Contabilità e fisco. L'intreccio tra la disciplina sull'aiuto alla crescita e il restyling dei principi contabili

Ace con derivazione forzata

Dall'acquisto di azioni proprie agli errori rilevanti: ecco cosa fare

Angelo D'Ugo
Alessandro Germani

L'impatto fiscale dei nuovi bilanci introdotti dal Dlgs 139/15 e dal restyling dei principi contabili è stato disciplinato dal Dm 3 agosto 2017 per ciò che concerne i soggetti Oic adopter. Sempre il 3 agosto è stato emanato un altro Dm di revisione della disciplina dell'Ace, che abroga il Dm del 14 marzo 2012. Di seguito si analizzeranno gli impatti Ace delle modifiche contabili per i soggetti Ires che redigono il bilancio in base agli Oic.

Il patrimonio netto

Rilevano come elementi negativi della variazione del capitale proprio le riduzioni di patrimonio netto a seguito di acquisto speciale di azioni proprie ex articolo 2357-bis del Codice civile. Anche negli altri casi di acquisto azioni proprie (articolo 2357 del Codice civile) si determinerà una riduzione di capitale proprio pari agli utili che in precedenza erano stati accantonati a riserva e avevano costituito variazione in aumento. La successiva rivendita delle azioni genererà:

- il ripristino dell'incremento di patrimonio netto a fronte della sterilizzazione della base Ace all'acquisto;
- in particolare, poi, se il corrispettivo supera il costo d'acquisto si registrerà un incremento di patrimonio netto, in caso contrario una riduzione definitiva d'importo pari alla differenza.

Gli errori

Il Dm non disciplina invece gli effetti Ace derivanti dagli errori rilevanti e non rilevanti (Oic 29). Per i primi, tuttavia, il contribuente dovrà presentare un'integrativa relativa all'anno in cui l'errore è stato effettuato e una serie di integrative a cascata per rettificare il calcolo dell'Ace eventualmente fruita negli esercizi successivi. In caso di errore non rilevante, invece, si andrà a incidere direttamente sull'utile dell'esercizio, che a sua volta condiziona il beneficio Ace dell'anno, senza dover modificare i benefici fruiti.

Il costo ammortizzato

Anche in ambito Ace si è scelta la strada di dare rilevanza alla forma giuridica per ciò che concerne gli effetti del costo ammortizzato. In tal senso l'articolo 5 comma 5 stabilisce che l'incremento di patrimonio netto derivante da finanziamenti infruttiferi o a tasso diverso da quello di mercato erogati dal socio a favore della società non rilevano ai fini della variazione in aumento della base Ace di quest'ultima. Parallelamente a ciò, poi, per ciò che concerne le disposizioni antielusive che mirano a ridurre la variazione in aumento non si computerà in diminuzione l'incremento della partecipazione in capo al socio a fronte della riserva di equity contabilizzata dalla società. Comportano una riduzione di base Ace le seguenti due rettifiche operate in fase di "first time adoption" (Fta) dei principi contabili:

- l'eliminazione dei costi di ricerca e pubblicità non più capitalizzabili;
- l'utilizzo del criterio del costo ammortizzato.

Entrambe si riflettono sul conto utili/perdite portati a nuovo; la prima è più frequente della seconda, che si materializza solo nel caso di applicazione retrospettica del costo ammortizzato (Oic 15 par. 90). Importante chiarimento della relazione è che tutte le altre rettifiche da Fta sono irrilevanti ai fini della base Ace.

Gli strumenti derivati

Non sono rilevanti ai fini della determinazione della variazione in aumento del capitale proprio le riserve di utili derivanti dalla valutazione al fair value degli strumenti finanziari derivati (articolo 5 comma 8 lettera a). Di fatto la previsione tocca sia i derivati speculativi sia quelli di copertura. La ratio della scelta risiede nel fatto che gli utili su derivati sono sempre di carattere valutativo.

I conferimenti

Non sono parimenti rilevanti le riserve di utili derivanti da plusvalenze iscritte per effetto di conferimenti d'azienda o rami d'azienda (articolo 5 comma 8 lettera b). Quindi indipendentemente dalle modalità contabili - a conto economico o a patrimonio netto - la plusvalenza non rileva ai fini Ace in capo al conferente.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Gli effetti

Gli effetti ai fini Ace delle fattispecie determinate dall'applicazione dei nuovi principi Oic

Fattispecie	Contenuto	DM Ace 3 agosto 2017	Effetto fiscale
RIDUZIONE DI CAPITALE MEDIANTE RISCATTO E ANNULLAMENTO DI AZIONI PROPRIE (ARTICOLO 2357-BIS Codice civile)	Si tratta del caso speciale di acquisto di azioni proprie effettuato in esecuzione di una delibera dell'assemblea di riduzione del capitale da attuarsi mediante riscatto e annullamento di azioni	articolo 5, comma 4	Rileva come elemento negativo della variazione del capitale proprio ai fini Ace
ACQUISTO DI AZIONI PROPRIE EX ARTICOLO 2357 Codice civile	Si tratta dei casi generali di buy back effettuati in base all'articolo 2357 del Codice civile e che risentono della nuova impostazione contabile dell'operazione con iscrizione della riserva negativa per acquisto di azioni proprie	articolo 5, comma 4	Rileva come elemento negativo della variazione del capitale proprio ai fini Ace
INCREMENTO DI PATRIMONIO NETTO DA APPLICAZIONE DEL CRITERIO DEL COSTO AMMORTIZZATO SU FINANZIAMENTI	Si tratta dell'incremento di patrimonio netto in capo alla società per via di un finanziamento del socio infruttifero o a tasso diverso da quello di mercato	articolo 5, comma 5	L'incremento non assume rilevanza ai fini della determinazione della variazione in aumento della base Ace
COSTI DI RICERCA E DI PUBBLICITÀ IN SEDE DI FIRST TIME ADOPTION	Si tratta dello storno dal patrimonio netto dei costi di ricerca e pubblicità che non sono più capitalizzabili nell'ambito della first time adoption dei nuovi principi Oic	articolo 5, comma 7, lettera a)	Lo storno di questi costi riduce il patrimonio netto e quindi la base Ace; negli esercizi successivi i maggiori utili derivanti dall'assenza degli ammortamenti incrementeranno la base Ace
UTILIZZO DEL COSTO AMMORTIZZATO IN SEDE DI FIRST TIME ADOPTION	Si tratta dell'applicazione retrospettica del costo ammortizzato nell'ambito della first time adoption dei nuovi principi Oic	articolo 5, comma 7, lettera b)	Si considerano rilevanti ai fini dell'incremento del capitale proprio gli effetti dell'applicazione retrospettica del costo ammortizzato; negli esercizi successivi sarà rilevante altresì la diversa dinamica dei proventi/oneri finanziari di crediti, debiti e titoli
UTILI DA FAIR VALUE DEGLI STRUMENTI FINANZIARI DERIVATI	Si tratta degli utili da valutazione per l'applicazione del fair value agli strumenti finanziari derivati (speculativi e di copertura)	articolo 5, comma 8, lettera a)	Per entrambe le tipologie di derivato gli utili sono sempre di natura valutativa; pertanto non vengono computati in aumento della base Ace e risultano irrilevanti
PLUSVALENZE DA CONFERIMENTI D'AZIENDA O RAMI D'AZIENDA	Si tratta delle operazioni di conferimento d'azienda o di ramo aziendale che sono neutrali fiscalmente e che possono essere contabilizzate a conto economico o a patrimonio netto	articolo 5, comma 8, lettera b)	Gli utili derivanti dal conferimento di azienda o ramo d'azienda non sono rilevanti ai fini Ace (effetti dal 2018 vedi clausola di salvaguardia 2)
CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA 1	Riguarda l'effetto a patrimonio netto dei nuovi Oic su costi non più capitalizzabili, azioni proprie, derivati a fair value, costo ammortizzato	articolo 12, comma 1	Si determina un duplice effetto: • la clausola copre l'utilizzo di criteri differenti per i periodi precedenti e per il 2016 • le nuove regole dovranno invece essere osservate per il 2017 e gli anni successivi, con applicazione retrospettiva delle nuove regole per ricostruire la nuova base Ace
CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA 2	Riguarda le altre fattispecie differenti dall'introduzione dei nuovi Oic (nuove regole per imprenditori individuali e società di persone, esclusione per società agricole, rilevanza del fondo di dotazione per le branch, nuove disposizioni antielusive quali quella sulle plusvalenze in caso di conferimento d'azienda)	articolo 12, comma 2	A differenza del comma 1 questa norma si applica anche al 2017 per cui le norme del Dm che non sono legate all'adozione dei nuovi Oic si applicano per la prima volta dal 2018