

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, 2 novembre 2016

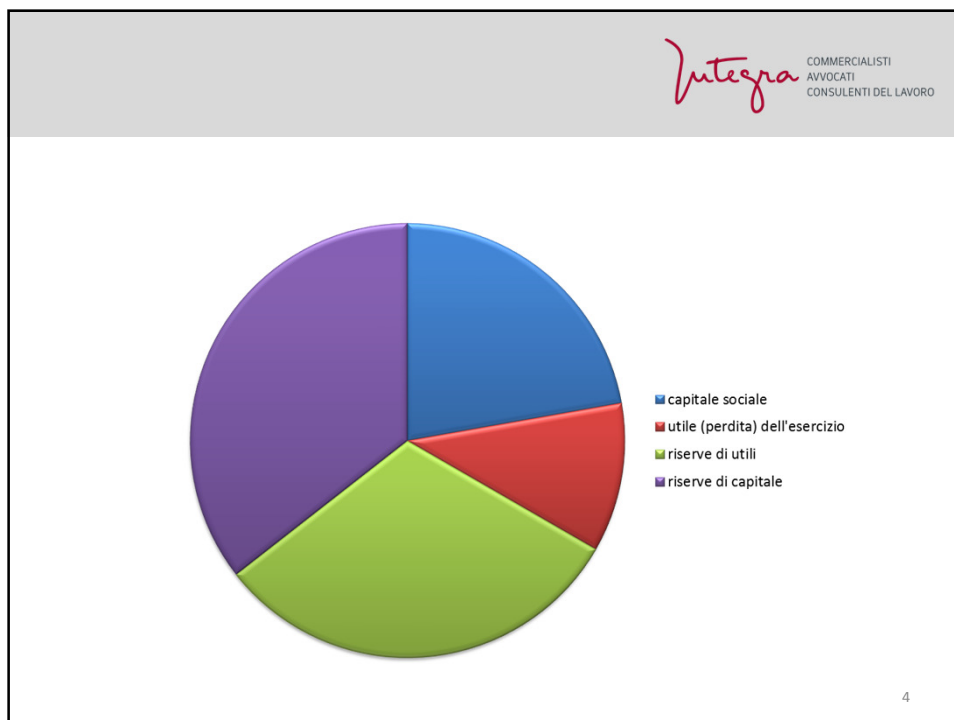
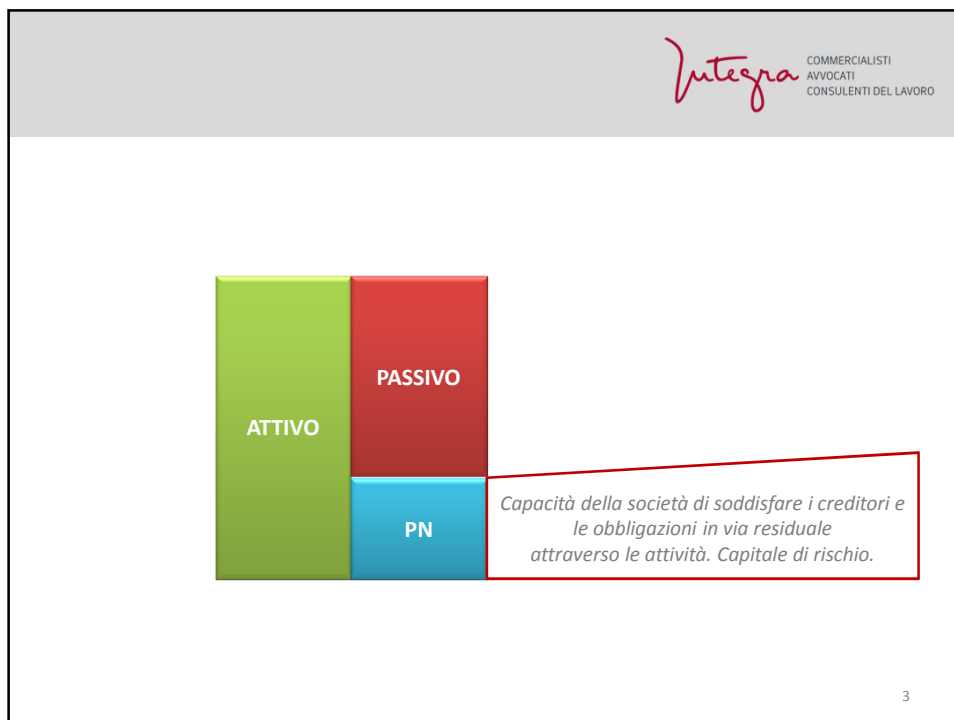
1

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, 2 novembre 2016
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

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

OK ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ **28**

A large, light red arrow points from the bottom left to the top right. Along the arrow, four milestones are marked with small white circles. From left to right: 'vers. 30.5.2005', 'vers. agosto 2014', 'd.lgs. 139/2015' (circled in red), and 'vers. in consultazione dal 4.7.2016 al 31.8.2016'. A small yellow and black construction warning sign icon is positioned at the tip of the arrow.

7

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ **OK** **28**
vers. 2014

8

- razionalizzazione esemplificazione della voce A VII «altre riserve»
- 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.
- stralciata la parte sui conferimenti e quella relativa agli acconti di dividendi

9



vers. in consultazione 2016

BOZZA PER LA CONSULTAZIONE

Si prega di inviare eventuali osservazioni preferibilmente entro trenta giorni (5 agosto 2016) e comunque non oltre il 31 agosto 2016 all'indirizzo e-mail staffoic@fondazioneoic.it o via fax al numero 06.69766830.

Se non diversamente indicato, i commenti ricevuti saranno resi pubblici al termine della consultazione.

10

Ha lo scopo di disciplinare i criteri per la CLASSIFICAZIONE delle voci di patrimonio netto e la RILEVAZIONE e MOVIMENTAZIONE delle voci di patrimonio netto in occasione di operazioni tra società e soci in quanto tali, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.

Fornisce l'esame delle principali operazioni tra società e soci, operanti in qualità di soci.

Operazioni che hanno natura patrimoniale e quindi con effetti rilevati direttamente a PN.

RILEVAZIONE INIZIALE E MOVIMENTAZIONI SUCCESSIVE IN OCCASIONE DI OPERAZIONI TRA SOCIETÀ E SOCI OPERANTI IN QUALITÀ DI SOCI

Voci del patrimonio netto post modifica dell'art. 2424 codice civile 

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

44. La presente edizione dell'OIC 28 si applica ai bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2016 o da data successiva.

11

CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI

9. L'articolo 2424 codice civile prevede che le voci del patrimonio netto sono iscritte nel passivo dello stato patrimoniale alla voce A "Patrimonio netto" con la seguente classificazione:

- I — Capitale.*
- II — Riserva da soprapprezzo delle azioni.*
- III — Riserve di rivalutazione.*
- IV — Riserva legale.*
- V — Riserva statutaria.*
- VI — Riserva per azioni proprie in portafoglio.***
- VII — Altre riserve, distintamente indicate.*
- VIII — Utili (perdite) portati a nuovo.*
- IX — Utile (perdita) dell'esercizio".*



d.lgs.139/2015

CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI

8. L'articolo 2424 del codice civile prevede che le voci del patrimonio netto siano iscritte nel passivo dello stato patrimoniale alla voce A "Patrimonio netto" con la seguente classificazione:

- I — Capitale.*
- II — Riserva da soprapprezzo delle azioni.*
- III — Riserve di rivalutazione.*
- IV — Riserva legale.*
- V — Riserve statutarie.*
- VI — Altre riserve, distintamente indicate.*
- VII — Riserva per operazioni di copertura di flussi finanziari attesi.***
- VIII — Utili (perdite) portati a nuovo.*
- IX — Utile (perdita) dell'esercizio".*
- X — Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio.***



STATO PATRIMONIALE – Passivo

Voce di bilancio	Nuova denominazione ⁵	Modifiche apportate dal DLgs. 139/2015	Decorrenza delle modifiche
A) Patrimonio netto			
I Capitale	Capitale	È stata eliminata la voce "AVI - Riserva per azioni proprie in portafoglio" ed è stata inserita la voce "AX - Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio", per recepire gli effetti derivanti dalla nuova disciplina delle azioni proprie.	Bilancio 2016.
II Riserva da soprapprezzo delle azioni	II Riserva da soprapprezzo delle azioni		
III Riserve di rivalutazione	III Riserve di rivalutazione	È stata inserita la voce "AVII - Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi", per recepire gli effetti derivanti dalla nuova disciplina degli strumenti derivati.	Tutte le operazioni in essere all'1.1.2016 ¹⁸ .
IV Riserva legale	IV Riserva legale		
V Riserva statutaria	V Riserva statutaria		
VI Riserva per azioni proprie in portafoglio	VI Altre riserve		
VII Altre riserve	VII Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi		
VIII Utili (perdita) portati a nuovo	VIII Utili (perdita) portati a nuovo		
IX Utile (perdita) dell'esercizio	IX Utile (perdita) dell'esercizio		
X Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio	X Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio		

→ ~~voce VI «Riserva per azioni proprie in portafoglio»~~

→ voce VII «Riserva per operazioni di copertura di flussi finanziari attesi»
 → OIC XX «Strumenti finanziari derivati»

accoglie le variazioni di fair value degli strumenti finanziari derivati generatesi nell'ambito di coperture di flussi finanziari attesi

→ voce X «Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio»
 → art. 2357-ter codice civile

APPENDICE A - ESEMPI DI INFORMATIVA RELATIVA AL PATRIMONIO NETTO
L'appendice A non è parte integrante dell'OIC 28.

A.1 Con riferimento alle informazioni da fornire ai sensi del numero 7-bis dell'articolo 2427, comma 1, del codice civile si fornisce un esempio dello schema della tabella da riportare in nota integrativa:

Descrizione	Importo	Origine/natura (eg riserva di capitale o di utili)	Possibilità di utilizzazione (eg A,B,C,D)	Quota disponibile*	Riepilogo delle utilizzazioni effettuate nei tre precedenti esercizi:	
					per copertura perdite	per altre ragioni
Capitale						
Riserva da sovrapprezzo azioni						
Riserva da rivalutazione						
Riserva legale						
Riserve statutarie						
Altre riserve						
Riserva per azioni o quote di società controllante						
Riserva da utili netti su cambi						
Riserva da valutazione delle partecipazioni con il metodo del Patrimonio Netto						
Riserva da deroghe ex comma 4 dell'art. 2423						
(...)						
Riserva per operazioni di copertura di flussi finanziari attesi						
Utili (perdite) portati a nuovo						
Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio						
Totale						
Quota non distribuibile						
Residua quota distribuibile						

Legenda:
A: per aumento di capitale
B: per copertura perdite
C: per distribuzione ai soci
D: per altri vincoli statutari
*Al netto dell'eventuale riserva negativa per azioni proprie in portafoglio e delle perdite portate a nuovo.

Origine
Disponibilità
Distribuibilità
Utilizzazione nei precedenti esercizi

15

APPENDICE A - ESEMPI DI INFORMATIVA RELATIVA AL PATRIMONIO NETTO
L'appendice A non è parte integrante dell'OIC 28.

A.2 Con riferimento alle informazioni da fornire in nota integrativa ai sensi del numero 4 dell'articolo 2427, comma 1, del codice civile, qualora si ritenga opportuno fornire tali informazioni in forma tabellare, se ne fornisce un esempio:

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

¹ Indicare in colonne distinte le diverse riserve.

variazioni intervenute

16

A.3 Con riferimento alle informazioni da fornire, ai sensi del numero 1b) - *quater* dell'articolo 2427-bis comma 1 del codice civile, sulla riserva per operazioni di copertura di flussi finanziari attesi, si fornisce un esempio dello schema della tabella da riportare in nota integrativa:

All'inizio dell'esercizio precedente	Incremento per variazione di <i>fair value</i>	Decremento per variazione di <i>fair value</i>	Rilascio a conto economico	Rilascio a rettifica di attività/passività	Effetto fiscale differito	Alla chiusura dell'esercizio precedente
All'inizio dell'esercizio corrente	Incremento per variazione di <i>fair value</i>	Decremento per variazione di <i>fair value</i>	Rilascio a conto economico	Rilascio a rettifica di attività/passività	Effetto fiscale differito	Alla chiusura dell'esercizio corrente

movimenti delle
riserve di fair value
avvenuti nell'esercizio

17

Con il **Decreto Legislativo 18 agosto 2015 n. 139** si è completato l'iter di recepimento della direttiva 34/2013/UE.

Tale decreto **ha aggiornato la disciplina del codice civile in merito ai bilanci d'esercizio e la disciplina del d. lgs. 127/1991 in tema di bilancio consolidato.**

L'art. 12 del d. lgs. 139/2015 prevede che:

1. Le disposizioni del presente decreto entrano in vigore dal 1° gennaio 2016 e si applicano ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire da quella data.
2. Le modificazioni previste dal presente decreto all'articolo 2426, comma 1, numeri 1), 6) e 8), del codice civile, possono non essere applicate alle componenti delle voci riferite a operazioni che non hanno ancora esaurito i loro effetti in bilancio.
3. **L'Organismo italiano di contabilità aggiorna i principi contabili nazionali di cui all'articolo 9-bis, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, sulla base delle disposizioni contenute nel presente decreto.**

L'OIC ha ritenuto opportuno dedicarsi prioritariamente a quei principi contabili maggiormente interessati dalle novità introdotte dal d.lgs. 139/2015 (costo ammortizzato ed attualizzazione per l'iscrizione dei crediti e dei debiti; iscrizione e valutazione in bilancio degli strumenti finanziari derivati; eliminazione dallo stato patrimoniale delle voci "costi di ricerca" e "costi di pubblicità").

Ambito di applicazione

I principi contabili OIC sono rivolti alle società che redigono i bilanci in base alle disposizioni del codice civile.

In data 7 marzo 2016 il primo set di principi contabili è pubblicato in consultazione:

OIC 15 – Crediti

OIC 19 – Debiti

La consultazione si è chiusa il 30 aprile 2016.

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

In data 12 aprile 2016 si pubblica in consultazione la bozza del principio contabile **OIC XX - Strumenti finanziari derivati**.
La consultazione si è chiusa il 31 maggio 2016.

In data 19 aprile 2016 si pubblica in consultazione la bozza del principio contabile **OIC 29 - Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio**.
La consultazione si è chiusa il 31 maggio 2016.

In data 3 maggio 2016 si pubblica in consultazione la bozza del principio contabile **OIC 24 - Immobilizzazioni immateriali**.
La consultazione si è chiusa il 4 giugno 2016.

In data 4 maggio 2016 si pubblica in consultazione la bozza del principio contabile **OIC 16 - Immobilizzazioni materiali**.
La consultazione si è chiusa il 4 giugno 2016.

In data 5 maggio 2016 si pubblica in consultazione la bozza del principio contabile **OIC 31 - Fondi per rischi e oneri e Trattamento di fine rapporto**.
La consultazione si è chiusa il 4 giugno 2016.

In data 13 giugno 2016 si pubblicano in consultazione le bozze dei principi contabili **OIC 14 - Disponibilità liquide, OIC 20 - Titoli di debito e OIC 21 - Partecipazioni**.
La consultazione si è chiusa il 15 luglio 2016.

In data 4 luglio 2016 si pubblicano in consultazione le bozze dei principi contabili **OIC 12 - Composizione e schemi del bilancio d'esercizio, OIC 13 - Rimanenze e OIC 28 - Patrimonio netto**.
La consultazione si è chiusa il 31 agosto 2016.

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

In data 25 luglio 2016 si pubblicano in consultazione le bozze dei principi contabili **OIC 10 - Rendiconto finanziario e OIC 18 - Ratei e risconti**.
La consultazione si è chiusa il 15 settembre 2016.

In data 28 luglio 2016 si pubblicano in consultazione le bozze dei principi contabili **OIC 9 - Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali, OIC 17 - Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto, OIC 23 - Lavori in corso su ordinazione, OIC 25 - Imposte sul reddito e OIC 26 - Operazioni, attività e passività in valuta estera**.

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

ambito applicazione

OIC. 16 e 24
Rivoluzione 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

21

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

28

22

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

«DEFINIZIONI»

«CLASSIFICAZIONE» VOCI

«CONTENUTO» VOCI

CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI

8. L'articolo 2424 del codice civile prevede che le voci del patrimonio netto siano il passivo dello stato patrimoniale alla voce A "Patrimonio netto" con la seguente classificazione:

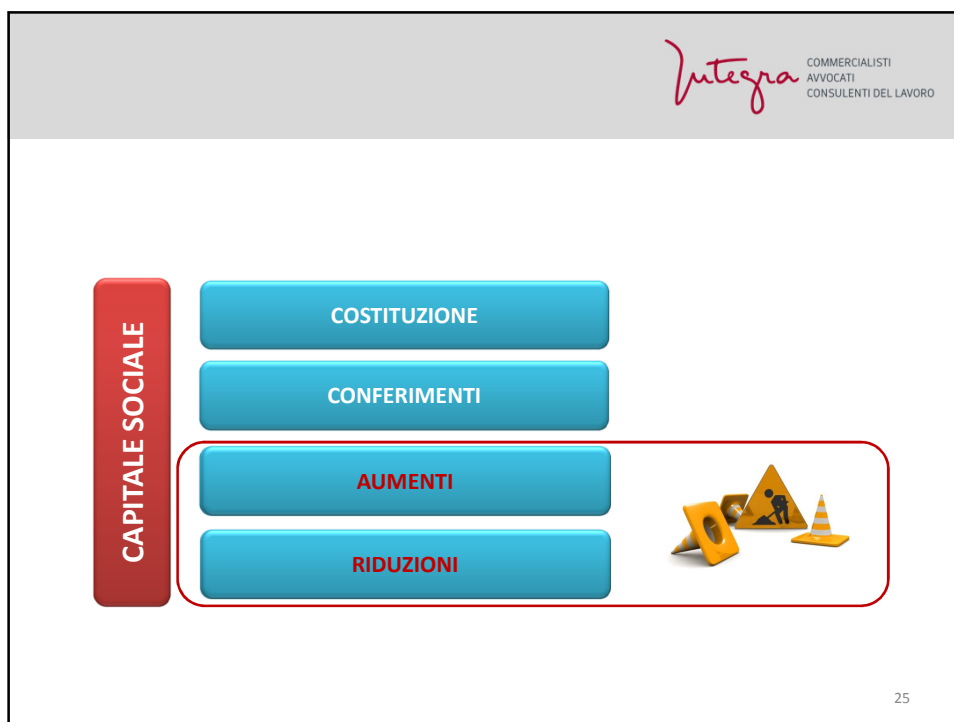
I — Capitale.
II — Riserva da soprapprezzo delle azioni.
III — Riserve di rivalutazione.
IV — Riserva legale.
V — Riserve statutarie.
VI — Altre riserve, distintamente indicate.
VII — Riserva per operazioni di copertura di flussi finanziari attesi.
VIII — Utili (perdite) portati a nuovo.
IX — Utile (perdita) dell'esercizio".
X — Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio.

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

FORMAZIONE
DELLE POSTE DI PN

VARIAZIONE
DELLE POSTE DI PN

24



Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

CAPITALE SOCIALE

- COSTITUZIONE
- CONFERIMENTI
- AUMENTI
- RIDUZIONI

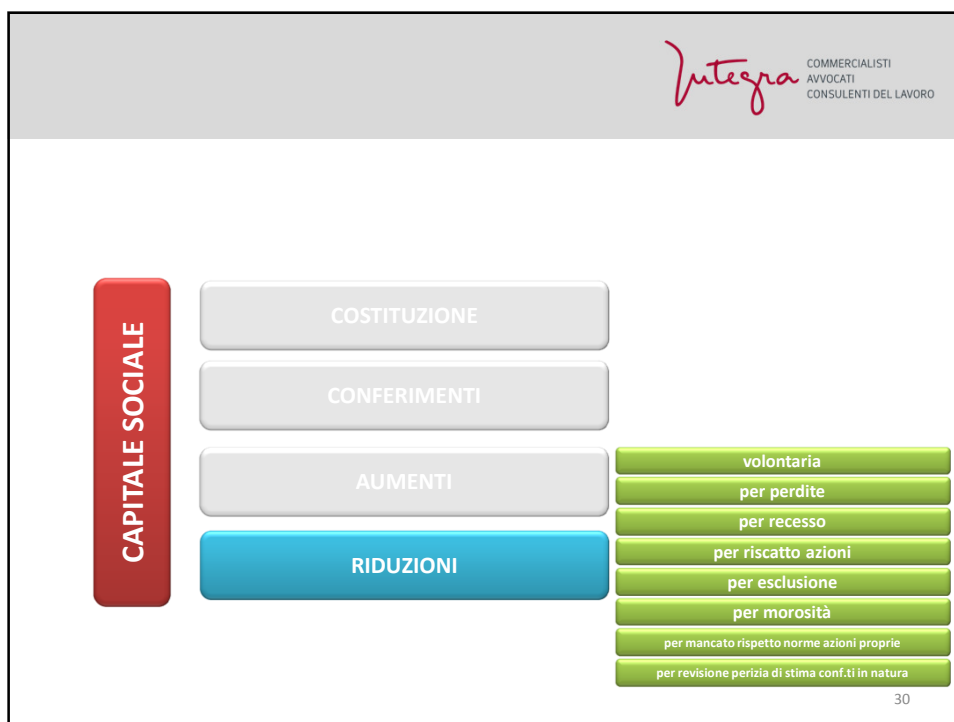
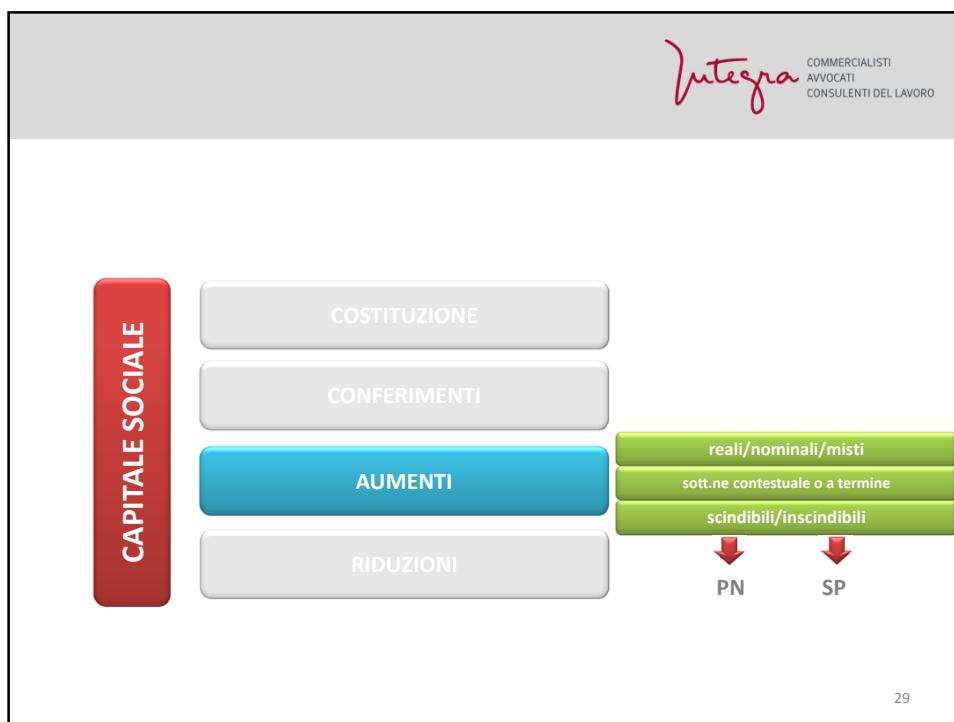
27


Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

CAPITALE SOCIALE

- COSTITUZIONE
- CONFERIMENTI
- AUMENTI
- RIDUZIONI


28



 COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

Esercitazione

31

 COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

Studiare:

- **Norme del codice civile in tema di bilancio**
- **OIC 28 versione 2014 (www.fondazioneoic.eu)**
- **OIC 28 versione in consultazione nel 2016 (www.fondazioneoic.eu)**
- **Novità di bilancio d.lgs. 139/2915**
- **Articoli da 2357 a 2358 codice civile**
- **Norme tributarie che disciplinano le operazioni oggetto dell'esercitazione (conferimento d'azienda, differenze di fusione, ecc.)**

32

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

1

DESCRIZIONE	VALORE
Capitale sociale	40.000,00
Altre riserve	1.479.000,00
Totale	1.519.000,00

2

DESCRIZIONE	VALORE
Capitale sociale	40.000,00
Riserva di trasparenza	4.000,00
Riserva di utili	1.475.000,00
Totale	1.519.000,00

3

DESCRIZIONE	VALORE
Capitale sociale	40.000,00
Riserva di trasparenza	4.000,00
Riserva di utili	1.475.000,00
Totale	1.519.000,00

4

DESCRIZIONE	VALORE
Capitale sociale	40.000,00
Riserva di trasparenza	4.000,00
Riserva di utili	1.475.000,00
Totale	1.519.000,00

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

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

↓

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	1	0,00	2	0,00	3	0,00	4	0,00	5	0,00	6	0,00	7	0,00	8	0,00
di cui per utili	5	0,00	6	0,00	7	0,00	8	0,00	9	0,00	10	0,00	11	0,00	12	0,00
di cui per riserve in sospensione	9	0,00	10	0,00	11	0,00	12	0,00	13	0,00	14	0,00	15	0,00	16	0,00
RS131 Riserve di capitale	1	0,00	2	0,00	3	0,00	4	0,00	5	0,00	6	0,00	7	0,00	8	0,00
RS132 Riserve ex art. 170, comma 3	1	0,00	2	0,00	3	0,00	4	0,00	5	0,00	6	0,00	7	0,00	8	0,00
RS133 Riserve di utili da trasparenza	1	0,00	2	0,00	3	0,00	4	0,00	5	0,00	6	0,00	7	0,00	8	0,00
RS134 Riserve di utili	1	0,00	2	0,00	3	0,00	4	0,00	5	0,00	6	0,00	7	0,00	8	0,00
RS135 Riserve di utili prodotti fino al 2007	1	0,00	2	0,00	3	0,00	4	0,00	5	0,00	6	0,00	7	0,00	8	0,00
RS136 Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1	0,00	2	0,00	3	0,00	4	0,00	5	0,00	6	0,00	7	0,00	8	0,00
RS137 Riserve di utili della gestione esente SIIQ	1	0,00	2	0,00	3	0,00	4	0,00	5	0,00	6	0,00	7	0,00	8	0,00
RS138 Riserve di utili per contratti di locazione	1	0,00	2	0,00	3	0,00	4	0,00	5	0,00	6	0,00	7	0,00	8	0,00
RS139 Riserve in sospensione di imposta	1	0,00	2	0,00	3	0,00	4	0,00	5	0,00	6	0,00	7	0,00	8	0,00
RS140 Utile dell'esercizio e perdite	1	0,00	2	0,00	3	0,00	4	0,00	5	0,00	6	0,00	7	0,00	8	0,00
RS141 Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1	0,00	2	0,00	3	0,00	4	0,00	5	0,00	6	0,00	7	0,00	8	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);



35

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.

36

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.



37

- 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).

38

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

39

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

40

Stato patrimoniale al 31.12.2011

72.500	Credito verso soci per versamenti 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

41

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

42

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 cicapitale	(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 distribubile (2)					
Residuo quota distribubile					

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. 2426, 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.

43

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																
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																
					Utile distribuito	Utile destinato ad accantonamento e riserva	Utile destinato a copertura perdite pregresse	Perdite								
RS140 Utile dell'esercizio e perdite								2.000,00								
RS141 Utile dell'esercizio e perdite SIIQ																

44

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 sovrapprezzo 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

45

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



46

- 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).

47

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 versamenti richiamati		75.000
Banca			56.250	
Soci morosi c/decimi richiamati			18.750	
Banca	a	Soci morosi c/decimi richiamati		18.750

48

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.

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

49

Stato patrimoniale al 31.12.2012

Costi di impianto	2.500	Capitale	180.000
Fabbricati	200.000	Riserva soprapprezzo	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		
	378.000		378.000

50

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

51

Composizione del PN e disponibilità/distribuibilità

Natura/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 distribubile	14.250	A, B, C	14.250		
- di cui non distribubile	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. 2426, 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.

52

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	100.000,00		80.000,00				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								
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 prioritarie		Perdite
RS140 Utile dell'esercizio e perdite			13.000,00		2.000,00			
RS141 Utile dell'esercizio e perdite SIIQ								

53

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, parti I, II e III)



54

- 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).

55

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

56

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

57

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
Ricassificazione									
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
Ricassificazione									
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

58

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				
Reserve 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)			
.....					
Reserve 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)			-		
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. 2426, 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.

59

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				

60

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.



61

- 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).

62

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 infruttifero soci		15.000

63

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

64

Se scindibile

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

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

65

Stato patrimoniale al 31.12.2014

Costi di impianto	2.500	Capitale	180.000
Fabbricati	200.000	Riserva soprapprezzo	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

66

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	228.000
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	90.000

67

Composizione del PN e disponibilità/distribuibilità

Natura/descrizione	Importo	Possibilità di utilizzo (1)	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 distribuibile		A, B, C			
- di cui non distribuibile		B			
Totale	90.000		90.000		
Quota non distribuibile (2)			-		
Residua quota distribuibile			-		

Legenda:

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

(1) Ai sensi dell'art. 2431 c.c., è distribuibile 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 distribuibile destinata a copertura dei costi pluriennali non ancora ammortizzati (art. 2426, 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 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.

68

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

69

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.



70

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)

73

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)

74

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	366.000
ESERCIZIO CORRENTE										
Consistenza iniziale	180.000	30.000		1.000		17.000			138.000	366.000
Rinuncia investimenti 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	366.000

75

Composizione del PN e disponibilità/distribuità

Natura/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		
- Utile (perdita) dell'esercizio	10.000		10.000		
- di cui distribuita		A, B, C			
- di cui non distribuita		B			
Totale	95.000		85.000		
Quota non distribuita (2)					
Residua quota distribuita					

Legenda:

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

(1) Ai sensi dell'art. 2431 c.c., è distribuita 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 distribuita destinata a copertura a dei costi pluriennali non ancora ammortizzati (art. 2426, 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.

76

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	15.000	,00	45.000	,00	,00	,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	18.000	,00	,00	,00	18.000	,00	,00	,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	85.000	,00
RS141 Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00

77

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.



78

- 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).

79

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

80

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

81

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) 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									
Utile (Perdita) dell'esercizio								15.000	15.000
Consistenza finale	100.000	-	-	-	-	-	-	15.000	115.000


82

Composizione del PN e disponibilità/distribuità

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 utilizzazione 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					
- di cui distribubile	14.250	A, B, C	14.250		
- di cui non distribubile	750	B	750		
Totale	115.000		15.000		
Quota non distribubile (2)			3.250		
Residuo 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. 2426, 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.

83



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
RS130 Capitale sociale	1	180.000,00	2	5.000,00	3	85.000,00	4	100.000,00
di cui per utili	5	,00	6	,00	7	,00	8	,00
di cui per riserve in sospensione	9	,00	10	,00	11	,00	12	,00
RS131 Riserve di capitale	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS132 Riserve ex art. 170, comma 3	1	,00	2	,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	2	,00	3	,00	4	,00
RS136 Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1	,00	2	,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 pregresse		Perdite
RS140 Utile dell'esercizio e perdite	1	,00	2	15.000,00	3	,00	4	,00
RS141 Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00

84

ULTERIORE ESERCIZIO:

- PRESTITO OBBLIGAZIONARIO CONVERTIBILE

Si formuli un esempio di contabilizzazione dell'operazione di emissione di un prestito obbligazionario convertibile ex art. 2420-bis codice civile. Si evidenzi l'effetto sul patrimonio netto.

EMISSIONE del prestito contestuale alla delibera di aumento del capitale sociale.

ESERCIZIO del diritto di OPZIONE per la CONVERSIONE delle obbligazioni in azioni. Viene data attuazione all'aumento di capitale sociale. Ipotesi: valore nominale delle obbligazioni convertite è superiore a quello delle azioni emesse.

- AZIONI PROPRIE

Si formuli un esempio di contabilizzazione dell'operazione di acquisto, annullamento e alienazione di azioni proprie. Si evidenzi l'effetto sul patrimonio netto.

ISCRIZIONE

ANNULLAMENTO delle azioni proprie per delibera assembleare con contestuale riduzione del capitale sociale per un importo pari al valore nominale delle azioni annullate. Ipotesi: valore contabile della riserva è inferiore al valore nominale delle azioni annullate

VENDITA delle azioni proprie con valore di realizzo superiore al valore contabile della riserva negativa azioni proprie.

85

PRESTITO OBBLIGAZIONARIO CONVERTIBILE

- EMISSIONE del prestito contestuale alla delibera di aumento del capitale sociale

banca	a	prestito obbligazionario	100.000
-------	---	--------------------------	---------

- ESERCIZIO DEL DIRITTO DI OPZIONE per la conversione delle obbligazioni in azioni → viene data attuazione all'aumento di capitale sociale. Ipotesi: valore nominale delle obbligazioni convertite è superiore a quello delle azioni emesse

prestito obbligazionario	a	diversi	100.000
		capitale sociale	80.000
		riserva sovrapprezzo	20.000

- Il caso contrario (valore nominale delle obbligazioni convertite inferiore a quello delle azioni emesse) non è verificabile perché in contrasto con l'articolo 2346 codice civile.

- «opzione di conversione» = strumento finanziario derivato → OIC XX → deve essere separato, valutato al fair value ed iscritto in una riserva di patrimonio netto

86

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

AZIONI PROPRIE

- ISCRIZIONE al costo d'acquisto → diretta riduzione del patrimonio netto tramite l'iscrizione di apposita riserva *negativa* (→ voce A X «riserva negativa azioni proprie in portafoglio»). Iscrizione riserva concomitante all'acquisto.

	riserva negativa azioni proprie a	banca		10.000
--	-----------------------------------	-------	--	--------

- ANNULLAMENTO delle azioni proprie per delibera assembleare con contestuale riduzione del capitale sociale per un importo pari al valore nominale delle azioni annullate. Ipotesi: valore contabile della riserva è inferiore al valore nominale delle azioni annullate

	capitale sociale a	diversi		12.000
		riserva negativa azioni proprie	10.000	
		riserva annullamento azioni proprie	2.000	

- VENDITA delle azioni proprie con valore di realizzo superiore al valore contabile della riserva negativa azioni proprie.

	banca	a		13.000
		diversi		
		riserva negativa azioni proprie	10.000	
		riserva alienazione azioni proprie	3.000	

87

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

Art. 2357-ter
Disciplina delle proprie azioni.

1. 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.
2. 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.
3. 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.

Precedente versione comma 3:
3. 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.

88

Grazie per l'attenzione

89

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

90

ALLEGATO A

A.2 Con riferimento alle informazioni da fornire in nota integrativa ai sensi del numero 4 dell'articolo 2427, comma 1, del codice civile, qualora si ritenga opportuno fornire tali informazioni in forma tabellare, se ne fornisce un esempio:

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

Fonte: OIC 28, vers. 2016

¹ Indicare in colonne distinte le diverse riserve.

91

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	Riepilogo 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 distribubile ³			1.800		
Residua quota distribubile			3.500		

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 distribubile 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).

92

APPENDICE A - ESEMPI DI INFORMATIVA RELATIVA AL PATRIMONIO NETTO

ALLEGATO B

L'appendice A non è parte integrante dell'OIC 28.

A.1 Con riferimento alle informazioni da fornire ai sensi del numero 7-bis dell'articolo 2427, comma 1, del codice civile si fornisce un esempio dello schema della tabella da riportare in nota integrativa:

Descrizione	Importo	Origine/natura (eg riserva di capitale o di utili)	Possibilità di utilizzazione (eg A,B,C,D)	Quota disponibile*	Rischio delle utilizzazioni effettuate nei tre precedenti esercizi:	
					per copertura perdite	per altre ragioni
Capitale						
Riserva da sovrapprezzo azioni						
Riserva da rivalutazione						
Riserva legale						
Riserve statutarie						
Altre riserve						
Riserva per azioni o quote di società controllante						
Riserva da utili netti su cambi						
Riserva da valutazione delle partecipazioni con il metodo del Patrimonio Netto						
Riserva da deroghe ex comma 4 dell'art. 2423						
(...)						
Riserva per operazioni di copertura di flussi finanziari attesi						
Utili (perdite) portati a nuovo						
Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio						
Totale						
Quota non distribubile						
Residua quota distribubile						

Fonte: OIC 28, vers. 2016

Legenda:

A: per aumento di capitale

B: per copertura perdite

C: per distribuzione ai soci

D: per altri vincoli statuari

*Al netto dell'eventuale riserva negativa per azioni proprie in portafoglio e delle perdite portate a nuovo.

93

ALLEGATO C

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

94

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

95

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.

96

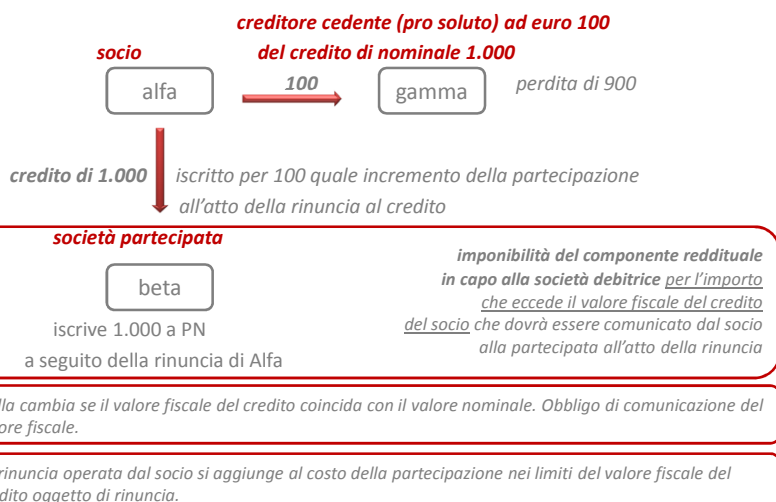
FINO AL 31.12.2015
Contabilmente

OIC 28: 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.

97

DAL 1° 1.2016


98

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.
- (...)

101

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

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 avanzamento.
2. Nella determinazione del reddito della società risultante dalla fusione o incorporazione 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 alcune delle società fuse possedute da altre. I maggiori valori iscritti in bilancio per effetto dell'eventuale imputazione del disavanzo derivante dall'annullamento o dal canambio di una partecipazione, con riferimento ad elementi patrimoniali della società incorporata o fusa, non sono imponibili 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 2](#) e, ricorrendone 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 delle 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 stesso 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 canambio che eccedono 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 le cui perdite 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 o 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 dalla 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 ineducibili soggetti di riporto in avanti di cui al comma 4 dell'[articolo 96](#).
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 decorrano 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 acconti 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.
- 10-bis. Il regime dell'imposta sostitutiva di cui al comma 2-ter dell'[articolo 176](#) può essere applicato, con le modalità, le condizioni e i termini ivi stabiliti, anche dalla società incorporante o risultante dalla fusione per ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio a seguito di tali operazioni.

102

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

103

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

104

Art. 2464 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.

105

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.

106