

Deduzione dell'IRAP dall'IRES: le spese per il personale «imponibili» dei soggetti «IAS/IFRS-compliant»

di Giovanni Panzera da Empoli

La **disciplina transitoria** di rimborso della **maggiore IRES** versata per effetto della pregressa indeducibilità della quota di IRAP riferibile alle spese per il personale dipendente pone particolari questioni in merito all'individuazione delle «**spese per il personale**» **contabilizzate** dai **soggetti «IFRS-compliant»**, la cui base imponibile IRAP può essere stata determinata in base ad opposti **criteri** di «**derivazione**» dal **risultato di bilancio** nel corso dei periodi d'imposta interessati dal calcolo dell'IRES rimborsabile, con conseguenti **rischi di doppia (o nessuna) deduzione**. Con la **circolare n. 8/E** del 2013, l'Agenzia delle entrate, pur non pronunciandosi in relazione allo specifico tema, fornisce alcuni criteri interpretativi generali utili ai fini della presente indagine.

Il riconoscimento legislativo, ad opera dell'art. 2, comma 1, del D.L. n. 201/2011, della possibilità di dedurre dall'imponibile delle imposte sui redditi l'intero ammontare dell'IRAP riferibile alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato, «a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012», è stato seguito dalla previsione del diritto al rimborso della maggiore IRPEF/IRES versata per i periodi d'imposta anteriori a quello in corso alla suddetta data, per effetto dell'indeducibilità della quota di IRAP riferibile alle predette spese.

Il comma 12 dell'art. 4 del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, onde evitare una palese discriminazione sul piano transitorio, ha infatti introdotto il comma 1-*quater* nel *corpus* del citato art. 2 del D.L. n. 201/2011, affermando (sia pure con formula alquanto involuta) il suddetto diritto e affidando a un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate (pubblicato il 17 dicembre 2012) la definizione delle modalità di presentazione *ex novo* delle istanze di rimborso ovvero quelle di «conferma telematica» delle istanze già presentate in forma «cartacea».

Uno degli aspetti più delicati delle neointrodotte disposizioni attiene all'individuazione delle spese per il personale da ritenere effettivamente

«imponibili» ai fini dell'IRAP e, dunque, idoneo a fondare il (ri)calcolo del tributo regionale deducibile dal reddito d'impresa.

In precedente intervento in questa *Rivista* (1) si è giunti alla conclusione secondo cui risulta deducibile dall'imponibile delle imposte sul reddito l'IRAP riferibile al complesso dei costi sostenuti dal contribuente che hanno (o hanno avuto) la natura di «spese per il personale dipendente e assimilato» secondo i principi generali della disciplina del tributo regionale e che sono rimaste indeducibili ai fini del medesimo tributo secondo le norme *ratione temporis* vigenti. Così, ad esempio, la natura oggettiva dei costi *de quibus* prevale sulla relativa classificazione contabile ovvero rispetto alle eventuali norme di variazione del risultato di bilancio stabilite dalla disciplina del reddito d'impresa.

Si è trovata conferma dell'assunto nella circolare 3 aprile 2013, n. 8/E (2), con la quale l'Agenzia

Giovanni Panzera da Empoli - Avvocato in Roma - Salvini Escalar e Associati - Studio legale tributario fondato da F. Gallo

Note:

(1) Si rinvia a G. Panzera da Empoli, «Le spese per il personale da ritenere "imponibili" ai fini dell'IRAP deducibile dal reddito d'impresa», in *Corr. Trib.* n. 16/2013, pag. 1251.

(2) In *Banca Dati BIG*, IPSOA.

delle entrate, dopo aver ricordato che, a regime, «la deduzione analitica dell'IRAP relativa alle spese per il personale dipendente può essere fatta valere (...) a condizione che alla formazione del valore della produzione imponibile abbiano concorso spese per redditi di lavoro dipendente, di cui all'art. 49 del T.U.I.R. e per redditi assimilati ai sensi del successivo art. 50», ha precisato che sono inoltre da considerare, ai fini della deduzione in esame, non solo «le indennità di trasferta, le somme corrisposte a titolo di "incentivo all'esodo" e quelle accantonate per il trattamento di fine rapporto» ma anche quelle accantonate «per altre erogazioni attinenti il rapporto di lavoro

dipendente e assimilato da effettuarsi negli esercizi successivi». È in tal modo chiarita la rilevanza ai fini del calcolo dell'IRAP deducibile anche delle componenti negative di tipo estimativo (quali, ad esempio, gli accantonamenti relativi ai citati «incentivi all'esodo» da corrispondere in esercizi futuri), che siano state neutralizzate ai fini dell'IRPEF-IRES di periodo in virtù del *numerus clausus* degli accantonamenti deducibili di cui all'art. 107, comma 4, del T.U.I.R.

In altri termini, in linea con il dato testuale della norma, l'Agenzia conferma l'irrelevanza delle variazioni al risultato del conto economico stabilite dal Testo Unico ai fini dell'individuazione delle spese per il personale da ritenere «imponibili» ai fini dell'IRAP deducibile dal reddito d'impresa.

Tali conclusioni necessitano tuttavia di ulteriore approfondimento in relazione alla posizione delle imprese IFRS-compliant, cui l'Agenzia non dedica spazio nel citato documento di prassi. Ciò con particolare riferimento alla determinazione dell'IRES rimborsabile, ai sensi del citato comma 1-*quater* dell'art. 2 del D.L. n. 201/2011, versata in relazione ai periodi d'im-

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Spese per il personale rilevanti per i soggetti IAS/IFRS

– Stabilito che la natura oggettiva (qualificazione) delle spese per il personale dovrebbe prevalere rispetto all'eventualmente diversa classificazione di bilancio, occorre chiedersi, in caso di conflitto per le imprese «IFRS-compliant», quale sia la **qualificazione rilevante**: quella contabile o quella fiscale/IRAP?

– Sembra logico ritenere che, per i periodi d'imposta 2008 e successivi, il principio di «**derivazione piena**» del valore della **produzione netta IRAP dal risultato di bilancio** ha determinato il diretto riconoscimento ai fini IRAP delle qualificazioni operate in conformità ai **principi contabili** di riferimento, con conseguente **diretta incidenza delle spese** per il personale **contabilizzate** dall'impresa sull'imposta di periodo.

posta precedenti la riforma recata dalla legge n. 244/2007 (Finanziaria 2008), ossia dell'IRES relativa ai periodi d'imposta in cui vigevano i principi di «derivazione su base giuridica» introdotti dal D.Lgs. 28 febbraio 2005, n. 38.

Stabilito che la natura oggettiva (ovverosia, la qualificazione) delle spese per il personale prevale rispetto all'eventualmente diversa classificazione di bilancio, occorre infatti chiedersi, in caso di conflitto, quale sia la qualificazione rilevante: quella contabile o quella fiscale/IRAP?

In questa sede basti ricordare, in estrema sintesi, che le disposizioni introdotte dal D.Lgs. n. 38/2005 hanno determinato, sia ai fini del-

l'IRES che dell'IRAP, la prevalenza della «qualificazione fiscale» delle componenti reddituali contabilizzate dall'impresa - ivi incluse le spese per il personale - rispetto alla relativa «qualificazione contabile». Ciò risponde alla logica di fondo - ispirata alla neutralità fiscale delle scelte contabili - che ha permeato l'originario rapporto tra la disciplina del reddito d'impresa e gli IAS/IFRS, quali principi di riferimento ai fini della redazione del bilancio di esercizio e che ha trovato espressione nelle norme introdotte, a regime, dagli artt. 11 (ai fini IRES) e 12 (ai fini IRAP) del citato D.Lgs. n. 38/2005, tendenti a ribadire la dipendenza dell'imponibile dalle regole di derivazione su base giuridica di cui alla versione *ratione temporis* vigente dell'art. 83 del T.U.I.R.

Pertanto, per poter ritenere che l'IRAP sia rimasta incisa dalle spese per il personale imputate a bilancio dai soggetti IFRS-compliant nei periodi d'imposta *ante* 2008, occorre verificare se la qualificazione di tali componenti reddituali operata in bilancio abbia avuto riconoscimento fiscale. Di converso, le eventuali spese che siano state qualificate in base agli IAS/IFRS come relative al per-

sonale, ma che siano state disconosciute sotto il profilo qualificatorio ai fini dell'IRAP, giacché non in linea con le regole di derivazione su base giuridica di cui al D.Lgs. n. 38/2005, non sembrano poter assumere rilievo ai fini di interesse. La relativa neutralizzazione ai fini dell'IRAP avviene, infatti, per ragioni che, sul piano logico-sistemico, precedono l'applicazione delle norme recate dal D.Lgs. n. 446/1997 sull'ineducibilità delle spese per il personale dipendente contabilizzate dall'impresa.

In altri termini, sembra logico ritenere che, ai fini della determinazione dell'IRAP relativa alla quota imponibile delle spese di lavoro dipendente e assimilato, concorrono le spese di tal fatta imputate nel bilancio delle imprese *IFRS-compliant*, purché, tuttavia, le stesse spese abbiano assunto preliminarmente rilevanza ai fini fiscali in generale - e dell'IRAP in particolare - risultando ineducibili dall'imponibile del tributo regionale solo, per così dire, in ragione della loro natura.

Viceversa, in relazione ai periodi d'imposta 2008 e successivi, il principio di «derivazione piena» del valore della produzione netta IRAP dal risultato di bilancio, introdotto dalla riforma recata dalla legge n. 244/2007 anche in relazione ai soggetti *IFRS-compliant* (3), ha determinato il diretto riconoscimento ai fini del tributo regionale delle qualificazioni operate in conformità ai principi contabili di riferimento, con conseguente diretta incidenza delle spese per il personale contabilizzate dall'impresa sull'imposta di periodo.

«Spese per il personale dipendente» oggetto di imputazione a patrimonio netto in sede di «first time adoption»

Le predette soluzioni, se accolte, dovrebbero logicamente assumere rilievo anche in relazione alle componenti di costo del personale eventualmente imputate a patrimonio netto in sede di *first time adoption* (FTA) (ivi inclusi gli eventuali storni di fondi relativi a spese di tale natura).

In relazione a tali costi, occorrerà, dunque, valutare, in primo luogo, se gli stessi siano stati qualificati come «spese per il personale» anche ai fini fiscali, secondo la disciplina vigente *ratione temporis* e, in secondo luogo, se non siano risultate applicabili le regole di neutralità recate dai commi da 2 a 6 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 38/2005. In-

fatti, l'art. 13 del D.Lgs. 28 febbraio 2005, n. 38, nello stabilire, al comma 1, che «le disposizioni degli articoli 83 e 109, comma 4, del testo unico delle imposte sui redditi ..., come modificati dall'articolo 11 del presente decreto, si applicano anche ai componenti imputati direttamente a patrimonio nel primo esercizio di applicazione dei principi contabili internazionali», ha attribuito rilevanza fiscale, in linea di principio, ai componenti reddituali evidenziati in sede di FTA, salvo prevedere contestualmente, ai commi da 2 a 6, una serie di disposizioni volte a neutralizzare, in specifiche fattispecie, l'impatto del passaggio alla nuova impostazione contabile (4).

Il citato art. 13 del D.Lgs. n. 38/2005 risultava applicabile anche ai fini dell'IRAP, come peraltro esplicitamente confermato dalle successive disposizioni dettate dall'art. 15 del D.L. n. 185/2008 ai fini del riallineamento delle divergenze tra valori civili e fiscali generatesi per effetto dei citati commi da 2 a 6 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 38/2005 (5) (6). È dunque possibile ritenere che anche tali norme del D.Lgs. n. 38/2005, individuando un diverso criterio di «qualificazione» dell'operazione ai fini fiscali, stabiliscano la radicale irrilevanza ai fini IRAP di talune componenti reddituali aventi natura di

Note:

(3) Salvo, per le imprese industriali, l'onere di «riclassificazione» di cui all'art. 5, comma 2, del D.Lgs. n. 446/1997.

(4) Sono i casi della ricapitalizzazione di costi già imputati a conto economico e dedotti in precedenti esercizi; dell'eliminazione di costi capitalizzati e non più iscrivibili; dell'abbandono del metodo LIFO di valutazione dei beni merce; delle commesse ultrannuali valutate al costo; dello storno di taluni fondi iscritti e considerati dedotti ai fini dei regimi di consolidamento fiscale e della trasparenza (tra i quali la prassi dell'Agenzia delle entrate ha incluso anche il TFR stornato in sede di FTA; cfr. risoluzione 16 novembre 2006, n. 133/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA).

(5) Detta disciplina ha difatti espressamente previsto che il riallineamento esplicasse effetto sia agli effetti dell'IRES che dell'IRAP, con ciò riconoscendo *per tabulas* la rilevanza ai fini del tributo regionale delle disposizioni transitorie recate dal predetto art. 13 del D.Lgs. n. 38/2005 (cfr., in senso conforme, Assonime, *Guida all'applicazione dell'IRES e dell'IRAP per le imprese IAS adopter*, 1, 2011, pag. 131).

(6) La tendenziale neutralità della FTA è stata recepita dall'art. 5 del D.M. 1° aprile 2009, n. 48, di attuazione della disciplina di «derivazione rafforzata» recata dalla legge n. 244/2007, con conseguente applicazione delle norme transitorie di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 38/2005 anche ai soggetti che hanno adottato gli IAS/IFRS a partire dall'esercizio 2008 o che li adotteranno in futuro.

costi del personale, imputate in bilancio in conformità agli IAS/IFRS.

Così ad esempio, non sembrano poter assumere rilievo le differenze di valore del fondo TFR rilevate in sede di FTA, in corrispondenza della valutazione operata in base ai criteri di cui allo IAS 19, non riconosciuti dai principi di maturazione giuridica di cui all'art. 2120 c.c., a loro volta accolti dalla normativa fiscale (7).

Allo stesso modo, non dovrebbero assumere rilievo i costi del personale correlati ai ricavi cd. di affiliazione relativi, ad esempio, all'attivazione dei servizi telefonici;

costi riferiti a rapporti di fornitura ancora in corso, già imputati (e tassati ai fini IRAP) nel conto economico di precedenti esercizi, che le imprese, in sede di passaggio agli IAS/IFRS, hanno provveduto a ripristinare ed imputare in una riserva di patrimonio netto (unitamente ai ricavi cui si correlano) (8), salvo sterilizzarne l'impatto fiscale, onde evitare una palese doppia deduzione di costi (e doppia tassazione di ricavi) ai fini dell'IRES, oltre ad un altrettanto palese doppia imposizione degli stessi costi (e ricavi) ai fini dell'IRAP (9).

Sempre in riferimento a fattispecie oggetto di chiarimenti di prassi, identiche considerazioni dovrebbero valere per gli oneri previdenziali rappresentati dagli importi dovuti al «fondo per le pensioni al personale addetto ai pubblici servizi di telefonia» di cui alla legge 4 dicembre 1956, n. 1450; oneri che le imprese del settore hanno provveduto ad imputare a patrimonio netto in sede di FTA sotto forma di riserva negativa, rappresentativa degli oneri precedentemente non (ancora) imputati nel conto economico, in ottemperanza della norma speciale recata dall'art. 66 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, a norma del quale detti costi sono «iscritti in bilancio e dedotti ai fini delle imposte sui redditi negli esercizi in cui vengono corrisposti» (e, dunque, secondo un criterio di cassa) (10).

IL PROBLEMA APERTO

Spese per il personale imputate in sede di FTA

In relazione alle spese per il personale imputate a patrimonio netto in sede di «first time adoption» (FTA), occorrerà **valutare** se tali **costi** siano stati qualificati come «**spese per il personale**» anche ai **fini fiscali**, secondo la disciplina vigente «ratione temporis» e se non siano risultate applicabili le **regole di neutralità**. Infatti, il D.Lgs. n. 38/2005 attribuisce **rilevanza fiscale ai componenti reddituali** evidenziati in sede di **FTA**, salvo prevedere contestualmente una serie di disposizioni volte a **neutralizzare**, in specifiche fattispecie, l'impatto del **passaggio alla nuova impostazione contabile**.

Trattamento nei periodi post FTA delle spese «neutralizzate» ai fini fiscali

Ciò detto, le espone soluzioni di coordinamento tra la disciplina di deducibilità dell'IRAP sul costo del lavoro introdotta dall'art. 2 del D.L. n. 201/2011 ed i diversi regimi di derivazione del reddito d'impresa dei soggetti IAS/IFRS succedutisi nel tempo pongono inevitabilmente talune problematiche di diritto transitorio. Sotto un primo profilo, la questione del trattamento, nei periodi d'imposta *post* FTA, delle «spese per il personale» oggetto di «neu-

tralizzazione» fiscale ai sensi del citato art. 13 del D.Lgs. n. 38/2005, può essere risolta alla luce dei divieti di doppia imposizione/deduzione propri nel sistema delle imposte dirette.

Note:

(7) Cfr. risoluzione n. 133/E del 2006, cit.

(8) Ciò al fine di applicare retrospettivamente le disposizioni del principio IAS 18, in tema di «quote di iscrizione, di ingresso ed associative», secondo cui «se la quota dà diritto all'associato all'utilizzo dei servizi o al ricevimento delle pubblicazioni da fornire durante il periodo di associazione, o all'acquisto di beni e servizi a prezzi inferiori rispetto a quelli praticati ai non membri, essa deve essere rilevata applicando un criterio che rifletta il calcolo dei tempi, la natura ed il valore dei benefici forniti» (par. 17 dell'appendice al principio IAS 18; cfr. il principio generale in tema di «ricavi misti», dettato dal par. 13 del suddetto IAS 18).

(9) L'Agenzia delle entrate, con risoluzione 9 agosto 2007, n. 217/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, ha infatti espresso l'opinione secondo cui detti costi, al pari dei ricavi cui si correlano, assumerebbero rilievo fiscale, nel regime di neutralità vigente fino al 2007, in misura integrale al momento della conclusione del servizio, attribuendo dunque prevalenza ai criteri di imputazione temporale stabiliti dall'art. 109 del T.U.I.R.

(10) Con risoluzione 10 agosto 2007, n. 221/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, l'Agenzia delle entrate ha espressamente riconosciuto la prevalenza del criterio temporale di imputazione alla formazione del reddito d'impresa stabilito dalla citata norma rispetto ai criteri di contabilizzazione IAS/IFRS, imponendo così la sterilizzazione in sede di FTA della predetta appostazione di patrimonio netto e l'effettuazione di apposite variazioni in diminuzione negli esercizi successivi, volte a consentire la deduzione degli importi materialmente erogati al fondo.

È chiaro infatti che, a fronte della suddetta «neutralizzazione» e del conseguente disallineamento tra valori contabili e fiscali delle poste patrimoniali rappresentative di tali spese, potranno assumere rilievo le variazioni in aumento e in diminuzione mediante le quali viene operato il progressivo riallineamento dei medesimi valori, pena, rispettivamente, il duplice e il mancato concorso delle predette spese per il personale alla determinazione dell'IRAP deducibile.

Così, tornando agli esempi proposti nel precedente paragrafo, assumeranno rilievo le variazioni in aumento dirette a sterilizzare la (re)imputazione nel conto economico dei costi del personale correlati ai ricavi conseguiti a fronte dell'attivazione di servizi pluriennali (costi già transitati nel conto economico dell'impresa prima del passaggio agli IAS/IFRS). Allo stesso modo, andranno computate ai fini della determinazione della «quota imponibile delle spese per il personale» le variazioni in diminuzione relative agli oneri previdenziali per il «fondo per le pensioni al personale adetto ai pubblici servizi di telefonia» erogati nel corso del periodo d'imposta, in linea con le indicazioni fornite dalla citata prassi amministrativa. Tale soluzione può assumere tendenzialmente rilievo, peraltro, sia in relazione ai periodi d'imposta di vigenza dei criteri di derivazione su base giuridica di cui al D.Lgs. n. 38/2005 che in relazione ai periodi successivi all'entrata in vigore della riforma di cui alla legge n. 244/2007. Quanto ai primi periodi (di norma, dal 2005 al 2007), infatti, la rilevanza delle variazioni fiscali ai fini della determinazione dell'IRAP deducibile avviene in ottemperanza dei criteri di qualificazione giuridica proprio del regime vigente *ratione temporis*, come ribaditi dalla citata prassi amministrativa; in relazione ai secondi, inve-

SOLUZIONI OPERATIVE

Spese per il personale imputate nei periodi post FTA

La questione del trattamento, nei periodi d'imposta post FTA, delle «spese per il personale» oggetto di «neutralizzazione» fiscale può essere risolta alla luce dei divieti di doppia (e di nessuna) imposizione propri nel sistema delle imposte dirette. A fronte della suddetta «neutralizzazione» e del conseguente disallineamento tra valori contabili e fiscali delle poste patrimoniali rappresentative di tali spese, potranno assumere infatti rilievo le variazioni in aumento e in diminuzione mediante le quali viene operato il progressivo riallineamento dei medesimi valori, pena, rispettivamente, il duplice e il mancato concorso delle predette spese per il personale alla determinazione dell'IRAP deducibile.

ce (dal 2008 in poi), in cui la base imponibile IRAP, come ricordato, è determinata in stretta derivazione dalle risultanze di bilancio, la soluzione proposta trova ulteriore sostegno nella norma transitoria recata - proprio al fine di evitare che il passaggio al nuovo regime potesse dare luogo a incongruenze impositive - dal comma 1 dell'art. 15 del D.L. n. 185/2008. Tale disposizione, infatti, dopo aver stabilito che l'introduzione del principio di derivazione rafforzata del reddito d'impresa dal risultato del bilancio IAS/IFRS esplica efficacia «con riguardo ai componenti reddituali e patrimoniali rilevati in bilancio a decorrere

dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007» ha sancito che, «tuttavia, continuano ad essere assoggettati alla disciplina fiscale previgente gli effetti reddituali e patrimoniali sul bilancio di tale esercizio e di quelli successivi delle operazioni pregresse che risultino diversamente qualificate, classificate, valutate e imputate temporalmente ai fini fiscali rispetto alle qualificazioni, classificazioni, valutazioni e imputazioni temporali risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2007» e che «le disposizioni dei periodi precedenti valgono anche ai fini della determinazione della base imponibile dell'IRAP». Pertanto, i riflessi reddituali delle «operazioni pregresse» continuano ad essere trattati - anche ai fini dell'IRAP e, dunque, anche ai fini della determinazione della parte della stessa imposta riferibile alla «quota imponibile delle spese per il personale» - secondo i criteri di derivazione su base giuridica propri del sistema introdotto dal D.Lgs. n. 38/2005.

Rilevanza del riallineamento dei valori contabili e fiscali

Ciò detto, queste ultime conclusioni devono neces-

sariamente essere riviste nell'ipotesi in cui l'impresa IFRS-compliant abbia optato, in sede di dichiarazione per il periodo d'imposta 2008, per l'applicazione della disciplina di riallineamento di cui al citato art. 15, commi da 2 a 5, del D.Lgs. n. 185/2008.

Tale disciplina straordinaria, in considerazione del descritto mutato regime di derivazione dell'imponibile IRES ed IRAP dalle risultanze di bilancio introdotto dalla legge n. 244/2007 e delle norme transitorie che ne hanno accompagnato l'introduzione (comma 1 dell'art. 15) - finalizzate a mantenere la rilevanza dei pregressi criteri di «derivazione giuridica» introdotti dal D.Lgs. n. 38/2005 in relazione alle operazioni ancora in corso alla data di entrata in vigore del nuovo regime di derivazione «rafforzata» o «piena» (per la generalità delle imprese, il 1° gennaio 2008) - ha consentito ai soggetti IAS/IFRS di riallineare, in particolare, per quanto qui di principale interesse, le differenze, positive o negative, tra i valori contabili ed i valori riconosciuti ai fini dell'IRES e dell'IRAP scaturenti dall'applicazione (o, più correttamente, ancora presenti in virtù) delle predette norme transitorie (comma 3, lett. a, dell'art. 15) (11). Ciò al fine di poter applicare direttamente alle operazioni interessate dal regime transitorio - ed ai relativi ulteriori effetti - il nuovo sistema di derivazione, senza dover così gestire un oneroso doppio binario.

Le imprese che si sono avvalse di tale opzione semplificatoria hanno dunque riallineato la totalità (cd. metodo per «saldi globali») (12) o parte (13) delle differenze tra valori contabili e fiscali risultanti al 1° gennaio 2009, con effetto dal medesimo periodo d'imposta (14).

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Rilevanza del riallineamento dei valori contabili e fiscali

– Nell'ipotesi in cui l'impresa «IFRS-compliant» abbia optato, in sede di dichiarazione per il periodo d'imposta 2008, per l'applicazione della disciplina di **riallineamento** dei valori contabili e fiscali, occorre chiedersi se il riallineamento produca effetti anche ai fini della determinazione dell'IRAP relativa alla quota imponibile delle spese di lavoro dipendente.

– Sotto il profilo sistematico, il riallineamento dovrebbe comportare che, a partire dal periodo d'imposta 2009, i **costi del personale «riallineati»**, imputati nel conto economico dell'impresa «IFRS-compliant», assumano quella «preliminare rilevanza ai fini fiscali» e, dunque, siano **imponibili** ai fini **IRAP** anche nei periodi d'imposta post riallineamento. Pertanto, la **qualificazione contabile** dei costi in questione, post riallineamento, dovrebbe assumere diretto **rilievo** anche ai fini **IRAP**, senza che possa ipotizzarsi una rilevanza qualificatoria solo parziale (estesa, cioè, alle sole componenti economiche rilevanti ai fini IRAP) del riallineamento stesso.

Occorre dunque chiedersi se tale riallineamento produca effetti anche ai fini della determinazione dell'IRAP relativa alla «quota imponibile delle spese di lavoro dipendente» ex art. 2 del D.L. n. 201/2011 e, in caso positivo, come detti effetti debbano coordinarsi con le soluzioni ipotizzate in merito al trattamento dei costi del personale neutralizzati in sede di passaggio agli IAS/IFRS.

La soluzione può essere ricercata, anche in questo caso, alla luce dei principi generali in tema di divieto di doppia imposizione/deduzione. In forza di tali principi, sembrerebbe, perlomeno di primo acchito, necessario concludere semplicemente nel senso che gli effetti del riallineamento coinvolgenti le operazioni in corso al 1° gennaio 2008 non siano ido-

Note:

(11) Il riallineamento *de quo* è più precisamente riferito alle (sole) «divergenze che derivano dall'adozione

degli IAS/IFRS e che non si sarebbero manifestate se le modifiche apportate agli articoli 83 e seguenti del testo unico delle imposte sui redditi ... dall'articolo 1, comma 58, della legge n. 244 del 2007 avessero trovato applicazione sin dal bilancio del primo esercizio di adozione dei principi contabili internazionali». La successiva lett. b) del comma 3 dell'art. 15 ha invece consentito il riallineamento delle divergenze scaturenti dalla «valutazione dei beni fungibili e dall'eliminazione di ammortamenti, di rettifiche di valore e di fondi di accantonamento, per effetto dei commi 2, 5 e 6 dell'articolo 13 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38».

(12) Disciplinato dal comma 4 dell'art. 15 cit.

(13) Il metodo alternativo di riallineamento, disciplinato dal comma 5 dell'art. 15, ha consentito di esercitare l'opzione limitatamente a singole fattispecie, definite dalla norma come «componenti reddituali e patrimoniali delle operazioni aventi la medesima natura ai fini delle qualificazioni di bilancio e dei relativi rapporti di copertura».

(14) Sul tema, cfr., *amplius*, Assonime, circolare n. 39 del 2009, a commento dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate con circolare 10 luglio 2009, n. 33/E, *ivi*.

nei a produrre alcun riflesso sulla disciplina di cui all'art. 2 del D.L. n. 201/2011. Ed infatti, ad esempio, ipotizzando l'avvenuto riallineamento dei valori patrimoniali rappresentativi dei costi del personale correlati ai ricavi «di affiliazione» di cui si è detto in precedenza (15), il riallineamento determina la «rinnovata» rilevanza fiscale di quote dei medesimi costi che hanno già avuto riconoscimento fiscale in precedenti esercizi, venendo così dedotti ai fini IRES e tassati ai fini IRAP. A fronte del già descritto integrale rilievo ai fini della determinazione dell'IRAP «relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato» che i costi *de quibus* hanno avuto nei periodi d'imposta 2006 e 2007, non parrebbe dunque ipotizzabile tale loro «rinnovata» rilevanza, ai medesimi fini, nei periodi d'imposta *post* riallineamento, pena la palese violazione del descritto divieto di doppia deduzione.

Alle stesse conclusioni potrebbe giungersi, altresì, ritenendo che il riallineamento ai fini IRAP operato con il metodo del «saldo globale», in quanto avente ad oggetto un saldo determinato al lordo delle divergenze tra valori contabili/fiscali irrilevanti ai fini del tributo regionale (16), non produca effetti in relazione alle componenti reddituali corrispondenti ai predetti valori. In altri termini, tornando all'esempio proposto, potrebbe ritenersi che il riallineamento produca effetti ai fini IRAP (solo) in relazione ai risconti passivi, corrispondenti alle quote di ricavi di affiliazione conseguiti a fronte dei servizi attivati nei periodi di vigenza del D.Lgs. n. 38/2005 (17). Accogliendo questa impostazione, la «qualificazione» dei

SOLUZIONI OPERATIVE

Coordinamento per evitare

la doppia deduzione IRES e IRAP

Se i costi del personale «riallineati» possono trovare rilievo ai fini della determinazione dell'IRAP relativa alla quota imponibile delle spese per il personale, allora risulta al contempo necessario che assuma rilievo, in contrapposizione ad essi, una quota di un quinto del saldo attivo rappresentante le corrispondenti poste patrimoniali. Ciò con il duplice risultato di evitare una doppia deduzione di costi ai fini dell'IRES e di mantenere al contempo intatta la rilevanza sistematica della disciplina di riallineamento delle divergenze IFRS/IRAP. Viceversa, nel caso in cui l'impresa abbia riallineato un saldo di segno positivo, parrebbe logico ritenere che il corrispondente versamento di IRES e IRAP ad aliquota ordinaria, così come consente di dedurre le componenti negative di reddito rappresentate da detto saldo positivo, «neutralizzando» ogni rischio di doppia deduzione, allo stesso modo permetta di ritenere «coperta» la successiva rilevanza assunta ai fini fiscali dall'imputazione nel conto economico delle spese per il personale, imponibili ai fini IRAP.

costi del personale sostenuti in relazione a detti servizi di attivazione resterebbe dunque quella propria del regime di «derivazione giuridica» introdotto dal D.Lgs. n. 38/2005, senza che assumano alcun rilievo le quote di tali costi imputate nel conto economico degli esercizi *post* riallineamento.

Alle suddette ipotesi - pur condivisibili nella *ratio* di fondo - sembra doversene preferire un'altra.

Sotto il profilo sistematico, il riallineamento dovrebbe comportare, infatti, che, a partire dal periodo d'imposta 2009, i costi del personale «riallineati», imputati nel conto economico dell'impresa IFRS-compliant, assumano quella «preliminare rilevanza ai fini fiscali» cui si è fatto cenno in precedenza e, dunque, siano soggetti alla disciplina di cui al D.Lgs. n. 446/1997, restando così imponibili ai fini del tributo regionale (anche) nei periodi d'imposta *post* riallineamento. Gli effetti di tale disciplina

straordinaria, come detto, consistono proprio nell'applicabilità del nuovo regime di «derivazione piena» introdotto ai fini IRAP dalla legge n. 244/2007 alle operazioni altrimenti interessate dal regime transitorio. Pertanto, la qualifica-

Note:

(15) Valori espressi dai risconti attivi che i soggetti IAS hanno iscritto per rinviare l'imputazione nel conto economico dei predetti costi (già sostenuti finanziariamente) all'esercizio di competenza economica individuato in conformità ai dettami del principio IAS 18.

(16) Come precisato dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 33/E del 2009, cit., par. 7.

(17) Oltre che in relazione ai risconti attivi riferiti ai correlati costi che assumono rilievo ai fini della determinazione dell'imponibile IRAP (e, dunque, diversi da quelli del personale).

zione contabile dei costi in questione, *post* riallineamento, dovrebbe assumere diretto rilievo anche ai fini del tributo regionale, con le conseguenze più volte segnalate, senza che possa ipotizzarsi una «rilevanza qualificatoria» solo parziale (estesa, cioè, alle sole componenti economiche rilevanti ai fini IRAP) del riallineamento stesso.

A tale impostazione dovrebbero tuttavia conseguire opportune soluzioni di coordinamento, nel caso in cui ne scaturisse la doppia deduzione dal reddito d'impresa di quote di IRAP riferibile ai medesimi costi.

Così ad esempio, nell'ipotesi di riallineamento operato con il metodo del saldo globale avente ad oggetto un saldo di segno negativo, potrebbe ritenersi che, così come ai fini della determinazione dell'imponibile IRAP *post* riallineamento assume rilievo la deduzione dei quinti del saldo negativo (18) così, ai fini di interesse e, dunque, ai soli fini della determinazione dell'IRAP relativa alla quota imponibile delle spese per il personale, assuma rilievo una pari quota del saldo attivo rappresentativo della divergenza tra valore contabile e fiscale delle poste patrimoniali rappresentative dei costi del personale neutralizzate nel regime previgente la riforma recata dalla legge n. 244/2007 (19).

In altri termini, se, come parrebbe preferibile, i costi del personale «riallineati» trovano effettivamente rinnovato rilievo ai fini della peculiare disciplina di cui all'art. 2 del D.L. n. 201/2011, allora risulta al contempo necessario che assuma rilievo, in contrapposizione ad essi, una quota di un quinto del predetto saldo attivo, rappresentante il *tantundem* degli stessi costi (*rectius*, delle corrispondenti poste patrimoniali) riallineati. Ciò con il duplice risultato di evitare una doppia deduzione di costi ai fini dell'IRES e di mantenere al contempo intatta la rilevanza sistematica della disciplina di riallineamento delle divergenze IFRS/IRAP di cui al citato art. 15, commi 3, lett. a), e 4, del D.L. n. 185/2008 (20).

Viceversa, nel caso in cui l'impresa abbia riallineato un saldo di segno positivo, parrebbe logico ritenere che il corrispondente versamento di IRES ed IRAP ad aliquota ordinaria, così come consente di ottenere il successivo beneficio - ai fini di entrambi i tributi - di dedurre le (maggio-

ri) componenti negative di reddito rappresentate da detto saldo positivo, «neutralizzando» ogni rischio di doppia deduzione, così permetta di ritenere «coperta» la successiva rilevanza assunta ai fini fiscali dall'imputazione nel conto economico delle spese per il personale, imponibili ai fini IRAP.

In altri termini, l'onere impositivo rappresentato dalle imposte versate ai fini del riallineamento del saldo positivo globale dovrebbero assorbire (anche) il successivo risparmio d'imposta dato dalla deduzione dal reddito d'impresa dell'IRAP riferibile alle spese per il personale «riallineate» ed imputate con rinnovata rilevanza qualificatoria ai fini fiscali nei periodi d'imposta *post* riallineamento.

Data la delicatezza della questione, sarà in ogni caso opportuno che l'Agenzia delle entrate intervenga nuovamente, in tempo utile, fornendo un definitivo chiarimento.

Note:

(18) Rappresentativo del *reversal* delle variazioni in aumento operate *ante* riforma del 2008.

(19) Riprendendo l'esempio proposto in precedenza, assumerebbero rilievo quote pari ad un quinto dei risconti attivi iscritti in bilancio a fronte dei costi del personale ritenuti di competenza di esercizi successivi a quello di sostenimento.

(20) A ben vedere, l'unica differenza tra tale criterio di coordinamento tra le descritte discipline di riallineamento e di deduzione dell'IRAP relativa al costo del personale e gli altri ipotizzabili, sopra accennati, risiede non tanto nel saldo algebrico complessivo di quota di IRES rimborsabile ex art. 2 del D.L. n. 201/2011 nei periodi d'imposta di «riassorbimento» del saldo negativo riallineato - pari comunque a zero - ma nella possibile diversa ripartizione di tale imposta (o, più precisamente, della base di commisurazione dell'IRAP deducibile) nei medesimi periodi. È chiaro infatti che, accogliendo la soluzione proposta, nei primi cinque periodi d'imposta di efficacia del riallineamento (2009-2013) tale base di commisurazione sarebbe influenzata dalla contrapposizione tra i «rinnovati» costi del personale imputati nel conto economico ed il corrispondente quinto di saldo attivo da riallineamento, laddove, nei periodi successivi, l'impatto sull'IRAP di periodo dei medesimi costi sarebbe unicamente positivo (sempre ai fini della determinazione dell'IRES rimborsabile). Tale effetto, apparentemente discrasico, sembra invero costituire un logico corollario delle scelte discrezionali operate dal legislatore del D.L. n. 185/2008 in merito agli effetti del riallineamento; effetti consistenti, nel caso di specie, giova ripetere, nella «rinnovata» rilevanza fiscale di materia imponibile già attratta ad imposizione nei periodi 2006-2007 - al saldo globale negativo determinato dalla Società corrispondono, infatti, variazioni temporanee in aumento del risultato di bilancio operate nei predetti periodi - in contrapposizione al logico riconoscimento in deduzione, in quote costanti di un quinto, del suddetto saldo.