

Non punibile l'inesatta indicazione della deduzione IRAP per i dipendenti

Secondo Assonime, si tratta di violazione formale e non di indebita deduzione dall'imponibile

/ Luca FORNERO

Con la circolare n. 23/2016, diffusa ieri, Assonime ha fornito alcuni chiarimenti sulla deducibilità integrale dei costi afferenti ai dipendenti a tempo indeterminato, prevista dall'art. 11 comma 4-*octies* del DLgs. 446/97 a partire dal 2015 (con effetto, quindi, per la prima volta, sulla dichiarazione IRAP 2016).

Sotto il profilo pratico, la facoltà di portare, per l'intero importo, i citati costi a riduzione della base imponibile IRAP viene riconosciuta sotto forma di "deduzione **residuale**". Infatti, come confermato dalla circ. Agenzia delle Entrate n. 22/2015, è stato introdotto un criterio di deducibilità "**per differenza**" tra:

- il costo del lavoro complessivo sostenuto in relazione ai rapporti di impiego a tempo indeterminato;
- le deduzioni spettanti a fronte dell'impiego di personale già operanti prima del 2015.

I modelli IRAP 2016 sono stati quindi predisposti prevedendo un **apposito rigo** dedicato alla deduzione di tale eccedenza. Invece, sarebbe stato preferibile che fosse esclusa la necessità di evidenziare, in sede di compilazione della dichiarazione stessa, l'importo delle deduzioni dei costi per il personale dipendente a tempo indeterminato spettanti in base alle norme preesistenti, dal momento che tali deduzioni sono "assorbite" dalla nuova deduzione calcolata in base alla quantificazione analitica dei costi.

Al riguardo, nella circolare n. 23/2016, Assonime osserva che l'**inesatta od omessa** indicazione delle deduzioni preesistenti, con la conseguente indicazione di un maggiore ammontare della deduzione residuale analitica nel rigo deputato ad accoglierla, non sembra comunque costituire una violazione sanzionabile ai sensi dell'art. 1 comma 2 del DLgs. 471/97 (che punisce le indebite deduzioni dall'imponibile). Infatti, si tratta di deduzioni "fungibili" tra loro e l'ammontare complessivamente dedotto non eccede comunque il costo del lavoro effettivamente sostenuto.

Nel caso di specie, parrebbe piuttosto applicabile l'art. 6 comma 5-*bis* del DLgs. 472/97, atteso che ci si trova al cospetto di violazioni che, nello stesso tempo:

- non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo;
- non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo.

Assonime auspica comunque una **conferma ufficiale** sul punto.

Passando a un ulteriore profilo dell'agevolazione in esame, la circ. Agenzia Entrate n. 22/2015 ha chiarito che, in conformità alla disciplina IRAP, non sono dedu-

cibili gli accantonamenti effettuati a partire dal 2015 per eventuali oneri futuri connessi al rapporto di lavoro (es. accantonamenti stanziati a fronte di controversie oppure relativi ad erogazioni spettanti al personale dopo la cessazione del rapporto di lavoro, quali gli **incentivi all'esodo**). Detti accantonamenti saranno deducibili all'atto dell'effettivo sostenimento della spesa che l'accantonamento stesso è chiamato a coprire.

Ad avviso di Assonime, tali costi possono essere dedotti (ovviamente sempre nell'anno di effettivo sostenimento), anche qualora siano previsti nel quadro di un'operazione di natura **straordinaria** e, come tali, classificabili (fino ai bilanci 2015) nella voce E.21 del Conto economico. Infatti, la norma che prevede la deducibilità integrale del costo dei dipendenti a tempo indeterminato prescinde dalla classificazione contabile dell'onere, essendo collocata non nell'art. 5 del DLgs. 446/97, bensì all'interno dell'art. 11 del medesimo DLgs. Anche su questo punto, peraltro, viene auspicata una conferma ufficiale da parte dell'Amministrazione finanziaria.

L'ultimo argomento affrontato da Assonime concerne la deduzione delle **quote di TFR** maturate a partire dall'esercizio 2015 in capo ai soggetti che applicano i principi contabili internazionali. Si rammenta che la circ. Agenzia delle Entrate n. 22/2015 si è espressa a favore della deducibilità di tali quote già nell'esercizio di stanziamento in bilancio, riflettendo esse un debito certo, determinato secondo regole civilistiche.

Affrontata anche la deduzione delle quote di TFR

Secondo Assonime, le imprese IAS adopter che, in base al criterio attuariale, imputano in bilancio un importo superiore a quello maturato, sotto il profilo giuridico, ai sensi dell'art. 2120 c.c., non possono dedurre tale maggior importo, non solo in ragione di una naturale **simmetria** con le imprese che adottano i principi contabili interni, ma anche e soprattutto perché quello previsto civilisticamente è l'entità dell'accantonamento giustificabile come un effettivo debito in senso giuridico.

Invece, nel caso in cui la somma delle componenti di c.d. *service cost* e *interest cost* e perdite/utili attuariali risulti **inferiore** al debito per TFR maturato civilisticamente, andrebbe confermata la deducibilità dell'eccedenza (purché nei limiti di cui all'art. 2120 c.c.) a prescindere dallo stanziamento di bilancio.