Attualità

La disciplina delle variazioni di patrimonio netto

14 Agosto 2007

Incrementi e decrementi in sede di first time adoption: natura e destinazione

Thumbnail
Image not found or type unknown

A seguito del decreto legislativo 28 febbraio 2005 n. 38 (decreto las) numerose sono state le modifiche approntate alla normativa civilistica e fiscale.

Il decreto citato, come è noto, costituisce l'esercizio delle opzioni che il regolamento comunitario n. 1606/2002 concede in tema di las/lfrs.

Ai fini civilistici, la modifica alla contabilizzazione delle poste e alla classificazione delle stesse ha comportato un notevole impatto anche sul Dpr n. 917/1986 (Tuir) al fine di "neutralizzare" il sistema fiscale italiano rispetto alla diversa e innovativa disciplina di bilancio dettata dall'adozione dei principi contabili internazionali.

Una particolare attenzione deve essere rivolta non solo all'articolato intervento normativo che ha interessato il Tuir e che ha modificato la determinazione del reddito d'impresa e la rilevanza di poste patrimonializzate rispetto ai componenti di reddito fiscale, ma anche agli impatti sulla esposizione dei dati ai fini dichiarativi (si veda il quadro RV del modello Unico Società di capitali 2007).

E' qui di interesse porre in evidenza la disciplina racchiusa nell'articolo 7 del decreto las, riguardante le variazioni di patrimonio netto rilevate nel primo bilancio di esercizio redatto secondo i principi contabili internazionali (cosiddetta *first time adoption*, Fta).

Si tratta innanzitutto di incrementi patrimoniali che derivano da:

- ripristino del costo storico delle attività materiali ammortizzate negli esercizi precedenti quello di Fta e che per i principi contabili internazionali non sono soggette ad ammortamento; ad esempio, lo IAS 16 prevede che debbano iscriversi immobili, impianti e macchinari tra le attività se, contestualmente, è probabile che i benefici economici futuri relativi al bene restino in godimento all'impresa e che il costo del bene possa essere determinato attendibilmente (diversamente i principi italiani necessitano del solo passaggio in proprietà del bene)
- insussistenza di svalutazioni e accantonamenti per rischi e oneri iscritti nel conto economico degli esercizi precedenti quello di Fta; il trattamento dei fondi per rischi e oneri è contenuto nello IAS 37 che li definisce come passività con scadenza e ammontare incerti. L'iscrizione nel passivo, e i relativi accantonamenti a conto economico, deve rispettare determinati criteri. L'attualizzazione dei flussi di spesa distingue il principio internazionale da quello nazionale⁽¹⁾
- iscrizione delle attività materiali al valore equo (*fair value*) quale sostituto del costo; per *fair value* è da intendersi - secondo gli IAS/IFRS - il corrispettivo al quale un'attività può essere scambiata, o una passività estinta, in una libera transazione fra parti consapevoli e disponibili.

Gli incrementi citati ai primi due punti sono imputati alle riserve disponibili di utili (commi 4 e 5, articolo 7 del decreto IAS) mentre l'incremento al terzo punto è imputato a capitale o a una specifica riserva (comma 6)⁽²⁾.

Il comma 2 della norma in commento, inoltre, specifica che le riserve da valutazione relative agli strumenti finanziari disponibili per la vendita e alle attività materiali e immateriali valutate al valore equo (*fair value*) in contropartita del patrimonio netto hanno il regime di movimentazione e indisponibilità previsto per le riserve di patrimonio netto (previsto all'articolo 6, comma 1, lettera b), del decreto IAS)⁽³⁾.

E' qui opportuno definire il concetto di "strumento finanziario" secondo i principi contabili internazionali. Lo IAS 32 afferma essere strumento finanziario qualsiasi contratto che dia origine per un soggetto a un'attività finanziaria e per l'altra parte a una passività finanziaria o a uno strumento rappresentativo di capitale.

Un'attività finanziaria, per definirsi tale, deve essere una disponibilità liquida, uno strumento rappresentativo di capitale di un altro soggetto, un diritto contrattuale (a ricevere disponibilità liquide o un'altra attività finanziaria o a scambiare attività o passività finanziarie a condizioni potenzialmente favorevoli al soggetto) o un contratto che sarà o potrà essere estinto tramite

strumenti rappresentativi di capitale del soggetto, e non è un derivato per cui il soggetto è o può essere obbligato a ricevere un numero variabile di strumenti rappresentativi di capitale; oppure è un derivato che sarà o potrà essere regolato con modalità diverse dallo scambio di un importo fisso di disponibilità liquide o un'altra attività finanziaria contro un numero fisso di strumenti rappresentativi di capitale del soggetto.

Di converso, una passività finanziaria è qualsiasi passività che sia un'obbligazione (contrattuale) a consegnare disponibilità liquide o un'altra attività finanziaria o a scambiare attività o passività finanziarie a condizioni potenzialmente sfavorevoli; o un contratto che sarà o potrà essere estinto tramite strumenti rappresentativi di capitale del soggetto ed è un non derivato per cui il soggetto stesso è o può essere obbligato a consegnare un numero variabile di strumenti rappresentativi di capitale; o un derivato che sarà o potrà essere estinto con modalità diverse dallo scambio di un importo fisso di disponibilità liquide o un'altra attività finanziaria contro un numero fisso di strumenti rappresentativi di capitale.

Si precisa che uno strumento rappresentativo di capitale è qualsiasi contratto che rappresenti una quota ideale di partecipazione residua nell'attività del soggetto dopo aver estinto tutte le sue passività.

L'articolo 7 del Dlgs n. 38/2005, infine, al comma 3, determina che il saldo di talune differenze positive e negative di valore sia imputato alle riserve disponibili di utili; queste differenze sono relative agli strumenti finanziari di negoziazione e all'operatività in cambi e di copertura.

Il decreto las tiene conto anche delle differenze positive e negative di valore sulle attività e passività diverse da quelle fin qui viste. Il relativo saldo - ai sensi del comma 7 dell'articolo 7 - è imputato, se positivo, a una specifica riserva indisponibile del patrimonio netto. Negli esercizi successivi la riserva si libera per la parte che eccede le differenze positive sussistenti alla data di riferimento del bilancio. Un esempio è rinvenibile nello las 39, in base al quale un'attività finanziaria può essere cancellata dal bilancio esclusivamente quando siano trasferiti tutti i rischi e benefici a essa connessi (si veda la risoluzione n. 100/E del 2007).

NOTE

1. All'interno dei fondi di quiescenza è d'obbligo precisare che bisogna distinguere i fondi pensione dai fondi come quelli in argomento. Infatti, i primi seguono il principio las 19. A tal proposito, l'Agenzia delle entrate (risoluzione n. 133 del 2006) ha affermato che, se per effetto dell'applicazione dello las 19 siano stanziati in bilancio accantonamenti al Tfr per un importo superiore al limite massimo fiscalmente consentito, questi non saranno deducibili dal reddito imponibile; per tali eccedenze, in

sede di dichiarazione dei redditi, si renderà necessario operare la ripresa a tassazione mediante variazione in aumento di pari importo. Nel caso in cui, invece, l'accantonamento appostato in bilancio sia di importo inferiore al limite di cui all'articolo 105 ("nei limiti delle quote maturate nell'esercizio in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali che regolano il rapporto di lavoro dei dipendenti"), sarà possibile effettuare una deduzione extracontabile, fino a concorrenza del limite massimo fiscalmente rilevante, ai sensi dell'articolo 109, comma 4, lettera b), secondo periodo, del Tuir.

2. Aggiunge l'articolo 7 che la citata riserva, se non è imputata al capitale, può essere ridotta soltanto con l'osservanza delle disposizioni dei commi secondo e terzo dell'articolo 2445 del Codice civile, cioè (comma 2) con la specificazione nell'avviso di convocazione dell'assemblea delle modalità e delle ragioni della riduzione suddetta purché le azioni proprie possedute residue non eccedano la decima parte del capitale sociale. Non troverà applicazione l'articolo 2445 citato in caso di utilizzazione della riserva a copertura di perdite: non si può fare luogo a distribuzione di utili fino a quando la riserva non è reintegrata o ridotta in misura corrispondente con deliberazione dell'assemblea straordinaria.

3. Le società che redigono il bilancio di esercizio secondo i principi contabili internazionali non possono distribuire, oltre alle citate riserve, anche gli utili d'esercizio nella misura corrispondente alle plusvalenze iscritte nel conto economico (al netto del relativo onere fiscale e diverse da quelle riferibili agli strumenti finanziari di negoziazione e all'operatività in cambi e di copertura, che discendono dall'applicazione del criterio del valore equo (*fair value*) o del patrimonio netto); articolo 6 del decreto las.

di

Mario Leone

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/disciplina-delle-variazioni-patrimonio-netto>