

Orientamenti provvisori Assirevi in tema di IFRS (OPI n. 6)

Trattamento contabile dei contributi su stock options assegnate a dipendenti

In sede di prima redazione di bilanci redatti secondo principi IFRS sono sorti aspetti applicativi di non facile, né univoca soluzione.

Assirevi, pertanto, non può ignorare che: (i) esistono tali aspetti applicativi, che sono oggetto di scelte da parte delle imprese, (ii) l'organismo preposto a fornire interpretazioni in tema di IFRS non si è ancora pronunciato in materia, (iii) le Associate chiamate a valutare tali aspetti applicativi nell'ambito dell'attività di revisione richiedono indicazioni per un comportamento tecnico motivato e omogeneo.

Gli orientamenti provvisori Assirevi in tema di IFRS non hanno l'obiettivo di definire principi contabili, né interpretazioni degli stessi, in quanto tale ruolo non compete ad Assirevi, ma prendono in esame le tematiche applicative più rilevanti e urgenti, né riassumono gli aspetti principali e propongono, a beneficio dei revisori che si trovano ad affrontarle in pratica, soluzioni che al momento riscuotono il maggior consenso.

Oggetto

A seguito del D.L. 4 luglio 2006, n.223, convertito nella legge 4 agosto 2006 n. 248 e del D.L. 3 ottobre 2006, n.262, convertito nella legge 24 novembre 2006, n. 286, è stato modificato il regime di tassazione e contributivo dei redditi da lavoro dipendente derivanti dall'esercizio di stock option.

Da un lato la legge di conversione del citato D.L. n. 223 ha stabilito (art.36 comma 25-bis) che il reddito da stock option, divenuto imponibile in quanto le condizioni di esenzione sotto indicate non ricorrono, rileva ai fini contributivi per tutti i piani di stock option deliberati a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto stesso (5 luglio 2006).

Dall'altro tali decreti hanno reso particolarmente restrittive le condizioni da rispettare affinché risultino esenti da tassazione sul reddito da lavoro dipendente i redditi derivanti dall'esercizio di opzioni relative ad azioni emesse dall'impresa a favore di dipendenti, nonché a quelle emesse da società che direttamente o indirettamente controllano la medesima impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa. In sintesi, la base imponibile, pari alla differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione del diritto di opzione e l'ammontare corrisposto dal dipendente a seguito dell'esercizio delle opzioni stesse, diventa esente qualora ricorrano contemporaneamente le seguenti condizioni:

- si tratti di un'opzione esercitabile non prima di tre anni dalla sua attribuzione;
- al momento in cui l'opzione è esercitabile la società risulti quotata in mercati regolamentati;
- il beneficiario mantenga per almeno cinque anni successivi all'esercizio dell'opzione un investimento nei titoli oggetto di opzione non inferiore alla differenza tra il valore delle azioni al momento dell'assegnazione e l'ammontare corrisposto dal dipendente. Qualora detti titoli oggetto di investimento siano ceduti o dati in garanzia prima che siano trascorsi cinque anni dalla loro assegnazione, l'importo che non ha concorso a formare reddito da lavoro dipendente al momento dell'assegnazione è assoggettato a tassazione (e a contribuzione) nel periodo di imposta in cui avviene la cessione ovvero la costituzione in garanzia.

Il presente documento di orientamento affronta la problematica del trattamento contabile dell'onere per contributi su piani di remunerazione dei dipendenti che rientrino nell'ambito di applicazione dell'IFRS 2, dovuti dall'impresa che intrattiene o ha intrattenuto il rapporto di lavoro dipendente con gli stessi, in conseguenza della nuova normativa sopra sintetizzata.

Principi IFRS di riferimento

Il tema dei contributi a carico del datore di lavoro conseguenti a piani di stock option non è trattato dall'IFRS 2, né dallo IAS 19.

L'IFRS 2 si riferisce esclusivamente al rapporto tra l'impresa ed il fornitore di beni o servizi il cui pagamento è basato su azioni. Poiché l'onere contributivo in oggetto è dovuto agli Enti previdenziali, e non al fornitore di beni e servizi, esso è da ritenersi al di fuori dell'ambito di applicazione dell'IFRS 2.

Lo IAS 19.1 d'altra parte esclude esplicitamente dal suo ambito di applicazione i pagamenti basati su azioni e, quindi, a maggior ragione anche gli eventuali oneri contributivi ad essi correlati.

Considerando la natura di passività dell'onere contributivo, si ritiene che lo standard contabile più appropriato applicabile nella circostanza sia lo IAS 37, *Accantonamenti, passività e attività potenziali*, integrato, ove necessario, dai dettami dello IAS 8, paragrafi 10 e 11, trattandosi di transazioni non specificamente trattate dagli IFRS.

Trattamento contabile previsto

Secondo lo IAS 37.14, un accantonamento deve essere rilevato quando:

- (a) un'entità ha un'obbligazione in corso (legale o implicita) quale risultato di un evento passato;
- (b) è probabile che sarà necessario l'impiego di risorse atte a produrre benefici economici per adempiere l'obbligazione; e
- (c) può essere effettuata una stima attendibile dell'ammontare dell'obbligazione.

Gli elementi costitutivi di questo principio trovano la seguente applicazione alla fattispecie in esame.

Identificazione dell'evento passato

Nella fattispecie risulta problematica l'individuazione del momento che identifica l'evento passato necessario per il riconoscimento della passività.

A tal fine, potrebbero essere considerati i seguenti eventi:

- la data di assegnazione del piano di opzioni (*grant date*);
- il momento in cui il dipendente soddisfa tutte le condizioni per poter beneficiare dell'opzione a lui assegnata (*vesting date* a completamento del *vesting period* e *soddisfazione delle vesting conditions*);
- l'evento che genera l'effettiva passività contributiva, ossia l'esercizio dell'opzione (*exercise date*);

Si ritiene che vi sarebbero argomenti per il riconoscimento della passività per oneri contributivi su stock option in ciascuno dei momenti sopra indicati.

E' peraltro da notare che:

- a) negli Stati Uniti il FASB, attraverso l'ETIF 00-16, ha stabilito che l'evento critico per il riconoscimento della passività sia rappresentato dall'esercizio dell'opzione e, pertanto, che la passività per contributi vada calcolata e iscritta in bilancio al momento dell'esercizio dell'opzione da parte del dipendente;
- b) in UK, al contrario, si è identificato come momento critico ai fini dell'identificazione dell'evento passato la data di assegnazione del piano di stock option, mentre la passività per contributi viene accantonata gradualmente lungo il periodo in cui gli aventi diritto soddisferanno le condizioni per poter beneficiare dell'opzione, coerentemente con l'impostazione dell'IFRS 2 per l'iscrizione a conto economico del compenso da stock option plan.

In conclusione, si ritiene che entrambi gli approcci sopra proposti siano supportabili. Naturalmente una volta scelto un trattamento contabile, esso dovrà essere seguito con costanza nel tempo e adeguatamente illustrato in nota integrativa.

Probabilità della passività

Al fine della determinazione dell'accantonamento si rende necessario valutare attentamente i casi di esenzione citati in premessa al fine di determinare la probabilità che i contributi sociali siano effettivamente dovuti. Nel caso si ritenga probabile un esborso monetario, occorrerà procedere al calcolo della passività e all'iscrizione in bilancio.

Effettuazione della stima

Una volta individuato l'evento passato e determinata la probabilità che il contributo sia dovuto, si dovrà effettuare il calcolo della passività, tenendo conto dell'onere contributivo atteso e del periodo in cui si prevede che la passività contributiva sarà effettivamente liquidata.

In applicazione dello IAS 37.59 i fondi eventualmente accantonati devono essere riesaminati ad ogni data di riferimento del bilancio e rettificati per riflettere la migliore stima corrente e le eventuali differenze derivanti dal riesame imputate a conto economico.

Informativa

L'informativa al riguardo di questa passività per oneri contributivi su piani di stock option dovrà seguire i principi dello IAS 37.

Individuazione del soggetto debitore nei piani di Gruppo

Nell'ambito delle entità interessate ai piani di Gruppo ai sensi dell'IFRIC 11, l'impresa che deve iscrivere la passività per oneri contributivi su stock option nel proprio bilancio separato è quella che iscrivere il costo per stock option plan a conto economico, ossia quella i cui dipendenti usufruiscono dei benefici connessi al piano.

Si ritiene che i trattamenti contabili indicati in questo documento siano applicabili sia ai piani *equity settled*, che a quelli *cash settled*.