



approfondimenti

RISULTATO DI PERIODO, DESTINAZIONE E RILEVAZIONI CONTABILI

All'atto dell'approvazione del bilancio l'assemblea dei soci è chiamata alla destinazione del risultato di esercizio sia esso positivo o negativo, l'assemblea, infatti, sarà chiamata anche alla decisione di coprire o rinviare a nuovo la perdita eventualmente conseguita.

In merito al risultato positivo di bilancio i soci possono:

- accantonare l'utile a una o più riserve del patrimonio netto;
- attribuire il risultato a determinate categorie di soggetti (soci fondatori, promotori, agli amministratori, etc.);
- utilizzarlo a copertura di perdite pregresse;
- portare l'utile in aumento del capitale sociale;
- rinviare l'utile agli esercizi future;
- distribuire l'utile ai soci (vedasi articolo 2479, cod. civ.);

Accantonamento alle riserve del patrimonio netto

L'articolo 2430, cod. civ. dettato per le società per azioni ma applicato, vedasi articolo 2478-bis, cod. civ., anche alle società a responsabilità limitata, stabilisce che: "dagli utili netti annuali risultanti dal bilancio deve essere dedotta una somma corrispondente almeno alla ventesima parte di essi per costituire una riserva (riserva legale), fino a che questa non abbia raggiunto il quinto del capitale sociale. La riserva deve essere reintegrata se viene diminuita per qualsiasi ragione".

Prima di effettuare la destinazione dell'utile di esercizio occorre, quindi, esaminare l'ammontare esistente della riserva legale rispetto al capitale sociale, al fine di verificare il rispetto della previsione contenuta nell'articolo 2430, cod. civ., solo allora la restante quota di utile potrà essere destinata a riserva statutaria o straordinaria.

ESEMPIO:

Supponendo un utile di 100.000 e un capitale sociale di 20.000 (in merito al quale non si è ancora provveduto all'accantonamento della riserva legale nel suo ammontare di cui all'articolo 2430, cod. civ.) con obbligo di accantonamento a riserva statutaria del 20%, avremo la seguente scrittura contabile:

<i>Conto economico</i>	<i>a Utile dell'esercizio 100.000,00</i>
<i>Utile d'esercizio</i>	<i>a Diversi 100.000,00</i>
	<i>a Riserva legale 5.000,00</i>
	<i>a Riserva statutaria 20.000,00</i>
	<i>a Riserva straordinaria 75.000,00</i>

Copertura delle perdite

La destinazione dell'utile a copertura delle perdite è, chiaramente, conseguenza della produzione di perdite di esercizio in periodi di imposta precedenti, in tal caso la perdita può essere coperta con varie modalità:

- mediante l'utilizzo dei fondi di riserva ed eventualmente di utili portati a nuovo o dell'avanzo utili;
- mediante la riduzione del capitale sociale;
- con il rinvio della perdita al futuro esercizio e la successiva copertura con gli utili conseguiti;
- con un procedimento misto, ovvero combinando in vario modo le opzioni di cui sopra.

Aderente a:



In relazione alla copertura delle perdite occorre richiamare le previsioni civilistiche di cui agli articoli 2446 e 2447, cod. civ. per le società per azioni e gli articoli 2482-bis e 2482-ter, cod. civ. per le società a responsabilità limitata i quali regolano le ipotesi di riduzione del capitale di oltre un terzo per effetto di perdite e di riduzione del capitale al di sotto del limite legale. Al verificarsi di questi casi quindi la società deve provvedere senza indugio a coprire la perdita in modo da sanare la riduzione del capitale. Il metodo più frequente per la copertura è l'impiego delle riserve, le quali però non sono tutte utilizzabili a tale scopo. Riserve disponibili per la copertura delle perdite:

- riserva legale;
- riserva da sovrapprezzo azioni;
- riserva da rivalutazione;
- riserve statutarie e quelle straordinarie;
- riserve da valutazione delle partecipazioni con metodo del patrimonio netto;
- riserva da utili su cambi.

ESEMPIO 1:

Una Srl ha rilevato una perdita dell'esercizio pari a 15.000 euro; in bilancio è appostata una riserva straordinaria pari a 12.000 euro e una riserva legale di 5.000 euro.

La perdita è rilevata in contabilità con la seguente scrittura:

<i>Perdita d'esercizio</i> 15.000,00	<i>a Conto economico</i>
---	--------------------------

La copertura della perdita, come deciso dall'assemblea, avviene utilizzando interamente la riserva straordinaria e per la parte restante la riserva legale.

La scrittura da redigere è la seguente:

<i>Diversi</i> 15.000,00 <i>Riserva straordinaria</i> 12.000,00 <i>Riserva legale</i> 3.000,00	<i>a Perdita d'esercizio</i>
---	------------------------------

Oltre alle riserve disponibili l'impresa può decidere di coprire le perdite anche con eventuali utili portati a nuovo ovvero con finanziamenti dei soci presenti in bilancio.

ESEMPIO 2:

Nel caso in cui la medesima Srl decida di coprire le perdite anche con eventuali utili portati a nuovo ovvero con finanziamenti dei soci presenti in bilancio occorrerà redigere la seguente scrittura contabile (per la redazione della quale si supponga di avere riserva straordinaria pari a 5.000 euro, finanziamenti dei soci per 40.000 e utili a nuovo per 2.000):

<i>Diversi</i>	<i>a Perdita d'esercizio</i> 15.000,00
<i>Riserva straordinaria</i> 5.000,00	
<i>Riserva legale</i> 3.000,00	
<i>Utili a nuovo</i> 2.000,00	
<i>Finanziamenti infruttiferi soci</i> 5.000,00.	



Distribuzione degli utili ai soci

L'articolo 2433, comma 2, cod. civ. recita che: *“non possono essere pagati dividendi sulle azioni, se non per utili realmente conseguiti e risultanti dal bilancio regolarmente approvato”* e inoltre, comma 3, *“se si verifica una perdita del capitale sociale, non può farsi luogo a ripartizione di utili fino a che il capitale non sia reintegrato o ridotto in misura corrispondente”*.

A quanto sopra si aggiunge il dettato dell'articolo 2426, n. 5, cod. civ., secondo il quale nel caso in cui in bilancio siano presenti costi di impianto e di ampliamento, costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità capitalizzati, fino a che l'ammortamento di questi beni non sia completato potranno essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare della quota parte di costi non ammortizzati.

Ne deriva l'esistenza di alcuni casi in cui la distribuzione apparirà limitata: *impossibilità di distribuzione permangono in bilancio costi di ampliamento e sviluppo, ricerca e sviluppo, pubblicità e propaganda, manutenzioni e riparazioni straordinarie su beni di terzi il capitale sociale sia intaccato da perdite non siano ricostituite le riserve in sospensione di imposta utilizzate a copertura perdite.*

Aspetti contabili:

Contabilmente la società dovrà per prima cosa, in data assemblea di approvazione del bilancio, iscrivere il debito verso i soci per i dividendi dovuti stornando direttamente l'utile prodotto, quindi effettuare il pagamento delle somme dovute.

Si fa notare che il caso in esame è quello in cui l'assemblea determini l'immediata distribuzione degli utili e non un preventivo passaggio delle somme a riserva.

Le scritture contabili della società che eroga il dividendo saranno quindi le seguenti:

<i>Utile</i>	<i>d'esercizio</i>
<i>dividendi (Sp)</i>	<i>a Debiti verso soci per</i>
<i>Debiti verso soci per dividendi (Sp)</i>	<i>a Banca c/c (Sp)</i>

Il pagamento dei dividendi può avvenire in unica tranches o in più momenti, in genere il verbale di distribuzione indica il termine entro il quale i dividendi verranno erogati. In ogni caso al momento del pagamento la società avrà l'obbligo di iscrivere un debito verso l'Erario relativamente ai casi in cui la distribuzione sia soggetta a ritenuta.

Aspetti fiscali:

In merito alla tassazione dei dividendi occorre ricordare le recenti modifiche apportate dalla Legge di Bilancio 2018, secondo le quali le partecipazioni qualificate detenute da soggetti non imprenditori saranno fiscalmente trattate come le partecipazioni non qualificate.

Ne deriva la seguente tassazione: *ritenuta a titolo d'imposta pari al 26%*.

Tale importantissima novità tuttavia non sarà di immediata applicazione in quanto il medesimo Legislatore ha stabilito che esse si applicheranno ai redditi:

- percepiti a far data dal 1° gennaio 2018;
- transitoriamente, a quelli formati a partire dal 1° gennaio 2018 e
- transitoriamente agli utili formati fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017, ma deliberati successivamente al 31 dicembre 2022.

Rinuncia ai dividendi

Nel caso in cui il socio rinunciassi a dividendi già deliberati si determinerebbe il c.d. "incasso giuridico" degli stessi con la conseguenza che essi sarebbero soggetti a tassazione in capo al socio stesso¹.



Per la società, invece, la rinuncia determinerà una sopravvenienza attiva non imponibile ex articolo 88, comma 4, Tuir.

ESEMPIO:

Si supponga che un socio rinunci alla sua quota di dividendi, in tale evenienza la scrittura contabile da redigere sarebbe:

Debiti verso soci per dividendi (Sp)	a Sopravvenienza attiva non imponibile
--------------------------------------	--

Brescia, 7 giugno 2018

per informazioni Ufficio Fiscale Apindustria Brescia:
tel. 03023076 - fax 0302304108 - email fiscale.tributario@apindustria.bs.it