

Area tematica
BILANCIO E PRINCIPI CONTABILI

IL PATRIMONIO NETTO
Le operazioni di variazione del patrimonio netto.
Le rilevazioni delle operazioni sul capitale.

Scuola di Formazione alla Professione di Dottore Commercialista – ODCEC Perugia 5 novembre 2015

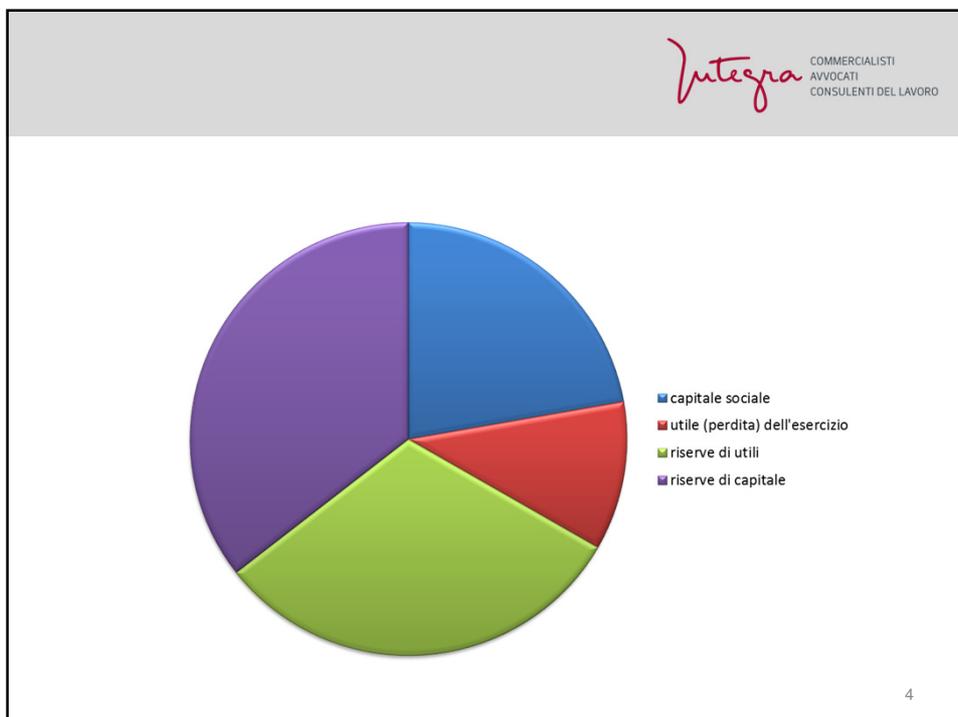
1

Le operazioni di variazione del patrimonio netto.
Le rilevazioni delle operazioni sul capitale.

Dott. Federico Sorci
Studio Integra Commercialisti Avvocati Consulenti del Lavoro
federicosorci@integraassociati.it

Perugia, 5 novembre 2015
Scuola di Formazione alla Professione di Dottore Commercialista – ODCEC Perugia

2



Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ **28**

5

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

Rilevazione
elementi del PN

Classificazione
elementi del PN

informazione in NI

6



ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ

28

vers. 2014

7



- I «*versamenti in conto futuro aumento di capitale*» sono iscritti nel patrimonio netto solo a condizione che non siano restituibili;
- La *rinuncia di un qualunque credito da parte del socio*, che si concretizza in un atto formale effettuato nella prospettiva del rafforzamento patrimoniale della società, è trattata alla stregua di un apporto di patrimonio.

()

8

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

ambito applicazione

OIC. 16 e 24
Rivalutazione imm.ni

OIC. 26
Utii su cambi

OIC. 2
Patrimoni destinati

OIC. 17
Metodo del PN

OIC. 21
Azioni proprie

OIC. 4
Fusioni e scissioni

28

28

9

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

28

10

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

D.Lgs. 18.8.2015 n. 139

↓

Da esercizi con avvio a partire dal 1.1°.2016

Modifiche all'art. 2424

11

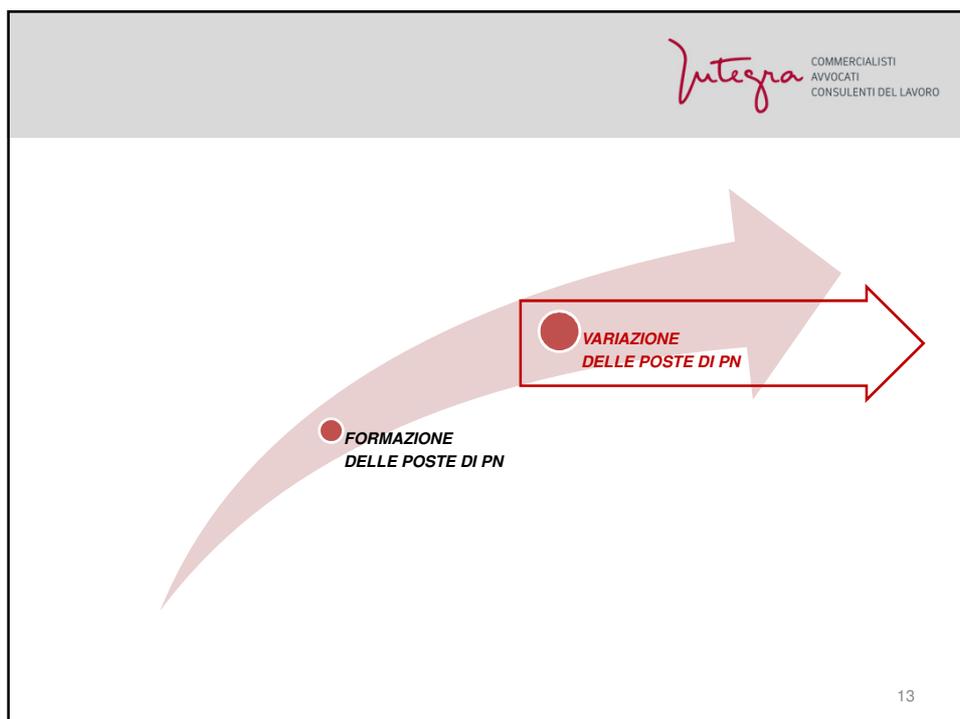
Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

«CLASSIFICAZIONE» VOCI
Testo in vigore fino al 31.12.2015

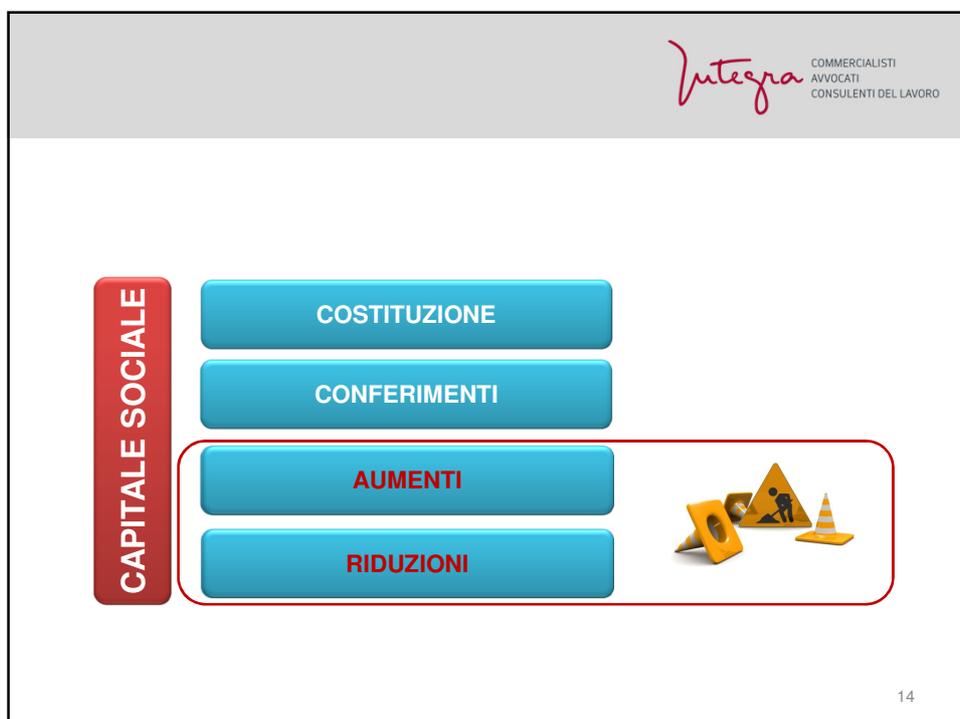
I — Capitale.
II — Riserva da soprapprezzo delle azioni.
III — Riserve di rivalutazione.
IV — Riserva legale.
V — Riserve statutarie.
VI — Riserva per azioni proprie in portafoglio.
VII — Altre riserve, distintamente indicate.

VIII — Utili (perdite) portati a nuovo.
IX — Utile (perdita) dell'esercizio".

12

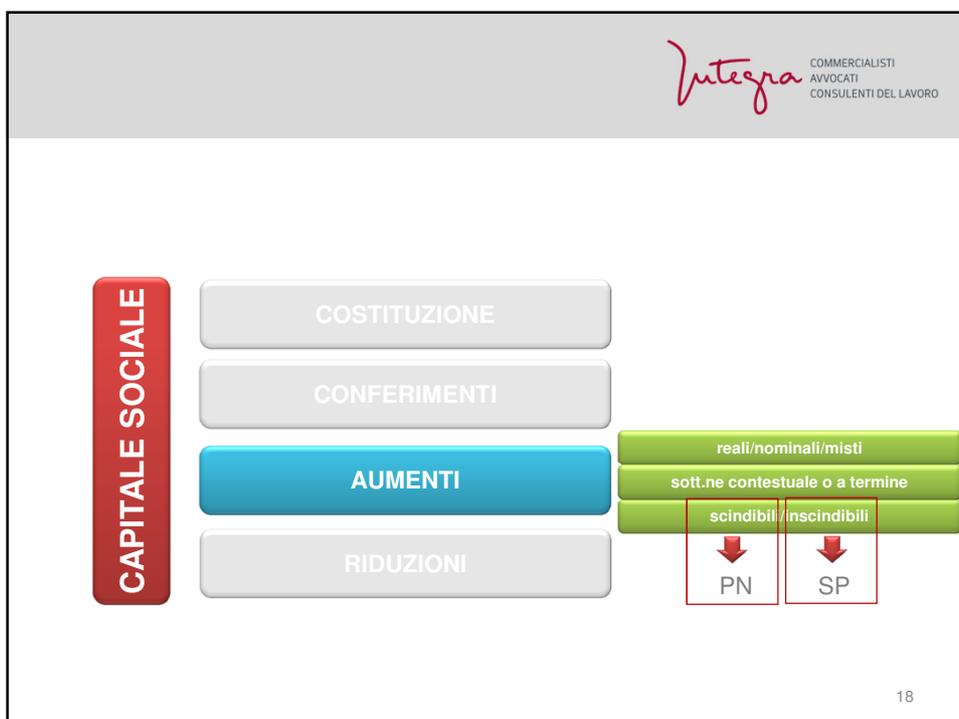


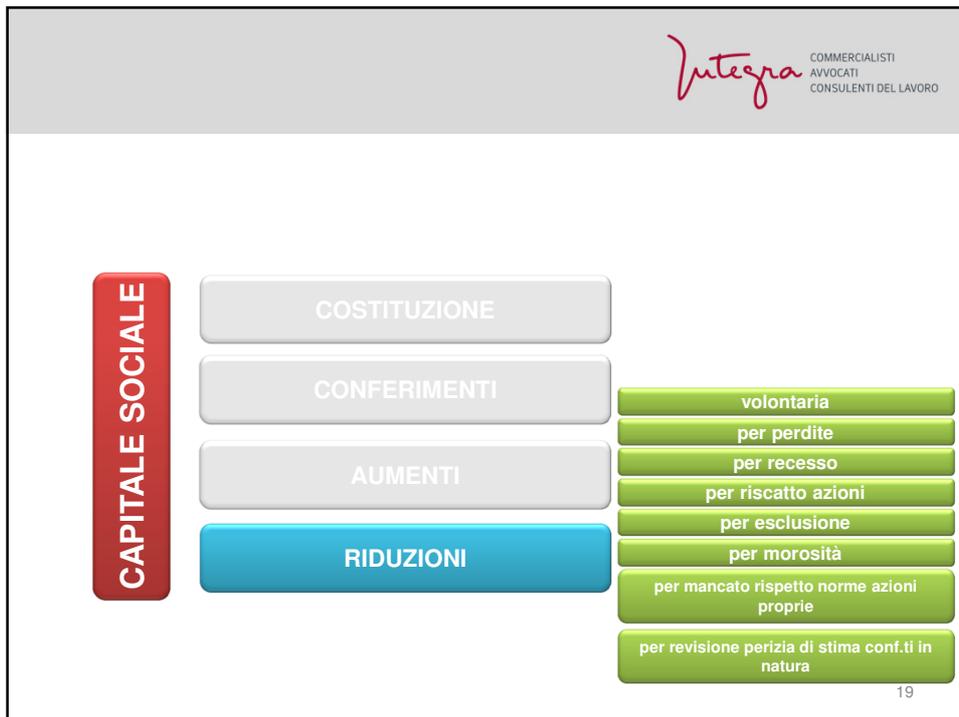
13



14







Esercitazione

20

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

PASSIVITÀ

Capitale sociale	49.000,00
Capitale di riserva	49.000,00
Totale capitale sociale	98.000,00
Impieghi	
Impieghi in immobilizzazioni	49.000,00
Impieghi in attività finanziarie	49.000,00
Impieghi in attività correnti	49.000,00
Totale impieghi	146.000,00

Passivo

Capitale sociale	49.000,00	49.000,00
Capitale di riserva	49.000,00	49.000,00
Impieghi in immobilizzazioni	49.000,00	49.000,00
Impieghi in attività finanziarie	49.000,00	49.000,00
Impieghi in attività correnti	49.000,00	49.000,00
Totale passivo	146.000,00	146.000,00

Valore di inizio esercizio		Cambiamenti del bilancio		Valore di fine esercizio	
Valore di inizio esercizio		Altre variazioni		Valore di fine esercizio	
1.474.000,00	-	Altre distribuzioni		1.474.000,00	
4.102,00	-			4.102,00	
Totale	1.478.102,00	Altre distribuzioni	1.478.102,00	Totale	1.478.102,00

Prospetto di bilancio e utile netto

RS130	Capitale sociale	Capitale di riserva	Impieghi in immobilizzazioni	Impieghi in attività finanziarie	Impieghi in attività correnti
1	49.000,00	49.000,00	49.000,00	49.000,00	49.000,00
2	49.000,00	49.000,00	49.000,00	49.000,00	49.000,00
3	49.000,00	49.000,00	49.000,00	49.000,00	49.000,00
4	49.000,00	49.000,00	49.000,00	49.000,00	49.000,00
5	49.000,00	49.000,00	49.000,00	49.000,00	49.000,00
6	49.000,00	49.000,00	49.000,00	49.000,00	49.000,00
7	49.000,00	49.000,00	49.000,00	49.000,00	49.000,00
8	49.000,00	49.000,00	49.000,00	49.000,00	49.000,00
9	49.000,00	49.000,00	49.000,00	49.000,00	49.000,00
10	49.000,00	49.000,00	49.000,00	49.000,00	49.000,00
11	49.000,00	49.000,00	49.000,00	49.000,00	49.000,00
12	49.000,00	49.000,00	49.000,00	49.000,00	49.000,00

Passivo

Capitale sociale	49.000,00
Capitale di riserva	49.000,00
Impieghi in immobilizzazioni	49.000,00
Impieghi in attività finanziarie	49.000,00
Impieghi in attività correnti	49.000,00
Totale passivo	146.000,00

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

Art. 47 d.p.r. 917/1986 (tuir)

Prospetto del capitale e delle riserve

	1	Saldo iniziale	2	Incrementi	3	Decrementi	4	Saldo finale	
RS130	Capitale sociale	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
	di cui per utili	5	0,00	6	0,00	7	0,00	8	0,00
	di cui per riserve in sospensione	9	0,00	10	0,00	11	0,00	12	0,00
RS131	Riserve di capitale	1	0,00	2	0,00	3	0,00	4	0,00
RS132	Riserve ex art. 170, comma 3	1	0,00	2	0,00	3	0,00	4	0,00
RS133	Riserve di utili da trasparenza	1	0,00	4	0,00	3	0,00	4	0,00
RS134	Riserve di utili	1	0,00	2	0,00	3	0,00	4	0,00
RS135	Riserve di utili prodotti fino al 2007	1	0,00	2	0,00	3	0,00	4	0,00
RS136	Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1	0,00	2	0,00	3	0,00	4	0,00
RS137	Riserve di utili della gestione esente SIIQ	1	0,00	2	0,00	3	0,00	4	0,00
RS138	Riserve di utili per contratti di locazione	1	0,00	2	0,00	3	0,00	4	0,00
RS139	Riserve in sospensione di imposta	1	0,00	2	0,00	3	0,00	4	0,00
RS140	Utile dell'esercizio e perdite	1	0,00	2	0,00	3	0,00	4	0,00
RS141	Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1	0,00	2	0,00	3	0,00	4	0,00

Esercitazione :

In relazione ai fatti aziendali di seguito descritti e con riferimento ai singoli esercizi interessati si chiede:

- a) di esporre le **scritture contabili**;
- b) di rappresentare la **composizione dello stato patrimoniale di fine anno**;
- c) di illustrare le **movimentazioni intervenute nelle voci di patrimonio netto** mediante un prospetto strutturato come quello all'allegato A; 
- d) di rendere l'informativa sulla **composizione del patrimonio netto e sulla disponibilità/distribuibilità delle voci che lo compongono** mediante un prospetto strutturato come quello all'allegato B; 
- e) di redigere il «**prospetto del capitale e delle riserve**» del modello Unico (allegato C); 



23

Ipotesi di semplificazione:

Non considerare le scritture relative all'iva, alle operazioni di rettifica ed assestamento, alle imposte ed alle movimentazioni di stato patrimoniale e conto economico diverse da quelle richieste per la rappresentazione delle operazioni come di seguito descritte.

24

2011:**Operazione 1**

Tra Tizio, Caio, Sempronio e Mevio viene costituita la società alfa s.r.l.. Il capitale sociale, pari ad euro 100.000, viene sottoscritto in parti uguali. In sede di costituzione viene versata la parte minima per legge richiesta delle quote sottoscritte.

Operazione 2

Vengono acquistati impianti per euro 15.000 e sostenuti costi di impianto per euro 2.500.

Viene acquisita una quota di partecipazione in beta s.r.l. al costo di euro 5.000.



25

- a) scritture contabili;
- b) composizione dello stato patrimoniale al 31.12.2011 considerando una perdita dell'esercizio pari ad euro 2.000 (con contropartita Banca, ai fini della quadratura);
- c) movimentazioni intervenute nelle voci di patrimonio netto (rif. allegato A);
- d) composizione del patrimonio netto e disponibilità/distribuibilità delle voci che lo compongono (rif. allegato B);
- e) di redigere il «prospetto del capitale e delle riserve» del modello Unico (rif. allegato C).

26

Operazione 1

Tra Tizio, Caio, Sempronio e Mevio viene costituita la società alfa s.r.l.. Il capitale sociale, pari ad euro 100.000, viene sottoscritto in parti uguali. In sede di costituzione viene versata la parte minima per legge richiesta delle quote sottoscritte.

soci c/sott.ne	a	capitale		100.000
diversi	a	soci c/sott.ne	75.000	100.000
crediti vs. soci per versamenti dovuti			25.000	
cassa assegni*				
banca	a	cassa assegni		25.000

27

Operazione 2

Vengono acquistati impianti per euro 15.000 e sostenuti costi di impianto per euro 2.500. Viene acquisita una quota di partecipazione in beta s.r.l. al costo di euro 5.000.

impianti	a	banca		15.000
costi di impianto	a	banca		2.500
partecipazione beta a		banca		5.000

28

Stato patrimoniale al 31.12.2011

22.500	Credito verso soci per vers.ti ancora dovuti	75.000	Capitale	100.000
	Costi di impianto	2.500	Utile (Perdita) dell'esercizio	(2.000)
	Impianti	15.000	Patrimonio netto	98.000
	Partecipazione	5.000		
	Disponibilità liquide	500		
		98.000		98.000

29

Movimentazioni

	Capitale	Riserva sopraprezzo	Riserve di rivalutazione	Riserva legale	Riserve statutarie	Altre riserve	Utile (Perdite) portati a nuovo	Utile (Perdite) dell'esercizio	Totale
ESERCIZIO PRECEDENTE									
Consistenza iniziale									-
Riclassificazione									
Assegnazione risultato									
Aumenti di capitale									
Aumenti gratuiti di capitale									
Altre variazioni									
Utile (Perdita) dell'esercizio									
Consistenza finale									
ESERCIZIO CORRENTE									
Consistenza iniziale									-
Riclassificazione									
Assegnazione risultato									
Aumenti di capitale									
Aumenti gratuiti di capitale									
Altre variazioni	100.000								100.000
Utile (Perdita) dell'esercizio								2.000	2.000
Consistenza finale	100.000							2.000	98.000

30

Composizione del PN e disponibilità/distribuibilità

Natura/descrizione	Importo	Possibilità di utilizzazione (3)	Quota disponibile	Riepilogo delle utilizzazioni effettuate nei tre precedenti esercizi	
				per copertura perdite	per altre ragioni
Capitale	100.000				
Riserve di capitale:					
- Riserva per azioni proprie	---				
- Riserva per azioni o quote di società controllante	---				
- Riserva da soprapprezzo	A, B, C (1)				
- Riserva da fusione	A, B, C				
- Versamenti in aumento di capitale	(5)				
- Versamenti in c/ futuro aumento di capitale	(6)				
- Versamenti in capitale	(7)				
.....					
Riserve di utili:					
- Riserva legale	B				
- Riserva per azioni proprie	A, B				
- Riserva da utili netti su cambi	A, B				
- Riserva da valutazione delle partecipazioni con il metodo del PN	A, B				
- Riserva deroghe art. 2423, c. 4, c.c.	A, B				
- Riserve statutarie:	(4)				
.....					
- Riserve facoltative	A, B, C				
- Riserve da fusione	A, B, C				
.....					
- Utili (perdite) portati a nuovo	A, B, C				
- Utili (perdite) dell'esercizio	2.000		2.000		
- di cui distribuibili	A, B, C				
- di cui non distribuibili	B				
Totale	98.000		2.000		
Quota non distribuibili (2)					
Residuo quota distribuibili					

D.Lgs. 18.8.2015 n. 139
Attenzione da esercizi con avvio a partire dal 1.1.2016

Legenda:
A: per aumento di capitale; B: per copertura perdite; C: per distribuzione ai soci.

(1) Ai sensi dell'art. 2431 c.c., è distribubile solo a condizione che la riserva legale abbia raggiunto il limite stabilito dall'art. 2430 c.c..
(2) Rappresenta, tra l'altro, la quota non distribubile destinata a copertura dei costi pluriennali non ancora ammortizzati (art. 2465, n. 5).
(3) Salvo ulteriori vincoli derivanti da disposizioni statutarie, da esplicitare ove esistenti.
(4) La disponibilità deve essere valutata alla luce delle previsioni statutarie. Per essere distolte dalla destinazione impressa con previsione statutaria è necessaria una delibera dell'assemblea presa con le maggioranze previste per le modifiche dell'atto costitutivo.
(5) Ha vincolo di destinazione: accoglie gli importi di capitale sottoscritti dai soci, in ipotesi di aumento di capitale scindibile, quando la procedura di legge per l'aumento del capitale sia ancora in corso alla data di chiusura del bilancio.
(6) Ha vincolo di destinazione: accoglie i versamenti effettuati dai soci in via anticipata, in vista di un futuro aumento di capitale.
(7) Accoglie i versamenti operati dai soci pur in assenza dell'intendimento di procedere a futuri aumenti di capitale.

31

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

Prospetto del capitale e delle riserve

Prospetto del capitale e delle riserve	Saldo iniziale				Incrementi				Decrementi				Saldo finale			
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
RS130 Capitale sociale						100.000,00										100.000,00
di cui per utili	5															
di cui per riserve in sospensione	9				10				11				12			
RS131 Riserve di capitale	1				2				3				4			
RS132 Riserve ex art. 170, comma 3	1								3				4			
RS133 Riserve di utili da trasparenza	1				2				3				4			
RS134 Riserve di utili	1				2				3				4			
RS135 Riserve di utili prodotti fino al 2007	1								3				4			
RS136 Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1								3				4			
RS137 Riserve di utili della gestione esente SIIQ	1				2				3				4			
RS138 Riserve di utili per contratti di locazione	1				2				3				4			
RS139 Riserve in sospensione di imposta	1				2				3				4			
RS140 Utile dell'esercizio e perdite	1				2				3				4			2.000,00
RS141 Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1				2				3				4			

32

2012:

Destinazione risultato 2011: perdita portata al nuovo esercizio

Operazione 3

L'Organo di amministrazione chiede ai soci l'esecuzione dei versamenti ancora dovuti. Un socio, risultante moroso, viene diffidato ed esegue il versamento nel termine di legge.

Operazione 4

Viene deliberato un aumento di capitale sociale di euro 80.000 con soprapprezzo di euro 30.000, offerto a terzi da liberarsi mediante conferimento di ramo d'azienda.

Ramo d'azienda conferito a valori contabili:

Impianti	50.000	Debiti fornitori	155.000
Fabbricati	100.000		
Rimanenze	10.000		
Banca	5.000		
		Netto conferito	10.000
Totale	165.000	Totale	165.000

33

Ramo d'azienda conferito a valori peritali:

Impianti	50.000	Debiti fornitori	155.000
<u>Fabbricati</u>	<u>200.000</u>		
Rimanenze	10.000		
Banca	5.000		
		Netto conferito	110.000
Totale	265.000	Totale	265.000

- regime fiscale 
- saldi aperti / saldi chiusi
- avviamento
-  - imposte differite
- imposta sostitutiva
- quadro RV di Unico 



34

- a) scritture contabili;
- b) composizione dello stato patrimoniale al 31.12.2012 considerando un utile dell'esercizio pari ad euro 15.000 (con contropartita Crediti, ai fini della quadratura);
- c) movimentazioni intervenute nelle voci di patrimonio netto (rif. allegato A);
- d) composizione del patrimonio netto e disponibilità/distribuibilità delle voci che lo compongono (rif. allegato B);
- e) di redigere il «prospetto del capitale e delle riserve» del modello Unico (rif. allegato C).

35

Operazione 3

Destinazione risultato 2011. L'Organo di amministrazione chiede ai soci l'esecuzione dei versamenti ancora dovuti. Un socio, risultante moroso, viene diffidato ed esegue il versamento nel termine di legge.

Perdita dell'esercizio a	Perdita portata a nuovo		2.000
crediti vs. soci per versamenti richiamati a	crediti vs. soci per versamenti dovuti		75.000
diversi a	crediti vs. soci per vers.ti richiamati		75.000
Banca		56.250	
Soci morosi c/decimi richiamati		18.750	
Banca a	 Soci morosi c/decimi richiamati		18.750

36

Operazione 4

Viene deliberato un aumento di capitale sociale di euro 80.000 con sovrapprezzo di euro 30.000, offerto a terzi da liberarsi mediante conferimento di ramo d'azienda.

soci c/sottoscrizione a		Diversi		110.000
		Capitale	80.000	
		Riserva sovrapprezzo	30.000	
diversi a		diversi		265.000
Impianti			50.000	
<i>Fabbricati</i>			<i>200.000</i>	
Rimanenze			10.000	
Banca			5.000	
		Soci c/sottoscrizione	110.000	
		Debiti verso fornitori	155.000	

37

Stato patrimoniale al 31.12.2012

Costi di impianto	2.500	Capitale	180.000
Fabbricati	200.000	Riserva sovrapprezzo	30.000
Impianti	65.000	Utili (perdite) portati a nuovo	(2.000)
Partecipazione	5.000	<u>Utile (perdita) dell'esercizio</u>	<u>15.000</u>
Rimanenze	10.000	Patrimonio netto	223.000
Crediti	15.000	Debiti	155.000
Disponibilità liquide	80.500		
	<u>378.000</u>		<u>378.000</u>

38

Movimentazioni

	Capitale	Riserva sopraprezzo	Riserve di rivalutazione	Riserva legale	Riserve statutarie	Altre riserve	Utili (Perdite) portati a nuovo	Utili (Perdite) dell'esercizio	Totale
ESERCIZIO PRECEDENTE									
Consistenza iniziale									-
Riclassificazione									
Assegnazione risultato									
Aumenti di capitale									
Aumenti gratuiti									
di capitale									
Altre variazioni	100.000								100.000
Utile (Perdita)									
dell'esercizio								2.000	2.000
Consistenza finale	100.000	-	-	-	-	-	-	2.000	98.000
ESERCIZIO CORRENTE									
Consistenza iniziale	100.000	-	-	-	-	-	-	2.000	98.000
Riclassificazione									
Assegnazione risultato							2.000	2.000	
Aumenti di capitale	80.000	30.000							110.000
Aumenti gratuiti									
di capitale									
Altre variazioni									
Utile (Perdita)									
dell'esercizio								15.000	15.000
Consistenza finale	180.000	30.000	-	-	-	-	2.000	15.000	223.000

39

Composizione del PN e disponibilità distribuibili

Naturale descrizione	Importo	Possibilità di utilizzo (1)	Quota disponibile	Riepilogo delle utilizzazioni effettuate nei tre precedenti esercizi	
				per copertura perdite	per altre ragioni
Capitale	180.000				
Riserve di capitale:					
- Riserva per azioni proprie		---			
- Riserva per azioni o quote di società controllante		---			
- Riserva da sopraprezzo	30.000	A,B,C (1)	30.000		
- Riserva da fusione		A,B,C			
- Versamenti in aumento di capitale		(5)			
- Versamenti in c/ futuro aumento di capitale		(6)			
- Versamenti in c/capitale		(7)			
.....					
Riserve di utili:					
- Riserva legale		B			
- Riserva per azioni proprie					
- Riserva da utili netti su cambi		A,B			
- Riserva da valutazione delle partecipazioni con il metodo del PN		A,B			
- Riserva deroghe art. 2425, c. 4, c.c.		A,B			
- Riserve statutarie:		(4)			
.....					
- Riserve facoltative		A,B,C			
- Riserve da fusione		A,B,C			
.....					
- Utili (perdite) portati a nuovo	2.000	A,B,C	2.000		
- Utile (perdita) dell'esercizio					
- di cui distribuibili	14.250	A, B, C	14.250		
- di cui non distribuibili	750	B	750		
Totale	223.000		43.000		
Quota non distribubile (2)			33.250		
Residua quota distribubile			9.750		

Legenda:

A: per aumento di capitale; B: per copertura perdite; C: per distribuzione ai soci.

(1) Ai sensi dell'art. 2431 c.c., è distribubile solo a condizione che la riserva legale abbia raggiunto il limite stabilito dall'art. 2430 c.c.

(2) Rappresenta, tra l'altro, la quota non distribubile destinata a copertura dei costi pluriennali non ancora ammortizzati (art. 2465, n. 5).

(3) Salvo ulteriori vincoli derivanti da disposizioni statutarie, da esplicitare ove esistenti.

(4) La disponibilità deve essere valutata alla luce delle previsioni statutarie. Per essere distolte dalla destinazione impressa con previsione statutaria è necessaria una delibera dell'assemblea presa con le maggioranze previste per le modifiche dell'atto costitutivo.

(5) Ha vincolo di destinazione: accoglie gli importi di capitale sottoscritti dai soci, in ipotesi di aumento di capitale scindibile, quando la procedura di legge per l'aumento del capitale sia ancora in corso alla data di chiusura del bilancio.

(6) Ha vincolo di destinazione: accoglie i versamenti effettuati dai soci in via anticipata, in vista di un futuro aumento di capitale.

(7) Accoglie i versamenti operati dai soci pur in assenza dell'intendimento di procedere a futuri aumenti di capitale.

40

Prospetto del capitale e delle riserve

Prospetto del capitale e delle riserve

	Saldo iniziale		Incrementi		Decrementi		Saldo finale	
RS130 Capitale sociale	1	100.000,00	2	80.000,00	3	,00	4	180.000,00
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	,00	2	30.000,00	3	,00	4	30.000,00
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 prioritarie		Perdite
RS140 Utile dell'esercizio e perdite	1	,00	2	13.000,00	3	2.000,00	4	,00
RS141 Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00

41

2013:

Destinazione risultato 2012: utile di euro 15.000 destinato ex art. 2430 c.c. a riserva legale e, per la parte non impiegata a copertura della perdita dell'esercizio precedente, a riserva facoltativa.

Operazione 5

Incorporazione di società interamente partecipata (beta s.r.l.) con emersione di disavanzo da annullamento di euro 3.000 determinato dal confronto del patrimonio netto dell'incorporata (euro 2.000) e del costo d'iscrizione della partecipazione (euro 5.000) e giustificato dal maggior valore dei beni della società incorporata.

Società incorporata

Impianti 10.000 Debiti 8.000
 Patrimonio netto 2.000 ↔ costo iscrizione partecipazione 5.000

 - regime fiscale
 - quadro RV di Unico (Sez. I e II)



42

- a) scritture contabili;
- b) composizione dello stato patrimoniale al 31.12.2013 considerando un utile dell'esercizio pari ad euro 5.000 (con contropartita Crediti, ai fini della quadratura);
- c) movimentazioni intervenute nelle voci di patrimonio netto (rif. allegato A);
- d) composizione del patrimonio netto e disponibilità/distribuibilità delle voci che lo compongono (rif. allegato B);
- e) di redigere il «prospetto del capitale e delle riserve» del modello Unico (rif. allegato C).

43

Operazione 5

Destinazione risultato 2012. Incorporazione di società interamente partecipata (beta s.r.l.) con emersione di disavanzo da annullamento di euro 3.000 determinato dal confronto del patrimonio netto dell'incorporata (euro 2.000) e del costo d'iscrizione della partecipazione (euro 5.000) e giustificato dal maggior valore dei beni della società incorporata.

Utile dell'esercizio	a	diversi		15.000
		riserva legale	750	
		riserva facoltativa	12.250	
		perdita a nuovo	2.000	
diversi	a	diversi		13.000
impianti			10.000	
disavanzo da annullamento			3.000	
		debiti	8.000	
		partecipazione	5.000	
impianti	a	disavanzo da ann.to		3.000

44

Stato patrimoniale al 31.12.2013

Costi di impianto	2.500	Capitale	180.000
Fabbricati	200.000	Riserva soprapprezzo	30.000
Impianti	78.000	Riserva legale	750
Rimanenze	10.000	Riserva facoltativa	12.250
Crediti	20.000	Utile (perdita) dell'esercizio	5.000
Disponibilità liquide	80.500	Patrimonio netto	228.000
		Debiti	163.000
	391.000		391.000

45

Movimentazioni

	Capitale	Riserva soprapprezzo	Riserve di rivalutazione	Riserva legale	Riserve statutarie	Riserva facoltativa	Utili (Perdite) portati a nuovo	Utili (Perdite) dell'esercizio	Totale
ESERCIZIO PRECEDENTE									
Consistenza iniziale	100.000							2.000	98.000
Riclassificazione									
Assegnazione risultato							2.000	2.000	
Aumenti di capitale	90.000	30.000							110.000
Aumenti gratuiti di capitale									
Altre variazioni									
Utile (Perdita) dell'esercizio								15.000	15.000
Consistenza finale	190.000	30.000	-	-	-	-	2.000	15.000	223.000
ESERCIZIO CORRENTE									
Consistenza iniziale	190.000	30.000	-	-	-	-	2.000	15.000	223.000
Riclassificazione									
Assegnazione risultato				750		12.250	2.000	15.000	
Aumenti di capitale									
Aumenti gratuiti di capitale									
Altre variazioni									
Utile (Perdita) dell'esercizio								5.000	5.000
Consistenza finale	190.000	30.000	-	750	-	12.250	-	5.000	228.000

46

Composizione del PN e disponibilità/distribuibilità

Natura/descrizione	Importo	Possibilità di utilizzazione (3)	Quota disponibile	Riepilogo delle utilizzazioni effettuate nei tre precedenti esercizi	
				per copertura perdite	per altre ragioni
Capitale	180.000				
Riserve di capitale:					
- Riserva per azioni proprie		----			
- Riserva per azioni o quote di società controllante		----			
- Riserva da sovrapprezzo	30.000	A,B,C(1)	30.000		
- Riserva da fusione		A,B,C			
- Versamenti in aumento di capitale		(5)			
- Versamenti in c/ futuro aumento di capitale		(6)			
- Versamenti in c/capitale		(7)			
.....					
Riserve di utili:	750	B	750		
- Riserva legale					
- Riserva per azioni proprie		A,B			
- Riserva da utili netti su cambi		A,B			
- Riserva da valutazione delle partecipazioni con il metodo del PN		A,B			
- Riserva deroghe art. 2423, c. 4, c.c.		A,B			
- Riserve statutarie:		(4)			
.....					
- Riserve facoltative	12.250	A,B,C	12.250	perdita 2011: euro 2.000	
- Riserve da fusione		A,B,C			
.....					
- Utili (perdite) portati a nuovo		A,B,C			
- Utili (perdite) dell'esercizio					
- di cui distribuibili	4.750	A, B, C	4.750		
- di cui non distribuibili	250	B	250		
Totale	228.000		48.000		
Quota non distribuibili (2)					33.500
Residua quota distribuibili					14.500

Legenda:

A: per aumento di capitale; B: per copertura perdite; C: per distribuzione ai soci.

(1) Ai sensi dell'art. 2431 c.c., è distribubile solo a condizione che la riserva legale abbia raggiunto il limite stabilito dall'art. 2430 c.c..

(2) Rappresenta, tra l'altro, la quota non distribubile destinata a copertura dei costi pluriennali non ancora ammortizzati (art. 2465, n. 5).

(3) Salvo ulteriori vincoli derivanti da disposizioni statutarie, da esplicitare ove esistenti.

(4) La disponibilità deve essere valutata alla luce delle previsioni statutarie. Per essere distolte dalla destinazione impressa con previsione statutaria è necessaria una delibera dell'assemblea presa con le maggioranze previste per le modifiche dell'atto costitutivo.

(5) Il vincolo di destinazione: accoglie gli importi di capitale sottoscritti dai soci, in ipotesi di aumento di capitale schidibile, quando la procedura di legge per l'aumento del capitale sia ancora in corso alla data di chiusura del bilancio.

(6) Ha vincolo di destinazione: accoglie i versamenti effettuati dai soci in via anticipata, in vista di un futuro aumento di capitale.

(7) Accoglie i versamenti operati dai soci pur in assenza dell'intendimento di procedere a futuri aumenti di capitale.

47

Prospetto del capitale e delle riserve

Prospetto del capitale e delle riserve

	Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
RS130 Capitale sociale	180.000,00			180.000,00
di cui per utili				
di cui per riserve in sospensione				
RS131 Riserve di capitale	30.000,00			30.000,00
RS132 Riserve ex art. 170, comma 3				
RS133 Riserve di utili da trasparenza				
RS134 Riserve di utili		13.000,00		13.000,00
RS135 Riserve di utili prodotti fino al 2007				
RS136 Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ				
RS137 Riserve di utili della gestione esente SIIQ				
RS138 Riserve di utili per contratti di locazione				
RS139 Riserve in sospensione di imposta				
RS140 Utile dell'esercizio e perdite		5.000,00		
RS141 Utile dell'esercizio e perdite SIIQ				

48

2014:

Destinazione risultato 2013: utile di euro 5.000 destinato ex art. 2430 c.c. a riserva legale e, per la parte restante, a riserva facoltativa.

Operazione 6

Esecuzione da parte dei soci di finanziamenti infruttifero in favore della società per complessivi euro 15.000.

Operazione 7

Delibera di aumento del capitale sociale da parte dei soci con nuovi conferimenti in denaro per complessivi euro 60.000. Aumento *inscindibile* con sottoscrizione da effettuarsi nel termine stabilito dalla delibera di aumento. Al termine dell'esercizio non è ancora decorso il termine per la sottoscrizione, avvenuta alla data di chiusura dell'esercizio soltanto per euro 20.000. Nell'anno successivo, al termine del periodo utile per la sottoscrizione, il capitale sociale non risulterà sottoscritto per l'intero capitale deliberato.



49

- a) scritture contabili;
- b) composizione dello stato patrimoniale al 31.12.2014 considerando una perdita dell'esercizio pari ad euro 138.000 (con contropartita Debiti, ai fini della quadratura);
- c) movimentazioni intervenute nelle voci di patrimonio netto (rif. allegato A);
- d) composizione del patrimonio netto e disponibilità/distribuibilità delle voci che lo compongono (rif. allegato B);
- e) di redigere il «prospetto del capitale e delle riserve» del modello Unico (rif. allegato C).

50

Operazione 6

Destinazione risultato anno 2013. Esecuzione da parte dei soci di finanziamenti infruttifero in favore della società per complessivi euro 15.000.

Utile dell'esercizio	a	diversi		5.000
		riserva legale	250	
		riserva facoltativa	4.750	
Banca	a	finanziamento		15.000
		infruttifero soci		

51

Operazione 7

Delibera di aumento del capitale sociale da parte dei soci con nuovi conferimenti in denaro per complessivi euro 60.000. Aumento *inscindibile* con sottoscrizione da effettuarsi nel termine stabilito dalla delibera di aumento. Al termine dell'esercizio non è ancora decorso il termine per la sottoscrizione, avvenuta alla data di chiusura dell'esercizio soltanto per euro 20.000. Nell'anno successivo, al termine del periodo utile per la sottoscrizione, il capitale sociale non risulterà sottoscritto per l'intero capitale deliberato.

soci c/sott.ne	a	quote sottoscritte per aumento di capitale (SP debito)		20.000
banca	a	soci c/sott.ne		20.000

52

Se scindibile

Vedi art. 2444, c. 2, c.c.

soci c/sott.ne	a	vers. c/aumento capitale (voce di PN con vincolo destinaz.)	20.000
banca	a	soci c/sott.ne	20.000
vers. c/aumento capitale (voce di PN con vincolo destinaz.)	a	capitale	20.000

53

Stato patrimoniale al 31.12.2014

Costi di impianto	2.500	Capitale	180.000
Fabbricati	200.000	Riserva sovrapprezzo	30.000
Impianti	78.000	Riserva legale	1.000
Rimanenze	10.000	Riserva facoltativa	17.000
Crediti	20.000	<u>Utile (perdita) dell'esercizio</u>	<u>(138.000)</u>
Disponibilità liquide	115.500	Patrimonio netto	90.000
		Finanziamenti soci	15.000
		Debiti	301.000
		Quote sottoscritte aumento	20.000
	426.000		426.000

54

Movimentazioni

	Capitale	Riserva sopraprezzo	Riserve di rivalutazione	Riserva legale	Riserve statutarie	Riserva facoltativa	Utili (Perdite) portati a nuovo	Utili (Perdite) dell'esercizio	Totale
ESERCIZIO PRECEDENTE									
Consistenza iniziale	180.000	30.000					2.000	15.000	227.000
Riclassificazione									
Assegnazione risultato				750		12.250	2.000	15.000	
Aumenti di capitale									
Aumenti gratuiti di capitale									
Altre variazioni									
Utile (Perdita) dell'esercizio								5.000	5.000
Consistenza finale	180.000	30.000	-	750	-	12.250	-	5.000	228.000
ESERCIZIO CORRENTE									
Consistenza iniziale	180.000	30.000	-	750	-	12.250	-	5.000	228.000
Riclassificazione									
Assegnazione risultato				250		4.750		5.000	
Aumenti di capitale									
Aumenti gratuiti di capitale									
Altre variazioni									
Utile (Perdita) dell'esercizio								138.000	138.000
Consistenza finale	180.000	30.000	-	1.000	-	17.000	-	138.000	365.000

55

Composizione del PN e disponibilità distribuibili

Natura/descrizione	Importo	Possibilità di utilizzo (3)	Quota disponibile	Riepilogo della utilizzazione effettuata nei tre precedenti esercizi	
				per copertura perdite	per altre ragioni
Capitale	180.000				
Riserve di capitale:					
- Riserva per azioni proprie		----			
- Riserva per azioni o quote di società controllante		----			
- Riserva da sopraprezzo	30.000	A,B,C(1)	30.000		
- Riserva da fusione		A,B,C			
- Versamenti in c/ aumento di capitale		(5)			
- Versamenti in c/ futuro aumento di capitale		(6)			
- Versamenti in c/capitale		(7)			
Riserve di utili:					
- Riserva legale	1.000	B	1.000		
- Riserva per azioni proprie					
- Riserva da utili netti su cambi		A,B			
- Riserva da valutazione delle partecipazioni con il metodo del PN		A,B			
- Riserva deroghe art. 2423, c. 4, c.c.		A,B			
- Riserve statutarie:		(4)			
.....					
- Riserva facoltativa	17.000	A,B,C	17.000	perdita 2011: euro 2.000	
- Riserve da fusione		A,B,C			
.....					
- Utili (perdite) portati a nuovo		A,B,C			
- Utile (perdita) dell'esercizio	138.000		138.000		
- di cui distribuibili		A, B, C			
- di cui non distribuibili		B			
Totale	90.000		90.000		
Quota non distribuibili (2)					
Residua quota distribuibili					

Legenda:

A: per aumento di capitale; B: per copertura perdite; C: per distribuzione ai soci.

- (1) Ai sensi dell'art. 2431 c.c., è distribubile solo a condizione che la riserva legale abbia raggiunto il limite stabilito dall'art. 2430 c.c..
- (2) Rappresenta, tra l'altro, la quota non distribuibili destinata a copertura dei costi pluriennali non ancora ammortizzati (art. 2465, n. 5).
- (3) Salvo ulteriori vincoli derivanti da disposizioni statutarie, da esplicitare ove esistenti.
- (4) La disponibilità deve essere valutata alla luce delle previsioni statutarie. Per essere distribuite dalle destinazioni impresa con previsione statutaria è necessaria una delibera dell'assemblea presa con le maggioranze previste per le modifiche dello statuto.
- (5) Ha vincolo di destinazione: accoglie gli importi di capitale sottoscritti dai soci, in ipotesi di aumento di capitale scindibile, quando la procedura di legge per l'aumento del capitale sia ancora in corso alla data di chiusura del bilancio.
- (6) Ha vincolo di destinazione: accoglie i versamenti effettuati dai soci in vista di un futuro aumento di capitale.
- (7) Accoglie i versamenti operati dai soci pur in assenza dell'intendimento di procedere a futuri aumenti di capitale.

56

Prospetto del capitale e delle riserve

Prospetto del capitale e delle riserve	Saldo iniziale		Incrementi		Decrementi		Saldo finale	
	1	2	3	4	5	6	7	8
RS130 Capitale sociale	180.000	,00	,00	,00	,00	,00	180.000	,00
di cui per utili	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
di cui per riserve in sospensione	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
RS131 Riserve di capitale	30.000	,00	,00	,00	,00	,00	30.000	,00
RS132 Riserve ex art. 170, comma 3	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
RS133 Riserve di utili da trasparenza	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
RS134 Riserve di utili	13.000	,00	5.000	,00	,00	,00	18.000	,00
RS135 Riserve di utili prodotti fino al 2007	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
RS136 Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
RS137 Riserve di utili della gestione esente SIIQ	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
RS138 Riserve di utili per contratti di locazione	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
RS139 Riserve in sospensione di imposta	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
		Utile distribuito		Utile destinato ad accantonamento e riserva		Utile destinato a copertura perdite pregresse		Perdite
RS140 Utile dell'esercizio e perdite	,00	,00	,00	,00	,00	,00	138.000	,00
RS141 Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00

57

2015:

Operazione 8

Constatazione del mancato perfezionamento dell'aumento inscindibile per incompleta sottoscrizione.

Operazione 9

Parziale copertura della perdita impiegando le riserve disponibili e rinvio all'esercizio successivo dei provvedimenti ex art. 2482-bis c.c..
 Rinuncia dei soci al credito da finanziamenti eseguiti in favore della società ed utilizzo a riduzione della perdita.



58

- a) scritture contabili;
- b) composizione dello stato patrimoniale al 31.12.2015 considerando una perdita dell'esercizio pari ad euro 10.000 (con contropartita Debiti, ai fini della quadratura)
- c) movimentazioni intervenute nelle voci di patrimonio netto (rif. allegato A);
- d) composizione del patrimonio netto e disponibilità/distribuibilità delle voci che lo compongono (rif. allegato B);
- e) di redigere il «prospetto del capitale e delle riserve» del modello Unico (rif. allegato C).

59

Operazione 9

Constatazione del mancato perfezionamento dell'aumento inscindibile per incompleta sottoscrizione.

quote sottoscritte a Banca per aumento di capitale (SP debito)	20.000
---	--------

60

Operazione 9

Parziale copertura della perdita impiegando le riserve disponibili e rinvio all'esercizio successivo dei provvedimenti ex art. 2482-bis c.c.. Rinuncia dei soci al credito da finanziamenti eseguiti in favore della società ed utilizzo a riduzione della perdita.



fin.to infr. Soci	a	riserva copertura perdite	15.000
diversi	a	Utile (perdita) dell'esercizio	138.000
riserva copertura perdite			15.000
riserva legale			1.000
riserva facoltativa			17.000
riserva soprapprezzo			30.000
Utili (perdite) portati a nuovo			75.000

PN conseguente:

capitale	180.000
<u>Utili (perdite) a nuovo</u>	<u>(75.000)</u>
	105.000 → inferiore a 2/3 del capitale (=120.000)₆₁

Stato patrimoniale al 31.12.2015

Costi di impianto	2.500	Capitale	180.000
Fabbricati	200.000	Utili (perdite) a nuovo	(75.000)
Impianti	78.000	<u>Utile (perdita) dell'esercizio</u>	<u>(10.000)</u>
Rimanenze	10.000	Patrimonio netto	95.000
Crediti	20.000	Debiti	311.000
Disponibilità liquide	95.500		
	406.000		406.000

PN conseguente:

capitale	180.000
Utili (perdite) a nuovo	(75.000)
<u>Utile (perdita) dell'esercizio</u>	<u>(10.000)</u>
	95.000 → inferiore a 2/3 del capitale (=120.000)

62

Movimentazioni

	Capitale	Riserva sopraprezzo	Riserve di rialutazione	Riserva legale	Riserve statutarie	Riserva facoltativa	Riserva copertura perdite	Utili (Perdite) portati a nuovo	Utili (Perdite) dell'esercizio	Totale
ESERCIZIO PRECEDENTE										
Consistenza iniziale	180.000	30.000		750		12.250			5.000	228.000
Rivisitazione										
Assegnazione risultato			250			4.750			5.000	
Aumenti di capitale										
Aumenti gratuiti										
di capitale										
Altre variazioni										
Utili (Perdite)										
dell'esercizio									138.000	138.000
Consistenza finale	180.000	30.000		1.000		17.000			138.000	356.000
ESERCIZIO CORRENTE										
Consistenza iniziale	180.000	30.000		1.000		17.000			138.000	356.000
Rinuncia finanziamenti soci							15.000			15.000
Assegnazione risultato		30.000		1.000		17.000	15.000	75.000	138.000	
Aumenti di capitale										
Aumenti gratuiti										
di capitale										
Altre variazioni										
Utili (Perdite)										
dell'esercizio									10.000	10.000
Consistenza finale	180.000							75.000	10.000	356.000

63

Composizione del PN e disponibilità distribuita

Naturale descrizione	Importo	Possibilità di utilizzo (3)	Quota disponibile	Riepilogo delle utilizzazioni effettuate nel tra precedenti esercizi	
				per copertura perdite	per altre ragioni
Capitale	180.000				
Riserve di capitale:					
- Riserva per azioni proprie		----			
- Riserva per azioni o quote di società controllante		----			
- Riserva da sopraprezzo		A, B, C (1)		perdita 2014: euro 30.000	
- Riserva da fusione		A, B, C			
- Versamenti in c/aumento di capitale		(5)			
- Versamenti in c/ futuro aumento di capitale		(6)			
- Versamenti in c/capitale		(7)			
- Riserva copertura perdite		(8)		perdita 2014: euro 15.000	
Riserve di utili:					
- Riserva legale		B		perdita 2014: euro 1.000	
- Riserva per azioni proprie					
- Riserva da utili netti su cambi		A, B			
- Riserva da valutazione delle partecipazioni con il metodo del PN		A, B			
- Riserva deroghe art. 2423, c. 4, c.c.		A, B			
- Riserve statutarie:		(4)			
- Riserve facoltative		A, B, C		perdita 2014: euro 17.000	
- Riserve da fusione		A, B, C			
Utili (perdite) portati a nuovo	75.000	A, B, C	75.000		
Utili (perdite) dell'esercizio	10.000		10.000		
- di cui distribuibili		A, B, C			
- di cui non distribuibili		B			
Totale	95.000		85.000		
Quota non distribuibili (2)					
Residua quota distribuibili					

Legenda:

- A: per aumento di capitale; B: per copertura perdite; C: per distribuzione ai soci.
- (1) Ai sensi dell'art. 2431 c.c., è distribubile solo a condizione che la riserva legale abbia raggiunto il limite stabilito dall'art. 2430 c.c.
- (2) Rappresenta, tra l'altro, la quota non distribubile destinata a copertura a dei costi pluriennali non ancora ammortizzati (art. 2465, n. 5).
- (3) Salvo ulteriori vincoli derivanti da disposizioni statutarie, da esplicitare ove esistenti.
- (4) La disponibilità deve essere valutata alla luce delle previsioni statutarie. Per essere distolte dalla destinazione impressa con previsione statutaria è necessaria una delibera dell'assemblea presa con le maggioranze previste per le modifiche dell'atto costitutivo.
- (5) Ha vincolo di destinazione: accoglie gli importi di capitale sottoscritti dai soci, in ipotesi di aumento di capitale scindibile, quando la procedura di legge per l'aumento del capitale sia ancora in corso alla data di chiusura del bilancio.
- (6) Ha vincolo di destinazione: accoglie i versamenti effettuati dai soci in via anticipata, in vista di un futuro aumento di capitale.
- (7) Accoglie i versamenti operati dai soci pur in assenza dell'intendimento di procedere a futuri aumenti di capitale.
- (8) Ha vincolo di destinazione.

64

Prospetto del capitale e delle riserve

Prospetto del capitale e delle riserve	Saldo iniziale		Incrementi		Decrementi		Saldo finale	
	1	2	3	4	5	6	7	8
RS130 Capitale sociale	180.000,00						180.000,00	
di cui per utili								
di cui per riserve in sospensione								
RS131 Riserve di capitale	30.000,00	15.000,00	45.000,00					
RS132 Riserve ex art. 170, comma 3								
RS133 Riserve di utili da trasparenza								
RS134 Riserve di utili	18.000,00			18.000,00				
RS135 Riserve di utili prodotti fino al 2007								
RS136 Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ								
RS137 Riserve di utili della gestione esente SIIQ								
RS138 Riserve di utili per contratti di locazione								
RS139 Riserve in sospensione di imposta								
	Utile distribuito	Utile destinato ad accantonamento e riserva	Utile destinato a copertura perdite pregresse					
RS140 Utile dell'esercizio e perdite							85.000,00	
RS141 Utile dell'esercizio e perdite SIIQ								

65

2016:

Operazione 10

Constatata la mancata diminuzione della perdita a meno di un terzo del capitale sociale, viene deliberata la riduzione del capitale sociale, contestualmente procedendo ad aumento di capitale sociale fino ad euro 100.000 che si procede a sottoscrivere e versare.



66

- a) scritture contabili;
- b) composizione dello stato patrimoniale al 31.12.2016 considerando un utile dell'esercizio pari ad euro 15.000 (con contropartita Crediti, ai fini della quadratura);
- c) movimentazioni intervenute nelle voci di patrimonio netto (rif. allegato A);
- d) composizione del patrimonio netto e disponibilità/distribuibilità delle voci che lo compongono (rif. allegato B);
- e) di redigere il «prospetto del capitale e delle riserve» del modello Unico (rif. allegato C).

67

Operazione 10

Constatata la mancata diminuzione della perdita a meno di un terzo del capitale sociale, viene deliberata la riduzione del capitale sociale, contestualmente procedendo ad aumento di capitale sociale fino ad euro 100.000 che si procede a sottoscrivere e versare.

diversi	a	diversi		90.000
Capitale			85.000	
Cassa assegni			5.000	
		Utili (perdite) portati a nuovo	85.000	
		Capitale	5.000	

68

Stato patrimoniale al 31.12.2016

Costi di impianto	2.500	Capitale	100.000
Fabbricati	200.000	Utile (perdita) dell'esercizio	15.000
Impianti	78.000	Patrimonio netto	115.000
Rimanenze	10.000	Debiti	311.000
Crediti	35.000		
Disponibilità liquide	100.500		
	426.000		426.000

69

Movimentazioni

	Capitale	Riserva sopraprezzo	Riserve di rivalutazione	Riserva legale	Riserve statutarie	Riserva facoltativa	Utile (Perdita) portati a nuovo	Utile (Perdita) dell'esercizio	Totale
ESERCIZIO PRECEDENTE									
Consistenza iniziale	180.000	30.000		1.000		17.000		138.000	95.000
Riclassificazione									
Assegnazione risultato		30.000		1.000		17.000	75.000	123.000	
Aumenti di capitale									
Aumenti gratuiti									
Ri capitale									
Altre variazioni								15.000	15.000
Utile (Perdita)								10.000	10.000
dell'esercizio								10.000	10.000
Consistenza finale	180.000	-	-	-	-	-	75.000	10.000	95.000
ESERCIZIO CORRENTE									
Consistenza iniziale	180.000	-	-	-	-	-	75.000	10.000	95.000
Riclassificazione									
Assegnazione risultato									
Riduzioni di capitale	85.000						75.000	10.000	
Aumenti di capitale	5.000								5.000
Aumenti gratuiti									
Ri capitale									
Altre variazioni									
Utile (Perdita)								15.000	15.000
dell'esercizio								15.000	15.000
Consistenza finale	100.000	-	-	-	-	-	-	15.000	115.000

70

Composizione del PN e disponibilità/distribuitività

Natura/descrizione	Importo	Possibilità di utilizzazione (3)	Quota disponibile	Riepilogo delle utilizzazioni effettuate nei tre precedenti esercizi	
				per copertura perdite	per altre ragioni
Capitale	100.000				
Riserve di capitale:					
- Riserva per azioni proprie		----			
- Riserva per azioni o quote di società controllante		----			
- Riserva da soprapprezzo	-	A, B, C (1)	-	perdita 2014: euro 30.000	
- Riserva da fusione		A, B, C			
- Versamenti in aumento di capitale		(5)			
- Versamenti in c/ futuro aumento di capitale		(6)			
- Versamenti in c/capitale		(7)			
- Riserva copertura perdita		(8)		perdita 2014: euro 15.000	
.....					
Riserve di utili:					
- Riserva legale	-	B	-	perdita 2014: euro 1.000	
- Riserva per azioni proprie		A, B			
- Riserva da valutazione delle partecipazioni con il metodo del PN		A, B			
- Riserva deroghe art. 2423, c. 4, c.c.		A, B			
- Riserve statutarie:		(4)			
.....					
- Riserve facoltative	-	A, B, C	-	perdita 2014: euro 17.000	
- Riserve da fusione		A, B, C			
.....					
- Utili (perdite) portati a nuovo	-	A, B, C	-		
- Utile (perdita) dell'esercizio	14.250	A, B, C	14.250		
- di cui distribubile	750	B	750		
- di cui non distribubile					
Totale	115.000		15.000		
Quota non distribubile (2)			3.250		
Residua quota distribubile			11.750		

Legenda:
A: per aumento di capitale; B: per copertura perdite; C: per distribuzione ai soci.

(1) Ai sensi dell'art. 2431 c.c., è distribubile solo a condizione che la riserva legale abbia raggiunto il limite stabilito dall'art. 2430 c.c..
(2) Rappresenta, tra l'altro, la quota non distribubile destinata a copertura dei costi pluriennali non ancora ammortizzati (art. 2465, n. 5).
(3) Salvo ulteriori vincoli derivanti da disposizioni statutarie, da esplicitare ove esistenti.
(4) La disponibilità deve essere valutata alla luce delle previsioni statutarie. Per essere distinte dalla destinazione impressa con previsione statutaria è necessaria una delibera dell'assemblea presa con le maggioranze previste per le modifiche dell'atto costitutivo.
(5) Ha vincolo di destinazione: accoglie gli importi di capitale sottoscritti dai soci, in ipotesi di aumento di capitale scindibile, quando la procedura di legge per l'aumento di capitale sia ancora in corso alla data di chiusura del bilancio.
(6) Ha vincolo di destinazione: accoglie i versamenti effettuati dai soci in via anticipata, in vista di un futuro aumento di capitale.
(7) Accoglie i versamenti operati dai soci pur in assenza dell'intendimento di procedere a futuri aumenti di capitale.
(8) Ha vincolo di destinazione.

71

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

Prospetto del capitale e delle riserve

Prospetto del capitale e delle riserve

	Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
RS130 Capitale sociale	180.000,00	5.000,00	85.000,00	100.000,00
di cui per utili				
di cui per riserve in sospensione				
RS131 Riserve di capitale				
RS132 Riserve ex art. 170, comma 3				
RS133 Riserve di utili da trasparenza				
RS134 Riserve di utili				
RS135 Riserve di utili prodotti fino al 2007				
RS136 Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ				
RS137 Riserve di utili della gestione esente SIIQ				
RS138 Riserve di utili per contratti di locazione				
RS139 Riserve in sospensione di imposta				
RS140 Utile dell'esercizio e perdite		15.000,00		
RS141 Utile dell'esercizio e perdite SIIQ				

72

Grazie per l'attenzione

73

Infine, la rappresentazione dei movimenti intervenuti nelle voci di patrimonio netto può fornirsi con un prospetto così redatto:

ALLEGATO A

	Capitale sociale	Riserva Legale	Riserve ¹	Risultato dell'esercizio	Totale
All'inizio dell'esercizio precedente					
Destinazione del risultato dell'esercizio:					
- Attribuzione di dividendi (€... per azione)					
- Altre destinazioni					
Altre variazioni:					
...					
Risultato dell'esercizio precedente					
Alla chiusura dell'esercizio precedente					
Destinazione del risultato dell'esercizio:					
- Attribuzione di dividendi (€... per azione)					
- Altre destinazioni					
Altre variazioni:					
...					
Risultato dell'esercizio corrente					
Alla chiusura dell'esercizio corrente					

Fonte: OIC 28, appendice C

¹ Indicare in colonne distinte le diverse riserve, come da prospetto esemplificativo precedente.

Ovviamente le informazioni che riguardano l'esercizio si desumono dalla delibera di approvazione del bilancio e in cui si decide sulle utilizzazioni delle poste di patrimonio netto dell'esercizio (distribuzione del dividendo, aumenti di capitale ed altro).

Legenda:

A: per aumento di capitale
 B: per copertura perdite
 C: per distribuzione ai soci



74

APPENDICE C - ESEMPIO DI INFORMATIVA SULLA COMPOSIZIONE DEL PATRIMONIO NETTO E RELATIVO REGIME DI DISPONIBILITÀ
ALLEGATO B

Con riferimento alle informazioni da fornire ai sensi del numero 4 e del numero 7-bis dell'articolo 2427, comma 1, codice civile si fornisce un esempio di nota integrativa:

Natura/descrizione	Importo	Possibilità di utilizzazione ¹	Quota disponibile	Ripilogo delle utilizzazioni effettuate nei tre precedenti esercizi:	
				per copertura perdite	per altre ragioni
Capitale	10.000				
Riserve di capitale:					
Riserva per azioni proprie	100	---	---		
Riserva per azioni o quote di società controllante	100	---	---		
Riserva da soprapprezzo azioni	2.000	A, B, C	2.000 ²		
Riserva da conversione obbligazioni	2.000	A, B, C	2.000		
...					
Riserve di utili:					
Riserva legale	2.000	B	---		
Riserva per azioni proprie	50				
Riserva da utili netti su cambi	400	A, B	400		
Riserva da valutazione delle partecipazioni con il metodo del Patrimonio Netto	100	A, B	100		
Riserva da deroghe ex comma 4 dell'art. 2423	100	A, B	100		
...					
Utili portati a nuovo	700	A, B, C	700		
Totale			5.300		
Quota non distribuibile ³			1.800		
Residua quota distribuibile			3.500		

D.Lgs. 18.8.2015 n. 139
Attenzione da esercizi con avvio a partire dal 1.1.2016

Fonte: OIC 28, appendice C

¹ Salvo ulteriori vincoli derivanti da disposizioni statutarie, da esplicitare ove esistenti.

² Ai sensi dell'articolo 2431 codice civile si può distribuire l'intero ammontare di tale riserva solo a condizione che la riserva legale abbia raggiunto il limite stabilito dall'articolo 2430 codice civile.

³ Rappresenta l'ammontare della quota non distribuibile per effetto della riserva da utili netti su cambi (400), della riserva da valutazione delle partecipazioni con il metodo del patrimonio netto (100), della riserva da deroghe ex comma 4 dell'articolo 2423 (100) e della parte destinata a copertura dei costi pluriennali non ancora ammortizzati ex articolo 2426, n. 5 (1.200).



75

ALLEGATO C
Prospetto del capitale e delle riserve

	Saldo iniziale		Incrementi		Decrementi		Saldo finale
	1	2	3	4	5	6	7
RS130 Capitale sociale		,00	,00			,00	,00
di cui per utili	5	,00	,00			,00	,00
di cui per riserve in sospensione	9	,00	,00			,00	,00
RS131 Riserve di capitale	11	,00	,00			,00	,00
RS132 Riserve ex art. 170, comma 3	11	,00	,00			,00	,00
RS133 Riserve di utili da trasparenza	11	,00	,00			,00	,00
RS134 Riserve di utili	11	,00	,00			,00	,00
RS135 Riserve di utili prodotti fino al 2007	11	,00	,00			,00	,00
RS136 Riserve di utili antecedenti al regime SIQ	11	,00	,00			,00	,00
RS137 Riserve di utili della gestione esente SIQ	11	,00	,00			,00	,00
RS138 Riserve di utili per contratti di locazione	11	,00	,00			,00	,00
RS139 Riserve in sospensione di imposta	11	,00	,00			,00	,00
		Utile distribuito	Utile destinato ad accantonamento e riserva		Utile destinato a copertura perdite programmate		Perdite
RS140 Utile dell'esercizio e perdite	1	,00	,00		,00		,00
RS141 Utile dell'esercizio e perdite SIQ	1	,00	,00		,00		,00



76

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

Le seguenti riserve possono essere utilizzate per l'aumento nominale del capitale sociale:

- Riserva da sovrapprezzo azioni;
- Riserva da conversione obbligazioni;
- Riserva da utili netti su cambi;
- Riserva da deroghe ex comma 4, articolo 242, codice civile;
- Utili portati a nuovo.

Le seguenti riserve possono essere utilizzate per la copertura di perdite di esercizio:

- Riserva legale;
- Riserva da sovrapprezzo azioni;
- Riserva da conversione obbligazioni;
- Riserva da utili netti su cambi;
- Riserva da deroghe ex comma 4, articolo 2423 codice civile;
- Utili portati a nuovo.

Le seguenti riserve possono essere utilizzate per la distribuzione ai soci:

- Riserva da sovrapprezzo azioni (a condizione che la riserva legale abbia raggiunto il limite di 1/5 del capitale sociale);
- Riserva da conversione obbligazioni (a condizione che la riserva legale abbia raggiunto il limite di 1/5 del capitale sociale);
- Utili portati a nuovo.

Le seguenti riserve sono vincolate:

- Riserva per azioni proprie;
- Riserva per azioni o quote di società controllante.

Fonte: OIC 28, appendice B  77

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

La rinuncia ai crediti dei soci ed il decreto internazionalizzazione (d.lgs. 14.9.2015, n. 147)
Norme interessate → artt. 88 e 94 TUIR

PRIMA
La rinuncia ai crediti dei soci non genera sopravvenienza attiva tassabile in capo alla società.

DAL 1° 1.2016

- Le sopravvenienze attive realizzate dalle società per effetto della rinuncia ai crediti vantati dai soci saranno irrilevanti (e, quindi, non imponibili per la società) **soltanto fino al valore del credito che non ecceda il relativo valore fiscale; per l'eccedenza, la sopravvenienza sarà imponibile;**
- Onere posto in capo al socio di comunicare alla società il valore fiscale del credito vantato.

78

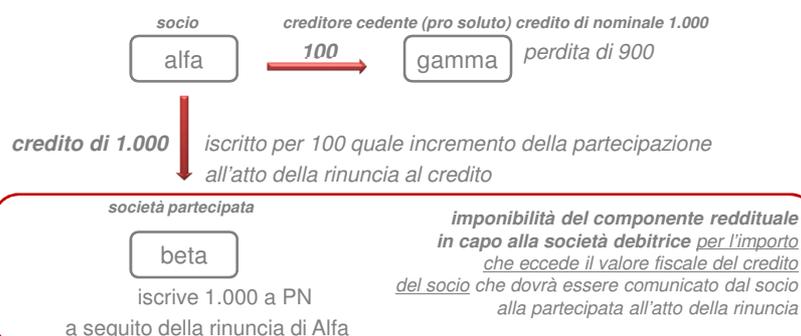
FINO AL 31.12.2015
Contabilmente

OIC 28 (par. 49): la rinuncia del credito da parte del socio, effettuata esplicitamente nella prospettiva del rafforzamento patrimoniale della società partecipata, è trattata alla stregua di un apporto di patrimonio (riserva di capitale) sia per le rinunce a crediti di finanziamento sia per quelle riguardanti crediti commerciali. Senza transito da conto economico.

Fiscalmente

Art. 88 TUIR: non costituiscono sopravvenienze attive le rinunce dei soci ai propri crediti vantati verso la società. Indipendentemente dal fatto che il credito possa avere un costo fiscale inferiore al valore nominale, vale a dire inferiore all'importo del debito iscritto in contabilità della società partecipata, per svalutazione fiscale o per essere stato acquistato presso un altro creditore ad un corrispettivo inferiore al nominale.

79

DAL 1°1.2016


Nulla cambia se il valore fiscale del credito coincide con il valore nominale. Obbligo di comunicazione del valore fiscale.

La rinuncia operata dal socio si aggiunge al costo della partecipazione nei limiti del valore fiscale del credito oggetto di rinuncia.

80

Art. 47, d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917 TUIR

1. Salvi i casi di cui all'articolo 3, comma 3, lettera a), gli utili distribuiti in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione dalle società o dagli enti indicati nell'articolo 73, anche in occasione della liquidazione, concorrono alla formazione del reddito imponibile complessivo

limitatamente al 40 per cento del loro ammontare. Indipendentemente dalla delibera assembleare, si presumono prioritariamente distribuiti l'utile dell'esercizio e le riserve diverse da quelle del comma 5 per la quota di esse non accantonata in sospensione di imposta.

(...)



- Utile dell'esercizio;
- Le riserve di utili, diverse da quelle di capitale elencate al comma 5, per la quota non accantonata in sospensione d'imposta e sempre che le riserve siano liberamente disponibili per la distribuzione ai soci (C.M. 16.6.2004 n. 26/E);
- Eccezione per le società che attuano la tassazione per trasparenza ex artt. 115 e 116 TUIR, per le quali si considerano prioritariamente distribuiti gli utili relativi a tali esercizi;
- D.M. 2.4.2008 → dalle delibere successive a quelle relative agli utili del bilancio in corso al 31.12.2007 si considerano prioritariamente distribuiti utili prodotti fino all'esercizio chiuso il 31.12.2007.

81

Art. 47, d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917 TUIR

1. Salvi i casi di cui all'articolo 3, comma 3, lettera a), gli utili distribuiti in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione dalle società o dagli enti indicati nell'articolo 73, anche in occasione della liquidazione, concorrono alla formazione del reddito imponibile complessivo

limitatamente al 40 per cento del loro ammontare. Indipendentemente dalla delibera assembleare, si presumono prioritariamente distribuiti l'utile dell'esercizio e le riserve diverse da quelle del comma 5 per la quota di esse non accantonata in sospensione di imposta.

(...)



- Utile dell'esercizio;
- Le riserve di utili, diverse da quelle di capitale elencate al comma 5, per la quota non accantonata in sospensione d'imposta e sempre che le riserve siano liberamente disponibili per la distribuzione ai soci (C.M. 16.6.2004 n. 26/E);
- Eccezione per le società che attuano la tassazione per trasparenza ex artt. 115 e 116 TUIR, per le quali si considerano prioritariamente distribuiti gli utili relativi a tali esercizi;
- D.M. 2.4.2008 → dalle delibere successive a quelle relative agli utili del bilancio in corso al 31.12.2007 si considerano prioritariamente distribuiti utili prodotti fino all'esercizio chiuso il 31.12.2007.



82

SEZIONE I RICONCILIAZIONE DATI DI BILANCIO E FISCALI		Tipo di beni/loca di bilancio		Classe		IAS		Valore conto IAS	
				1		2		3	
RV1	Valore contabile	5	6	7	8	9	10	11	12
	Valore fiscale	10	11	12	13	14	15	16	17
RV2	Valore contabile	5	6	7	8	9	10	11	12
	Valore fiscale	10	11	12	13	14	15	16	17
RV3	Valore contabile	5	6	7	8	9	10	11	12
	Valore fiscale	10	11	12	13	14	15	16	17
RV4	Valore contabile	5	6	7	8	9	10	11	12
	Valore fiscale	10	11	12	13	14	15	16	17
RV5	Valore contabile	5	6	7	8	9	10	11	12
	Valore fiscale	10	11	12	13	14	15	16	17
RV6	Valore contabile	5	6	7	8	9	10	11	12
	Valore fiscale	10	11	12	13	14	15	16	17

83

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

Art. 176 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917
Regimi fiscali del soggetto conferente e del soggetto conferitario.

1. I conferimenti di aziende effettuati tra soggetti residenti nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese commerciali, non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze. Tuttavia il soggetto conferente deve assumere, quale valore delle partecipazioni ricevute, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita e il soggetto conferitario subentra nella posizione di quello conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda stessa, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi i dati esposti in bilancio e i valori fiscalmente riconosciuti.

2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano anche se il conferente o il conferitario è un soggetto non residente, qualora il conferimento abbia ad oggetto aziende situate nel territorio dello Stato.

2-bis. In caso di conferimento dell'unica azienda dell'imprenditore individuale, la successiva cessione delle partecipazioni ricevute a seguito del conferimento è disciplinata dagli articoli 67, comma 1, lettera c), e 68, assumendo come costo delle stesse l'ultimo valore fiscale dell'azienda conferita.

2-ter. In luogo dell'applicazione delle disposizioni dei commi 1, 2 e 2-bis, la società conferitaria può optare, nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio nel corso del quale è stata posta in essere l'operazione o, al più tardi, in quella del periodo d'imposta successivo, per l'applicazione, in tutto o in parte, sui maggiori valori attribuiti in bilancio agli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali e immateriali relativi all'azienda ricevuta, di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta regionale sulle attività produttive, con aliquota del 12 per cento sulla parte dei maggiori valori ricompresi nel limite di 5 milioni di euro, del 14 per cento sulla parte dei maggiori valori che eccede 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro e del 16 per cento sulla parte dei maggiori valori che eccede i 10 milioni di euro. I maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva si considerano riconosciuti ai fini dell'ammortamento a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata l'opzione; in caso di realizzo dei beni anteriormente al quarto periodo d'imposta successivo a quello dell'opzione, il costo fiscale è ridotto dei maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva e dell'eventuale maggior ammortamento dedotto e l'imposta sostitutiva versata è scomputata dall'imposta sui redditi ai sensi degli articoli 22 e 79.

(...)

84

 COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

Art. 172 Fusione di società - D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917

1. La fusione tra più società non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni delle società fuse o incorporate, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento.
2. Nella determinazione del reddito della società risultante dalla fusione o incorporante non si tiene conto dell'avanzo o disavanzo iscritto in bilancio per effetto del rapporto di cambio delle azioni o quote o dell'annullamento delle azioni o quote di alcuna delle società fuse o incorporate. I maggiori valori iscritti in bilancio per effetto dell'eventuale imputazione del disavanzo derivante dall'annullamento o dal concambio di una partecipazione, con riferimento ad elementi patrimoniali della società incorporata o fusa, non sono imputabili nei confronti dell'incorporante o della società risultante dalla fusione. Tuttavia i beni ricevuti sono valutati fiscalmente in base all'ultimo valore riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi i dati esposti in bilancio ed i valori fiscalmente riconosciuti.
3. Il cambio delle partecipazioni originarie non costituisce né realizzo né distribuzione di plusvalenze o di minusvalenze né conseguimento di ricavi per i soci della società incorporata o fusa, fatta salva l'applicazione, in caso di conguaglio, dell'articolo 47, comma 7 e, ricorrendo le condizioni, degli articoli 58 e 87.
4. Dalla data in cui ha effetto la fusione la società risultante dalla fusione o incorporante subentra negli obblighi e nei diritti delle società fuse o incorporate relativi alle imposte sui redditi, salvo quanto stabilito nei commi 5 e 7.
5. Le riserve in sospensione di imposta, iscritte nell'ultimo bilancio delle società fuse o incorporate concorrono a formare il reddito della società risultante dalla fusione o incorporante se e nella misura in cui non siano state ricostituite nel suo bilancio prioritariamente utilizzando l'eventuale avanzo da fusione. Questa disposizione non si applica per le riserve tassabili solo in caso di distribuzione le quali, se e nel limite in cui vi sia avanzo di fusione o aumento di capitale per un ammontare superiore al capitale complessivo delle società partecipanti alla fusione al netto delle quote del capitale di ciascuna di esse già possedute dalla stessa o da altre, concorrono a formare il reddito della società risultante dalla fusione o incorporante in caso di distribuzione dell'avanzo o di distribuzione del capitale ai soci; quelle che anteriormente alla fusione sono state imputate al capitale delle società fuse o incorporate si intendono trasferite nel capitale della società risultante dalla fusione o incorporante e concorrono a formare il reddito in caso di riduzione del capitale per esuberanza.
6. All'aumento di capitale, all'avanzo da annullamento o da concambio che occorrono la ricostituzione e l'attribuzione delle riserve di cui al comma 5 si applica il regime fiscale del capitale e delle riserve della società incorporata o fusa, diverse da quelle già attribuite o ricostituite ai sensi del comma 5 che hanno proporzionalmente concorso alla sua formazione. Si considerano non concorrenti alla formazione dell'avanzo da annullamento il capitale e le riserve di capitale fino a concorrenza del valore della partecipazione annullata.
7. Le perdite delle società che partecipano alla fusione, compresa la società incorporante, possono essere portate in diminuzione del reddito della società risultante dalla fusione o incorporante per la parte del loro ammontare che non eccede l'ammontare del rispettivo patrimonio netto quale risulta dall'ultimo bilancio o, se inferiore, dalla situazione patrimoniale di cui all'articolo 2501, quater del codice civile, senza tener conto dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi ventiquattro mesi anteriori alla data cui si riferisce la situazione stessa, e sempre che dal conto economico della società la cui perdita sono riportabili, relativo all'esercizio precedente a quello in cui la fusione è stata deliberata, risulti un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica, e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'articolo 2425 del codice civile, superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori. Tra i predetti versamenti non si comprendono i contributi erogati a norma di legge dallo Stato a da altri enti pubblici. Se le azioni o quote della società la cui perdita è riportabile erano possedute dalla società incorporante o da altra società partecipante alla fusione, la perdita non è comunque ammessa in diminuzione fino a concorrenza dell'ammontare complessivo della svalutazione di tali azioni o quote effettuata ai fini della determinazione del reddito della società partecipante o dall'impresa che le ha ad essa cedute dopo l'esercizio al quale si riferisce la perdita e prima dell'atto di fusione. In caso di retrodatazione degli effetti fiscali della fusione ai sensi del comma 9, le limitazioni del presente comma si applicano anche al risultato negativo, determinabile applicando le regole ordinarie, che si sarebbe generato in modo autonomo in capo ai soggetti che partecipano alla fusione in relazione al periodo che intercorre tra l'inizio del periodo d'imposta e la data antecedente a quella di efficacia giuridica della fusione. Le disposizioni del presente comma si applicano anche agli interessi indeducibili oggetto di riporto in avanti di cui al comma 4 dell'articolo 98.
8. Il reddito delle società fuse o incorporate relativo al periodo compreso tra l'inizio del periodo di imposta e la data in cui ha effetto la fusione è determinato, secondo le disposizioni applicabili in relazione al tipo di società, in base alle risultanze di apposito conto economico.
9. L'atto di fusione può stabilire che ai fini delle imposte sui redditi gli effetti della fusione decorrono da una data non anteriore a quella in cui si è chiuso l'ultimo esercizio di ciascuna delle società fuse o incorporate o a quella, se più prossima, in cui si è chiuso l'ultimo esercizio della società incorporante.
10. Nelle operazioni di fusione, gli obblighi di versamento, inclusi quelli relativi agli accenti d'imposta ed alle ritenute operate su redditi altrui, dei soggetti che si estinguono per effetto delle operazioni medesime, sono adempiuti dagli stessi soggetti fino alla data di efficacia della fusione ai sensi dell'articolo 2504 bis, comma 2, del codice civile; successivamente a tale data, i predetti obblighi si intendono a tutti gli effetti trasferiti alla società incorporante o comunque risultante dalla fusione.

85 

10 bis. Il regime d'imposta applicabile di cui al comma 2, del presente articolo, 176, può essere applicato, con le modalità, le condizioni e i limiti stabilibili, anche dalle società

 COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

16. Nella voce AVII “*Altre riserve*” si classificano tutte le altre riserve che non sono già state iscritte nelle precedenti voci del patrimonio netto. Rientrano, ad esempio, in questa voce le seguenti riserve:

- una riserva facoltativa nella prassi spesso chiamata “*Riserva straordinaria*”, generalmente di tipo generico, salvo che l’assemblea ne disciplini una specifica destinazione. In questo caso, il suo utilizzo è sottoposto alle formalità richieste per il futuro atto di destinazione;
- la “*Riserva da riduzione capitale sociale*”, che accoglie la differenza tra l’ammontare della riduzione operata nel capitale sociale e la perdita coperta, o la parte della riduzione del capitale non restituita ai soci (articolo 2445 codice civile);
- la “*Riserva da deroghe ex articolo 2423 codice civile*”, che si costituisce nei casi eccezionali in cui l’applicazione di una disposizione del codice civile, riguardante le regole di redazione del bilancio, sia incompatibile con il principio di rappresentazione veritiera e corretta. In tali casi, gli eventuali utili derivanti dall’applicazione della deroga, ai sensi dell’articolo 2423, comma 4, codice civile devono essere iscritti in detta riserva, non distribuibile se non in misura pari agli importi recuperati tramite l’ammortamento o il realizzo;
- la “*Riserva da conguaglio utili in corso*”, che accoglie il rateo di dividendo pagato dal socio che ha sottoscritto un aumento di capitale sociale in corso d’anno;
- la “*Riserva azioni (quote) della società controllante*”, che accoglie l’importo delle azioni della

6

Fonte: OIC 28

86

società controllante possedute dalla controllata, ai sensi dell'articolo 2359-*bis* codice civile;

– la “*Riserva da rivalutazione delle partecipazioni*”, che deriva dall'adozione del metodo del patrimonio netto nella valutazione delle partecipazioni (vedi OIC 17 “*Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto*”);

– la “*Riserva per versamenti effettuati dai soci*” sono riserve che sorgono in occasione di apporti dei soci effettuati con una destinazione specifica, quali:

- i “*Versamenti in conto aumento di capitale*” che rappresentano una riserva di capitale, con un preciso vincolo di destinazione, la quale accoglie gli importi di capitale sottoscritti dai soci, in ipotesi di aumento di capitale scindibile, quando la procedura di aumento del capitale sia ancora in corso alla data di chiusura del bilancio (cfr. paragrafi 24-25);
- i “*Versamenti in conto futuro aumento*” di capitale che rappresentano una riserva di capitale avente uno specifico vincolo di destinazione, nella quale sono iscritti i versamenti non restituibili effettuati dai soci in via anticipata, in vista di un futuro aumento di capitale;
- i “*Versamenti in conto capitale*” che rappresentano una riserva di capitale che accoglie il valore di nuovi apporti operati dai soci, pur in assenza dell'intendimento di procedere a futuri aumenti di capitale;
- i “*Versamenti a copertura perdite*” effettuati dopo che si sia manifestata una perdita; in tal caso, la riserva che viene a costituirsi presenta una specifica destinazione.

Fonte: OIC 28



87

Art. 2462 c.c. - Conferimenti

[1] Il valore dei conferimenti non può essere complessivamente inferiore all'ammontare globale del capitale sociale.

[2] Possono essere conferiti tutti gli elementi dell'attivo suscettibili di valutazione economica.

[3] Se nell'atto costitutivo non è stabilito diversamente, il conferimento deve farsi in danaro.

[4] **Alla sottoscrizione dell'atto costitutivo deve essere versato all'organo amministrativo nominato nell'atto costitutivo almeno il venticinque per cento dei conferimenti in danaro e l'intero soprapprezzo o, nel caso di costituzione con atto unilaterale, il loro intero ammontare.** I mezzi di pagamento sono indicati nell'atto. Il versamento può essere sostituito dalla stipula, per un importo almeno corrispondente, di una polizza di assicurazione o di una fideiussione bancaria con le caratteristiche determinate con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri; in tal caso il socio può in ogni momento sostituire la polizza o la fideiussione con il versamento del corrispondente importo in danaro.

[5] Per i conferimenti di beni in natura e di crediti si osservano le disposizioni degli articoli 2254 e 2255. Le quote corrispondenti a tali conferimenti devono essere integralmente liberate al momento della sottoscrizione. [6] Il conferimento può anche avvenire mediante la prestazione di una polizza di assicurazione o di una fideiussione bancaria con cui vengono garantiti, per l'intero valore ad essi assegnato, gli obblighi assunti dal socio aventi per oggetto la prestazione d'opera o di servizi a favore della società. In tal caso, se l'atto costitutivo lo prevede, la polizza o la fideiussione possono essere sostituite dal socio con il versamento a titolo di cauzione del corrispondente importo in danaro presso la società.

[7] Se viene meno la pluralità dei soci, i versamenti ancora dovuti devono essere effettuati nei novanta giorni.

88

Art. 2342 c.c. – Conferimenti

[1] Se nell'atto costitutivo non è stabilito diversamente, il conferimento deve farsi in danaro.

[2] Alla sottoscrizione dell'atto costitutivo deve essere versato presso una banca almeno il venticinque per cento dei conferimenti in danaro o, nel caso di costituzione con atto unilaterale, il loro intero ammontare.

[3] Per i conferimenti di beni in natura e di crediti si osservano le disposizioni degli articoli 2254 e 2255. Le azioni corrispondenti a tali conferimenti devono essere integralmente liberate al momento della sottoscrizione.

[4] Se viene meno la pluralità dei soci, i versamenti ancora dovuti devono essere effettuati entro novanta giorni.

[5] Non possono formare oggetto di conferimento le prestazioni di opera o di servizi.



89

- Storno del credito in riduzione del capitale solo quando il socio è dichiarato decaduto;
- Tentativo di collocazione;
- In mancanza, annullamento;
- Riduzione del capitale e dell'eventuale riserva da soprapprezzo per un ammontare corrispondente al valore delle azioni annullate;
- Storno del credito per decimi ancora dovuti dal socio decaduto e la differenza tra la riduzione del patrimonio ed i decimi versati confluisce in una riserva di capitale.



90

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

agenzia entrate

Home | Contatti | Mappa del sito | RSS | English | Area Riservata

Cerca: Vai Seguici anche su:

L'Agenzia | Il tuo profilo fiscale | **Cosa devi fare** | Strumenti | Documentazione | Servizi online

Opzione Siq e Siinq

✓ Scheda informativa

- I requisiti richiesti
- Regime agevolato sostitutivo
- Come e quando
- Modello e istruzioni
- Normativa e prassi

Ti trovi in: [Home](#) - [Cosa devi fare](#) - [Richiedere](#) - [Regimi opzionali](#) - [Opzione Siq e Siinq](#) - [Scheda Informativa](#)

Scheda informativa

E' previsto un regime fiscale agevolato per le Spa (Società per azioni) residenti nel territorio dello Stato, che svolgono come attività prevalente la locazione immobiliare e sono in possesso di determinati requisiti (per esempio, gli immobili posseduti rappresentano l'80% dell'attivo patrimoniale).

Il regime speciale prevede l'esenzione dall'Ires e dall'Irap del reddito d'impresa derivante dall'attività di locazione e l'applicazione di una ritenuta del 20% sugli utili distribuiti ai partecipanti.

La scelta per il regime agevolato si effettua mediante opzione da esercitare entro la fine del periodo d'imposta precedente a quello dal quale la società intende avvalersene.

L'opzione è irrevocabile e comporta per la società l'assunzione della qualifica di "Società di investimento immobiliare quotata" (Siq), che deve essere indicata nella denominazione sociale e in tutti i documenti della società.

Link correlati

- Direzioni regionali

[Elenco delle società che hanno aderito al regime opzionale Siq e Siinq \(aggiornato al 16 febbraio 2015\) - pdf](#)

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

D.Lgs. 18.8.2015 n. 139

esercizi con avvio a partire dal 1° 1. 2016

Modifiche all'art. 2357-ter c.c.

92

Art. 2357-ter *Disciplina delle proprie azioni*
 (Testo in vigore **dal 1° gennaio 2016**)

Gli amministratori non possono disporre delle azioni acquistate a norma dei due articoli precedenti se non previa autorizzazione dell'assemblea, la quale deve stabilire le relative modalità. A tal fine possono essere previste, nei limiti stabiliti dal primo e secondo comma dell'articolo 2357, operazioni successive di acquisto ed alienazione.

Finché le azioni restano in proprietà della società, il diritto agli utili e il diritto di opzione sono attribuiti proporzionalmente alle altre azioni. Il diritto di voto è sospeso, ma le azioni proprie sono tuttavia computate ai fini del calcolo delle maggioranze e delle quote richieste per la costituzione e per le deliberazioni dell'assemblea. Nelle società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio il computo delle azioni proprie è disciplinato dall'articolo 2368, terzo comma.

L'acquisto di azioni proprie comporta una riduzione del patrimonio netto di eguale importo, tramite l'iscrizione nel passivo del bilancio di una specifica voce, con segno negativo.

93

Art. 2357-ter *Disciplina delle proprie azioni*
 (Testo in vigore **fino al 31 dicembre 2015**)

Gli amministratori non possono disporre delle azioni acquistate a norma dei due articoli precedenti se non previa autorizzazione dell'assemblea, la quale deve stabilire le relative modalità. A tal fine possono essere previste, nei limiti stabiliti dal primo e secondo comma dell'articolo 2357, operazioni successive di acquisto ed alienazione.

Finché le azioni restano in proprietà della società, il diritto agli utili e il diritto di opzione sono attribuiti proporzionalmente alle altre azioni. Il diritto di voto è sospeso, ma le azioni proprie sono tuttavia computate ai fini del calcolo delle maggioranze e delle quote richieste per la costituzione e per le deliberazioni dell'assemblea. Nelle società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio il computo delle azioni proprie è disciplinato dall'articolo 2368, terzo comma.

Una riserva indisponibile pari all'importo delle azioni proprie iscritto all'attivo del bilancio deve essere costituita e mantenuta finché le azioni non siano trasferite o annullate.



94

Art. 2424 Contenuto dello stato patrimoniale

 (Testo in vigore dal **1° gennaio 2016**)

Lo stato patrimoniale deve essere redatto in conformità al seguente schema.

Attivo:

A) Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata.

B) Immobilizzazioni, con separata indicazione di quelle concesse in locazione finanziaria:

I - Immobilizzazioni immateriali:

1) costi di impianto e di ampliamento;

2) costi di sviluppo;

3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;

4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili;

5) avviamento;

6) immobilizzazioni in corso e acconti;

7) altre.

Totale.

II - Immobilizzazioni materiali:

1) terreni e fabbricati;

2) impianti e macchinario;

3) attrezzature industriali e commerciali;

4) altri beni;

5) immobilizzazioni in corso e acconti.

Totale.

III - Immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo:

1) partecipazioni in:

a) imprese controllate;

b) imprese collegate;

c) imprese controllanti;

d) imprese sottoposte al controllo delle controllanti;

d-bis) altre imprese;

95

2) crediti:

a) verso imprese controllate;

b) verso imprese collegate;

c) verso controllanti;

d) verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti;

d-bis) verso altri;

3) altri titoli;

4) strumenti finanziari derivati attivi;

Totale.

Totale immobilizzazioni (B);

C) Attivo circolante:

I - Rimanenze:

1) materie prime, sussidiarie e di consumo;

2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati;

3) lavori in corso su ordinazione;

4) prodotti finiti e merci;

5) acconti.

Totale.

II - Crediti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:

1) verso clienti;

2) verso imprese controllate;

3) verso imprese collegate;

4) verso controllanti;

5) verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti;

5-bis) crediti tributari;

5-ter) imposte anticipate;

5-quater) verso altri.

Totale.

96

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

III - Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:
 1) partecipazioni in imprese controllate;
 2) partecipazioni in imprese collegate;
 3) partecipazioni in imprese controllanti;
3-bis) partecipazioni in imprese sottoposte al controllo delle controllanti;
 4) altre partecipazioni;
5) strumenti finanziari derivati attivi;
 6) altri titoli.
 Totale.
 IV - Disponibilità liquide:
 1) depositi bancari e postali;
 2) assegni;
 3) danaro e valori in cassa.
 Totale.
 Totale attivo circolante (C).
 D) Ratei e risconti.

Passivo:
 A) Patrimonio netto:
 I - Capitale.
 II - Riserva da sovrapprezzo delle azioni.
 III - Riserve di rivalutazione.
 IV - Riserva legale.
 V - ~~Riserve statutarie.~~
 VI - Altre riserve, distintamente indicate.
 VII - Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi.
 VIII - Utili (perdite) portati a nuovo.
 IX - Utile (perdita) dell'esercizio.
X - Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio.
 Totale.

VI - Riserva per azioni proprie in portafoglio

97

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

B) Fondi per rischi e oneri:
 1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili;
 2) per imposte, anche differite;
3) strumenti finanziari derivati passivi;
 4) altri.
 Totale.
 C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato.
 D) Debiti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:
 1) obbligazioni;
 2) obbligazioni convertibili;
 3) debiti verso soci per finanziamenti;
 4) debiti verso banche;
 5) debiti verso altri finanziatori;
 6) acconti;
 7) debiti verso fornitori;
 8) debiti rappresentati da titoli di credito;
 9) debiti verso imprese controllate;
 10) debiti verso imprese collegate;
 11) debiti verso controllanti;
11-bis) debiti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti;
 12) debiti tributari;
 13) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale;
 14) altri debiti.
 Totale.
 E) Ratei e risconti.
 Se un elemento dell'attivo o del passivo ricade sotto più voci dello schema, nella nota integrativa deve annotarsi, qualora ciò sia necessario ai fini della comprensione del bilancio, la sua appartenenza anche a voci diverse da quella nella quale è iscritto.

98

[In calce allo stato patrimoniale devono risultare le garanzie prestate direttamente o indirettamente, distinguendosi fra fideiussioni, avalli, altre garanzie personali e garanzie reali, ed indicando separatamente, per ciascun tipo, le garanzie prestate a favore di imprese controllate e collegate, nonché di controllanti e di imprese sottoposte al controllo di queste ultime; devono inoltre risultare gli altri conti d'ordine*];

È fatto salvo quanto disposto dall'articolo 2447-septies con riferimento ai beni e rapporti giuridici compresi nei patrimoni destinati ad uno specifico affare ai sensi della lettera a) del primo comma dell'articolo 2447-bis.

*Comma abrogato dall'art. 6, comma 4, lett. n), D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139, a decorrere dal 1° gennaio 2016 e applicabile ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire da tale data, ai sensi di quanto disposto dall'art. 12, comma 1, del medesimo D.Lgs. n. 139/2015.

Art. 2424 *Contenuto dello stato patrimoniale*
 (Testo in vigore **fino al 31 dicembre 2015**)

Lo stato patrimoniale deve essere redatto in conformità al seguente schema.

Attivo:

A) Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata.

B) Immobilizzazioni, con separata indicazione di quelle concesse in locazione finanziaria:

I - Immobilizzazioni immateriali:

1) costi di impianto e di ampliamento;

2) **costi di ricerca**, di sviluppo **e di pubblicità**;

3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;

4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili;

5) avviamento;

6) immobilizzazioni in corso e acconti;

7) altre.

Totale.

II - Immobilizzazioni materiali:

1) terreni e fabbricati;

2) impianti e macchinario;

3) attrezzature industriali e commerciali;

4) altri beni;

5) immobilizzazioni in corso e acconti.

Totale.

III - Immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo:

1) partecipazioni in:

a) imprese controllate;

b) imprese collegate;

c) imprese controllanti;

d) altre imprese;

- 2) crediti:
- a) verso imprese controllate;
 - b) verso imprese collegate;
 - c) verso controllanti;
 - d) verso altri;
- 3) altri titoli;
- 4) azioni proprie, con indicazione anche del valore nominale complessivo.**
- Totale.
- Totale immobilizzazioni (B);
- C) Attivo circolante:
- I - Rimanenze:
- 1) materie prime, sussidiarie e di consumo;
 - 2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati;
 - 3) lavori in corso su ordinazione;
 - 4) prodotti finiti e merci;
 - 5) acconti.
- Totale.
- II - Crediti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:
- 1) verso clienti;
 - 2) verso imprese controllate;
 - 3) verso imprese collegate;
 - 4) verso controllanti;
 - 4-bis) crediti tributari;
 - 4-ter) imposte anticipate;
 - 5) verso altri.
- Totale.

101

- III - Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:
- 1) partecipazioni in imprese controllate;
 - 2) partecipazioni in imprese collegate;
 - 3) partecipazioni in imprese controllanti;
 - 4) altre partecipazioni;
- 5) azioni proprie, con indicazioni anche del valore nominale complessivo;**
- 6) altri titoli.
- Totale.
- IV - Disponibilità liquide:
- 1) depositi bancari e postali;
 - 2) assegni;
 - 3) danaro e valori in cassa.
- Totale.
- Totale attivo circolante (C).
- D) Ratei e risconti, con separata indicazione del disaggio su prestiti.
- Passivo:**
- A) Patrimonio netto:
- I - Capitale.
 - II - Riserva da sovrapprezzo delle azioni.
 - III - Riserve di rivalutazione.
 - IV - Riserva legale.
 - V - Riserve statutarie.
 - VI - Riserva per azioni proprie in portafoglio.**
 - VII - Altre riserve, distintamente indicate.
 - VIII - Utili (perdite) portati a nuovo.
 - IX - Utile (perdita) dell'esercizio.
- Totale.

102

- B) Fondi per rischi e oneri:
- 1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili;
 - 2) per imposte, anche differite;
 - 3) altri.
- Totale.
- C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato.
- D) Debiti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo:
- 1) obbligazioni;
 - 2) obbligazioni convertibili;
 - 3) debiti verso soci per finanziamenti;
 - 4) debiti verso banche;
 - 5) debiti verso altri finanziatori;
 - 6) acconti;
 - 7) debiti verso fornitori;
 - 8) debiti rappresentati da titoli di credito;
 - 9) debiti verso imprese controllate;
 - 10) debiti verso imprese collegate;
 - 11) debiti verso controllanti;
 - 12) debiti tributari;
 - 13) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale;
 - 14) altri debiti.
- Totale.
- E) Ratei e risconti, con separata indicazione dell'aggio su prestiti.
- Se un elemento dell'attivo o del passivo ricade sotto più voci dello schema, nella nota integrativa deve annotarsi, qualora ciò sia necessario ai fini della comprensione del bilancio, la sua appartenenza anche a voci diverse da quella nella quale è iscritto.

103

In calce allo stato patrimoniale devono risultare le garanzie prestate direttamente o indirettamente, distinguendosi fra fideiussioni, avalli, altre garanzie personali e garanzie reali, ed indicando separatamente, per ciascun tipo, le garanzie prestate a favore di imprese controllate e collegate, nonché di controllanti e di imprese sottoposte al controllo di queste ultime; devono inoltre risultare gli altri conti d'ordine.

È fatto salvo quanto disposto dall'articolo 2447-septies con riferimento ai beni e rapporti giuridici compresi nei patrimoni destinati ad uno specifico affare ai sensi della lettera a) del primo comma dell'articolo 2447-bis.



104