



**FONDAZIONE
ACCADEMIA ROMANA DI RAGIONERIA
GIORGIO DI GIULIOMARIA**

NOTA OPERATIVA N. 9/2012

OGGETTO: aumenti di capitale, scritture contabili e Ace

- Introduzione

Il capitale sociale costituisce una quota ideale del patrimonio netto ed indica l'ammontare delle azioni, o quote sociali, che sono state sottoscritte dai soci. Esso rappresenta il valore dei conferimenti, in denaro o in natura, effettuati dalla compagine sociale, o da effettuare, e viene iscritto tra le poste del passivo del bilancio. Il capitale sociale è legato ad una serie di vincoli normativi che mirano a garantire la permanenza ai fini della tutela di tutti gli stakeholders e del raggiungimento dello scopo sociale.

Durante la vita di qualsiasi attività imprenditoriale può verificarsi, tuttavia, che l'impresa abbia bisogno di nuove risorse. Ciò può avvenire per motivi puramente gestionali, come ad esempio la necessità di effettuare nuovi investimenti, o per obblighi di legge, quando il patrimonio della società è sceso al di sotto dei minimi di legge a causa di perdite di rilevante entità.

Il reperimento di risorse avviene, normalmente, tramite il ricorso al capitale di terzi, quindi tramite l'indebitamento (prestiti, emissioni obbligazionarie ecc.), ovvero tramite l'aumento del capitale proprio, quindi sostanzialmente tramite nuovi conferimenti dei soci. In quest'ultimo caso si avrà contestualmente un aumento del capitale sociale.

L'aumento del capitale sociale comporta anche degli effetti di natura fiscale.

L'art. 1, del decreto legge 201/2011, ha infatti introdotto, dall'anno d'imposta 2011, un'agevolazione per i soggetti che aumentano il capitale proprio con versamenti in denaro.

L'agevolazione in questione, comunemente chiamata ACE (acronimo di Aiuto alla Crescita Economica) consente di dedurre dal reddito imponibile una parte dell'incremento di risorse effettuato. In particolare l'importo ammesso in deduzione è pari al 3% della variazione in aumento del capitale proprio (o altri conferimenti in denaro).

Detta variazione è data non solo dagli aumenti di capitale, a seguito di conferimenti in denaro, ma anche dall'accantonamento di utili a riserva disponibile.

Nella seguente nota saranno esaminate, tuttavia, le sole scritture contabili relative agli aumenti di capitale sociale mentre l'applicazione dell'Ace è rimandata ad un successivo approfondimento.

- Scritture contabili

Prima di esaminare le scritture contabili relative agli aumenti di capitale è necessario definire gli **elementi essenziali** da prendere in considerazione al fine di rilevare correttamente l'operazione.

In primo luogo si deve distinguere l'aumento di capitale reale da quello nominale:

- Si parla di **aumento reale (a titolo oneroso)** quando vengono introdotte dall'esterno nuove risorse. In particolare i soci effettuano delle nuove sottoscrizioni impegnandosi a conferire denaro, beni in natura o crediti, in cambio o nuove azioni (o quote sociali) o dell'aumento nominale delle azioni già in loro possesso;
- **l'aumento nominale (a titolo gratuito)** del capitale sociale si ha invece quando risorse già presenti nel patrimonio dell'impresa vengono consolidate e imputate al capitale. Si ha sostanzialmente una permutazione di altre poste ideali del patrimonio netto (come ad esempio le riserve disponibili). In questo caso i soci riceveranno gratuitamente nuove azioni oppure il valore di quelle già esistenti sarà aumentato in proporzione all'aumento effettuato.

Gli aumenti di capitale reali possono essere classificati in aumenti alla pari o sopra la pari:

- si ha un aumento **alla pari** quando il valore dei conferimenti è esattamente uguale alla variazione in aumento del capitale sociale.
- Si ha un aumento **sopra la pari** quando il valore dei conferimenti è superiore all'aumento nominale del capitale sociale (ad esempio i soci versano 10.000 euro e il capitale sociale aumenta di 6.000€, i 4.000€ restanti dovranno essere imputati ad una riserva chiamata "riserva sovrapprezzo azioni").

Gli aumenti reali possono essere sottoscritti da tutti i soci ovvero **da una parte della compagine sociale**. In quest'ultima eventualità (ma anche quando le azioni vengono sottoscritte da nuovi soci) i nuovi titoli emessi daranno diritto a percepire solo gli utili maturati dal momento dell'aumento di capitale in poi.

In questi casi il calcolo degli utili da attribuire ai singoli soci può risultare particolarmente complesso. Molto spesso, dunque, i nuovi soci, o i vecchi soci (quando l'aumento viene effettuato solo da una parte della compagine sociale), dovranno pagare oltre al prezzo delle nuove azioni anche un importo aggiuntivo che darà diritto a ricevere gli utili maturati dall'inizio dell'esercizio e non solo quelli maturati dal momento dell'aumento di capitale in

poi. L'importo dei versamenti a titolo di rimborso spese andrà a movimentare il conto "riserva conguaglio utili".

Quando si effettua un aumento di capitale, inoltre, vengono sostenute alcune spese tipiche, come ad esempio quelle notarili necessarie alla modifica dello statuto, per l'impresa tali spese rappresentano un costo "di impianto e ampliamento".

In alcuni casi i soci che sottoscrivono le nuove azioni **sono tenuti a rimborsare tali spese alla società**, in questa eventualità l'importo pagato dall'azionista rappresenterà un "fondo" che successivamente dovrà ridurre i costi di impianto e ampliamento relativi alla variazione del capitale.

AUMENTI DI CAPITALE : ELEMENTI DA CONSIDERARE
1. Riserva sovrapprezzo azioni (per aumenti sopra la pari);
2. Conguaglio Utili (in caso di sottoscrizione effettuata solo da una parte dei soci o in caso di ingresso di nuovi soci);
3. Rimborso spese (spese di ampliamento a carico dei soci).

Dopo aver illustrato gli aspetti fondamentali collegati alle operazioni di aumento del capitale sociale è possibile affrontare l'aspetto contabile tramite alcuni esempi pratici.

Es.1 : Una S.p.a., in data 5/5/12, delibera un aumento di capitale pari a 10.000€. Le azioni emesse sono 1.000 al prezzo di 10€ l'una (aumento alla pari).

La prima scrittura da effettuare riguarda la rilevazione del credito nei confronti degli azionisti e in contropartita l'aumento del conto "versamenti in conto aumento di capitale" che rappresenta una riserva destinata al futuro aumento del capitale:

A			
Azionisti c/sottoscrizioni	Versamenti in conto aumento di capitale	10.000	10.000

Il motivo per cui non viene movimentato direttamente il conto "capitale sociale" è che fino all'iscrizione nel registro delle imprese l'aumento di capitale non può essere menzionato negli atti della società (art. 2444 C.C.).

In caso di aumento di capitale inscindibile, cioè quando il capitale sociale viene aumentato solo se sottoscritto per l'intero importo deliberato dall'assemblea, bisognerà utilizzare il conto di debito "Azioni (o quote) sottoscritte per aumento di capitale". Tale conto indica il debito della società nei confronti dei sottoscrittori fino a quando non verrà sottoscritto l'intero importo deliberato (OIC 28, pag.17).

Alla data del 5/5/12 viene versato anche il 25% dell'importo sottoscritto. In questo caso bisognerà rilevare l'entrata di cassa e conseguentemente la riduzione del credito nei confronti degli azionisti:

	A		
Banca x c/c		Azionisti c/sottoscrizioni	2.500
			2.500

In data 10/5/12 vengono effettuati i versamenti residui e viene chiuso il credito verso gli azionisti:

	A		
Banca x c/c		Azionisti c/sottoscrizioni	7.500
			7.500

In data 20/5/12 avviene l'iscrizione nel registro delle imprese e conseguentemente viene rilevato l'aumento del capitale sociale:

	A		
Versamenti in conto aumento di capitale		Capitale sociale	10.000
			10.000

Es.2 : Una S.p.a., in data 5/5/12, delibera un aumento di capitale pari a 10.000€ tramite l'emissione di 1.000 azioni da 10 euro. È previsto un sovrapprezzo di 2 euro ad azione (aumento sopra la pari) ed 1 euro ad azione a titolo di rimborso spese . Viene inoltre previsto un conguaglio per utili in corso pari a 1,5€ ad azione.

In questo caso in contropartita al conto Azionisti c/sottoscrizioni bisognerà movimentare anche i conti "*riserva sovrapprezzo azioni*", "*riserva conguaglio utili*", "*riserva rimborso spese*":

Azionisti c/sottoscrizioni	A	Diversi	14.500
		Versamenti in conto aumento di capitale	10.000
		Riserva sovrapprezzo azioni	2.000
		Riserva conguaglio utili	1.000
		Fondo rimborso spese	1.500

Anche in questo caso, al momento del versamento, bisognerà chiudere il conto acceso al credito nei confronti degli azionisti e permutare il conto "*versamento in conto aumento capitale*" in "*capitale sociale*" al momento dell'iscrizione nel registro delle imprese.

Un'ulteriore scrittura dovrà essere effettuata per utilizzare il fondo una volta sostenute le spese di impianto e ampliamento relative all'aumento di capitale.

Nel momento in cui saranno sostenuti i costi per l'aumento del capitale dovrà essere effettuata la seguente scrittura necessaria a rilevare il costo e l'uscita di banca (o cassa):

A			
Costi di impianto e ampliamento	Banca x c/c	1.500	1.500

Successivamente viene utilizzato il fondo a copertura dei suddetti costi:

A			
Fondo rimborso spese	Costi impianto e ampliamento	1.500	1.500

Con questa scrittura in sostanza il costo dell'aumento di capitale, essendo sostenuto direttamente dagli azionisti, non influirà sul risultato economico della società

Ulteriori delucidazioni o approfondimenti potranno essere effettuati, se richiesti dagli **iscritti all'Accademia di Ragioneria**.

Roma 13 novembre 2012

Il Redattore
Dott. Alessandro Corona

Il Presidente della Fondazione
Prof. Paolo Moretti