere attribuita figurativamente ai soci.

Per le imprese in contabilità semplificata, nel periodo 2008, la possibilità della rivalutazione sarà essenzialmente fiscale e connessa quindi al pagamento dell'imposta sostitutiva.

Tenere in ogni caso presente la presunzione di distribuzione di utili ai sensi dell'art. 47.1.