

## Le spese per il personale da ritenere «imponibili» ai fini dell'IRAP deducibile dal reddito d'impresa

di Giovanni Panzera da Empoli

Il riconoscimento legislativo della deducibilità dal reddito d'impresa della quota di IRAP riferibile al **costo del lavoro** (e della rimborsabilità della maggiore imposta sul reddito versata per effetto della pregressa indeducibilità della medesima quota di tributo regionale) pone alcuni interrogativi in merito all'**individuazione** delle «**spese per il personale**» **contabilizzate** dalle imprese e da ritenere effettivamente «**imponibili**» ai fini del **tributo regionale**. L'Agenzia delle entrate, da ultimo intervenuta con la **circolare n. 8/E del 2013**, sembra **escludere** un nesso di **corrispondenza biunivoca** tra le **spese per il personale «imponibili»** ai fini **IRAP** e quelle **deducibili** ai fini **IRPEF/IRES**. Tale recente pronuncia fornisce dunque lo spunto per indagare, anche in considerazione della «ratio» della norma, il criterio generale di individuazione delle spese in questione sostenute dalla generalità delle imprese.

L'art. 2, comma 1, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 (1), ha stabilito, in deroga al divieto stabilito dall'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, la deducibilità dalla base imponibile delle imposte sui redditi dell'IRAP analiticamente riferibile alla «quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato», al netto delle deduzioni stabilite dall'art. 11 del medesimo D.Lgs. n. 446/1997. L'introduzione di tale norma è stata ispirata, principalmente, dall'esigenza di scongiurare una possibile declaratoria di illegittimità costituzionale, oltre che del divieto generale stabilito dall'art. 1 del D.Lgs. n. 446/1997, del più recente limite forfetario del 10% di deducibilità della medesima quota di imposta riferibile al costo del lavoro, previsto - anch'esso per identiche finalità di superamento delle incipienti decisioni della Corte costituzionale - dall'art. 6 del D.L. 29 novembre 2008, n. 185 (2).

Per quanto di interesse ai fini della presente analisi (3), è sufficiente ricordare che, dal disposto dell'art. 99, comma 1, del T.U.I.R. - secondo cui «le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione», mentre «le altre im-

poste sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento» - emerge che la *ratio* della deduzione dal reddito d'impresa delle imposte non trasferite mediante rivalsa consiste nell'evitare l'imposizione di un costo inerente a carico del soggetto passivo. Se, infatti, le imposte sul reddito hanno come prima finalità l'imposizione del reddito netto, quale valore economico realmente indicativo della capacità contributiva, la mancata deduzione delle imposte non addebitate in rivalsa comporta la tassazione di un reddito lordo, fittiziamente attribuito al contribuente, in violazione del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.

Considerato che l'IRAP è per l'appunto un'imposta per la quale non è prevista la rivalsa, essa dovrebbe dunque considerarsi deducibile *tout court*.

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

### Note:

(1) Convertito, con modificazioni, dalla legge n. 214/2011.

(2) Convertito, con modificazioni, dalla legge n. 2/2009.

(3) Si rinvia al prossimo numero la trattazione dell'individuazione delle spese da ritenere imponibili ai fini dell'IRAP deducibile dal reddito d'impresa dei soggetti IAS/IFRS-compliant.

Ciò premesso, il divieto di deducibilità di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 446/1997, costituendo un'eccezione alla regola generale sancita nel citato art. 99 del T.U.I.R., dovrebbe essere giustificato da ragioni di analogo rilievo giuridico, laddove esso appare invece fondato esclusivamente su esigenze di tutela del gettito erariale (4), con conseguente lesione della razionalità e della struttura del sistema impositivo.

Non sembrano invero sussistere dubbi sul fatto che, nella disciplina delle imposte sui redditi, i tributi inerenti all'attività produttiva - e tale è appunto l'IRAP - non commisurati direttamente al reddito, devono essere considerati come costi della produzione deducibili (5); tale impostazione ha ricevuto espressa conferma nella sentenza della Corte costituzionale n. 156 del 2001 (6), nella quale il giudice delle leggi, nel ritenere irrilevante ai fini della valutazione della conformità dell'IRAP al principio di capacità contributiva la mancata previsione del diritto di rivalsa, ha definito l'imposta *de qua* come un «qualsiasi altro costo (anche di carattere fiscale) gravante sulla produzione» (7).

## La deduzione forfetaria del 10% dell'IRAP

L'evidenza di tali argomenti e la presenza di numerose istanze di rimessione alla Corte costituzionale da parte di varie Commissioni tributarie ha indotto il Governo ad emanare, in un primo momento, il citato D.L. n. 185/2008, il cui art. 6 ha reso (solo) parzialmente deducibile l'IRAP dall'imponibile IRES e IRPEF, individuando nel forfait del 10% dell'IRAP versata la misura di tale deduzione (8).

La legittimità di tale limite forfetario, tuttavia, essendo fondata sulla presunzione secondo cui la quota dell'IRAP riferibile alle spese per il personale dipendente e al margine di interesse negativo sia mediamente pari alla percentuale normativamente individuata, ha posto sin da subito notevoli perplessità. È infatti costante insegnamento della Corte costituzionale che le presunzioni tributarie sono legittime soltanto a condizione che «si fondino su "indici concretamente rivelatori di ricchezza" ovvero su "fatti reali" quand'anche difficilmente accertabili, affinché l'imposizione non abbia una "base fittizia"» (9),

nel senso che cioè «l'applicazione del tributo che ne deriva non può riposare su basi del tutto incontrollabili per i fini che si ripropongono, quando non addirittura fittizie» (10). Pertanto,

### Note:

(4) Non v'è dubbio, infatti, che allargando la base imponibile delle imposte sui redditi si garantisce maggior gettito a parità di aliquote. Valga, in proposito, quanto rilevato dalla Commissione parlamentare consultiva in materia di riforma fiscale, nella relazione finale sull'IRAP approvata in via definitiva il 29 settembre 1999, ove si legge che «l'inutilità delle complicazioni che necessiterebbero per avere una deducibilità a parità di gettito basterebbe da sola a consigliare di mantenere l'aliquota bassa e indeducibile».

(5) Cfr. A. Fedele, «Prime osservazioni in tema di IRAP», in *Riv. dir. trib.*, 1998, pag. 468; R. Lupi, «L'IRAP tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi», in *Dir. prat. rag.*, 1997, pag. 1407 ss.

(6) In *GT - Riv. giur. trib.* n. 8/2001, pag. 986, con commento di G. Marongiu, e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA. Con tale sentenza, la Corte costituzionale ha ritenuto infondate alcune questioni di legittimità costituzionale dell'IRAP sollevate in relazione all'individuazione del presupposto impositivo e alla determinazione della base imponibile, per supposta violazione dei principi costituzionali di eguaglianza e capacità contributiva.

(7) A ciò si aggiunga che la negata deducibilità dell'IRAP dall'IRES comporta un aumento dell'imposta sul reddito ad esclusivo carico dei contribuenti soggetti all'IRAP, con palesi sperequazioni tra i soggetti passivi, lesive del principio di uguaglianza. Inoltre, tale indeducibilità può addirittura dare luogo, in alcuni casi, ad un'imposizione sul reddito di tipo regressivo, ovvero del tutto sganciata da un'effettiva forza economica del soggetto passivo. Tale effetto può invero verificarsi laddove l'IRAP risulti dovuta da società il cui esercizio si chiuda con una perdita civilistica, venendo in tal caso l'imposta, considerata indeducibile, ad aumentare il reddito (*rectius*, l'imponibile) alle medesime ascrivibile.

(8) Tale disposizione ha, infatti, stabilito che «a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, è ammesso in deduzione ai sensi dell'articolo 99, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi ... un importo pari al 10 per cento dell'imposta regionale sulle attività produttive determinata ai sensi degli articoli 5, 5-bis, 6, 7 e 8 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, forfetariamente riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati al netto degli interessi attivi e proventi assimilati ovvero delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'articolo 11, commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 del medesimo decreto». I commi da 2 a 4 dell'art. 6 del D.L. n. 185/2008, cit. hanno altresì accordato il diritto ad ottenere il rimborso anche della maggiore IRPEG o IRES pagata per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2008 per effetto della mancata deduzione della quota del 10% dell'IRAP, sempre che non sia ancora scaduto il termine perentorio di quarantotto mesi per la presentazione dell'istanza di rimborso, ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973.

(9) Così la sent. 22 ottobre 1987, n. 334, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; nello stesso senso le sent. 15 luglio 1976, n. 200; 23 luglio 1987, n. 283 e 25 marzo 1980, n. 42, tutte *ivi*.

(10) Così la sent. 11 marzo 1991, n. 103, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

esse «per potere essere considerate in armonia con il principio della capacità contributiva sancito dall'art. 53 Cost., debbono essere confortate da elementi concreti che le giustifichino razionalmente» (11). Inoltre, il giudice delle leggi, facendo applicazione del suo costante insegnamento nel caso specifico dei limiti forfetari di deducibilità dei componenti negativi di reddito, ha statuito che essi possono ritenersi legittimi soltanto se ed in quanto rispondano ad indici di verosimiglianza (12).

### ***I dubbi di costituzionalità***

Orbene, la deduzione forfetaria di una quota del 10% dell'IRAP non è sembrata rispondere ad elementi concreti che la giustifichino razionalmente o ad indici di verosimiglianza, risultando mediamente superiore a tale percentuale la quota dell'IRAP effettivamente riferibile alle spese per il personale dipendente ed agli interessi passivi.

Sebbene tale limite, nella relazione illustrativa al D.L. n. 185/2008, sembri concepito esclusivamente per esigenze di semplificazione del sistema di liquidazione e riscossione del tributo, esso appare piuttosto diretto a ridurre il più possibile l'impatto sul gettito erariale della deduzione dell'IRAP dall'imponibile IRES e, quindi, funzionalmente determinato da esclusive ragioni di gettito che appaiono ben lontane dai criteri ispiratori del principio di capacità contributiva (13). Le motivazioni sottese alla parziale deducibilità dell'imposta introdotta con il D.L. n. 185/2008, coincidono dunque, di fatto, con quelle poste a sostegno della totale indeducibilità dell'IRAP già al momento della sua introduzione, potendosi riproporre, anche nella specie, gli argomenti già allora spesi in dottrina. Invero, le ragioni dell'indeducibilità del tributo - che sia integrale o forfetaria - sono da ascrivere alla semplificazione che ne deriva sotto il profilo sia della gestione amministrativa dell'imposta sia della regolazione dei flussi finanziari tra lo Stato e le regioni (14). In presenza di un'imposta completamente deducibile, l'Erario infatti incamererebbe una minore imposta; ma è evidente che se tale giustificazione appare plausibile sotto il profilo politico-economico, del tutto irrilevante si presenta sotto quello giuridico (15).

Pertanto, ritenere l'IRAP solo parzialmente deducibile significa introdurre nel sistema tributario una doppia imposizione sui medesimi fattori produttivi. In altri termini, rendere indeducibile l'IRAP relativa alla quota imponibile delle spese per il personale - spese che rappresentano un costo della produzione deducibile dall'imponibile IRPEF/IRES - implica *de facto* l'indeducibilità dal reddito d'impresa di una quota di tali spese e, precisamente, appunto, della quota rappresentata dal (maggiore) importo del tributo regionale versato per effetto dell'indeducibilità dal valore della produzione netta delle stesse spese.

### ***La deducibilità analitica e il diritto al rimborso delle quote non dedotte***

L'evidenza di tali argomenti e la presenza di nuove istanze di rimessione alla Corte costituzionale della questione di legittimità costituzionale dell'art. 6 del D.L. n. 185/2008 (16) hanno

#### **Note:**

(11) Così la sent. 15 luglio 1976, n. 200, cit.

(12) Così, l'ord. 21 gennaio 1988, n. 47, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(13) È la stessa relazione tecnica al decreto ad affermare che «in base ai dati ed alla metodologia utilizzati, si stima che il riconoscimento di una percentuale di deducibilità dell'IRAP nella misura del 10% comporterà una diminuzione di gettito IRES ed IRPEF».

(14) Cfr. al riguardo G. Falsitta, «Nuove riflessioni in tema di IRAP», in *Boll. trib.*, 1998, pag. 485 ss.

(15) A tal proposito, non va dimenticata la circostanza che l'IRAP è stata introdotta a parità di gettito rispetto ai tributi che ha sostituito (ILOR) e che l'aliquota è stata determinata, a sua volta, in funzione della indeducibilità delle imposte sui redditi. Tale ultima circostanza, seppure abbia indubbiamente una valenza economica, rappresenta un fatto costituzionalmente censurabile se si considera l'indubbia inerenza dell'IRAP alla produzione del reddito.

(16) Il riferimento è, *in primis*, all'ord. 3 luglio 2009, n. 42, emessa dalla Comm. trib. prov. di Bologna e sollevata in riferimento agli artt. 3, 53, e 35 Cost. Singolare, rispetto alle altre ordinanze prima esaminate, appare il riferimento alla violazione dell'art. 35 Cost., sulla base della considerazione che il regime fiscale riferibile all'utilizzo del fattore di produzione lavoro è sfavorevole in virtù di una maggiore tassazione insistente sul medesimo (cfr., per un commento, A. Bodrito, «Dubbi di costituzionalità sull'indeducibilità dell'IRAP che colpisce il costo del lavoro», in *Corr. Trib.* n. 25/2009, pag. 2008); anche l'ord. 25 giugno 2009, n. 74, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, emessa dalla stessa Comm. trib. prov. di Bologna fa leva ancora una volta sul principio di capacità contributiva: se è vero che la diversa organizzazione dei fattori produttivi, da parte dell'imprenditore, giustifica in linea di principio un diverso prelievo tributario, non bisogna d'altro canto dimenticare che tale organizzazione non è sempre frutto di libera scelta del-  
(segue)

indotto il legislatore ad intervenire nuovamente sul tema, in via d'urgenza, stabilendo, con il citato art. 2, comma 1, del D.L. n. 201/2011, «a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012», la deducibilità dall'imponibile delle imposte sui redditi dell'intero ammontare dell'IRAP analiticamente rapportata alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato.

La relazione di accompagnamento a detto decreto-legge afferma espressamente, d'altronde, che «questo intervento dovrebbe consentire di superare eventuali rilievi di incostituzionalità della indeducibilità dell'IRAP dalle imposte sui redditi».

Da ultimo, il comma 12 dell'art. 4 del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, onde evitare un'evidente discriminazione sul piano transitorio, ha poi stabilito il diritto al rimborso della maggiore imposta sul reddito versata per i periodi d'imposta anteriori a quello in corso al 31 dicembre 2012 per effetto dell'indeducibilità della quota di IRAP riferibile alle predette spese di lavoro dipendente e assimilato, affidando a un provvedimento direttoriale (pubblicato il 17 dicembre 2012) la definizione delle modalità di presentazione *ex novo* delle istanze di rimborso (o di «conferma» telematica delle istanze già presentate).

Permane invece il limite forfetario di deducibilità dell'IRAP riferibile al margine di interesse negativo, sui cui profili di illegittimità costituzionale in questa sede non è dato soffermarsi (17).

## La determinazione dell'IRAP relativa al costo del lavoro: autonomia rispetto ai principi del reddito d'impresa

Così ricostruita in estrema sintesi la *ratio* dei recenti interventi normativi sul tema in esame, occorre anzitutto valutare la coerenza, rispetto ad essa, delle modalità di determinazione dell'IRAP deducibile stabilite dall'art. 2 del D.L. n. 201/2011.

A ben vedere, infatti, se, come detto, l'illegitti-

### SOLUZIONI OPERATIVE

**Quota deducibile delle spese per il personale dipendente**  
Risulta **deducibile** dall'imponibile IRPEF-IRES 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 IRAP e che sono **rimaste indeducibili** ai fini del **medesimo tributo** secondo le norme «*ratione temporis*» vigenti.

mità costituzionale degli artt. 1, comma 1, del D.Lgs. n. 446/1997, e 6 del D.L. n. 185/2008 risiede(va) nel divieto di dedurre ai fini IRPEF/IRES l'onere rappresentato dall'IRAP che grava sui costi della produzione rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta sul reddito, una soluzione plausibile sarebbe stata quella di tener conto, ai fini del calcolo dell'IRAP deducibile,

dei suddetti costi nell'ammontare che concorre alla determinazione dell'imponibile dell'imposta sul reddito. Sarebbe stato lecito attendersi, cioè, che l'art. 2 del D.L. n. 201/2011 consentisse di dedurre, *ex art.* 99 del T.U.I.R., non già, semplicemente (per così dire), l'IRAP relativa alla «quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato», ma l'IRAP relativa alla quota imponibile delle medesime spese che hanno effettivamente concorso alla formazione dell'imponibile IRPEF-IRES.

In altri termini, la determinazione dell'IRAP analiticamente riferibile al costo del lavoro avrebbe ben potuto essere correlata alle variazioni del risultato di bilancio previste dal T.U.I.R. ai fini della deduzione delle spese per il personale. È questo il caso, ad esempio, limitandoci per il momento alla posizione della generalità delle imprese, degli accantonamenti per in-

#### Note:

(segue nota 16)

l'imprenditore, risultando in molti casi obbligato il ricorso al fattore lavoro. Ecco perché appare illogica e irrazionale la limitazione ancorché parziale della deduzione (al 95,75%) del fattore lavoro confermata dal D.L. n. 185/2008.

(17) Le descritte innovazioni legislative rendono manifesti, invero, ulteriori profili di illegittimità del permanente limite di deducibilità del solo 10% dell'IRAP forfetariamente riferibile al margine di interesse negativo. Detto limite, infatti, non solo si rivela di per sé illogico ed arbitrario per i motivi già accennati, ma si rivela tale anche in rapporto al diverso criterio di deducibilità dell'IRAP relativa al costo del personale. È difatti priva di ragionevolezza la previsione di un criterio differenziato di deduzione dall'imponibile delle imposte sui redditi dell'IRAP relativa alle due suddette componenti negative del valore della produzione netta.

## LA PRASSI AMMINISTRATIVA

### Componenti negative di tipo estimativo

La **circolare** dell'Agenzia delle entrate **n. 8/E** del 2013 precisa che sono da considerare, ai fini della deduzione IRAP relativa alle spese per il personale dipendente, 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 al **rapporto di lavoro dipendente** e assimilato da effettuarsi negli **esercizi successivi**. Viene così precisata la rilevanza ai fini del calcolo dell'IRAP deducibile anche delle componenti negative di tipo estimativo, 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.

centivi all'esodo che, per la loro natura di oneri estimativi, concorrono alla formazione del reddito (solo) nell'esercizio di realizzo del costo ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 107 del T.U.I.R., ovvero dei compensi degli amministratori di società di capitali, deducibili nell'esercizio di erogazione ai sensi dell'art. 95, comma 5, dello stesso Testo Unico. Tali componenti negative di reddito, ragionando in quest'ottica alternativa, avrebbero potuto assumere rilievo, ai fini della determinazione dell'IRAP deducibile, nel periodo d'imposta in cui fossero maturati i presupposti per la loro deduzione ai fini dell'imposta sul reddito, di modo da determinare un allineamento tra i criteri di riconoscimento ai fini reddituali delle componenti negative aventi natura di spesa per il personale.

La formulazione dell'art. 2 del D.L. n. 201/2011 sembra invece prescindere del tutto da tale «correlazione» tra i criteri di determinazione dell'imponibile IRPEF-IRES e l'individuazione delle spese per il personale da ritenere imponibili ai fini IRAP. Il comma 1 dell'art. 2, infatti, si limita a riferire l'oggetto della deduzione all'IRAP «determinata ai sensi degli articoli 5, 5-bis, 6, 7, e 8» del D.Lgs. n. 446/1997 «relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti», senza dunque stabilire alcuna variazione all'importo del tributo regionale riferibile alle spese imponibili in questione.

L'assunto trova conferma nei chiarimenti da ultimo forniti dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 8/E del 2013 (par. 1.1) (18). 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 produ-

zione imponibile abbiano concorso [nel senso che siano state tassate - *N.d.A.*] 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», l'Agenzia precisa infatti, in modo sintetico ma efficace, 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 al rapporto di lavoro dipendente e assimilato da effettuarsi negli esercizi successivi». Viene così precisata la rilevanza ai fini del cal-

colo 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'irrilevanza 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.

La circostanza assume rilievo, secondo logica, anche ai fini dei procedimenti di rimborso di cui al comma 1-*quater* del medesimo art. 2 del D.L. n. 201/2011 e, dunque, anche ai fini della determinazione dell'IRAP sul costo del lavoro deducibile nei periodi d'imposta antecedenti l'entrata

#### Nota:

(18) In Banca Dati BIG Suite, IPSOA.

in vigore della riforma del tributo regionale recata dalla legge n. 244/2007 (legge Finanziaria per il 2008) (19). Infatti, nel regime previgente tale riforma, la base imponibile dell'IRAP era direttamente influenzata, ai sensi dell'art. 11-*bis* del D.Lgs. n. 446/1997, dalle variazioni stabilite dal T.U.I.R. ai fini della determinazione del reddito imponibile IRPEF-IRES (20). Si sarebbe potuto ritenere, dunque, che anche l'IRAP riferibile alle spese per il personale di cui all'art. 2 del D.L. n. 201/2011 fosse influenzata dalle variazioni eventualmente apportate dal contribuente all'imponibile dell'imposta sul reddito.

Oltre alle considerazioni già espresse circa la formulazione letterale dell'art. 2 del D.L. n. 201/2011, depone in senso contrario la valenza sistematica del riportato art. 11-*bis* del D.Lgs. n. 446/1997. Tale norma, infatti, imponeva bensì di apportare all'imponibile IRAP le variazioni stabilite dal T.U.I.R., ma assumendo quale oggetto della variazione i componenti del valore della produzione «determinati ai sensi degli articoli 5, 6, 7, 8 e 11», ossia i componenti di per sé rilevanti ai fini IRAP - escluse dunque le spese per il personale. In altri termini, le variazioni IRPEF-IRES intervenivano su un imponibile IRAP già «lordizzato» delle spese per il personale. Pertanto, sotto questo profilo, non sembrerebbe aver senso, oggi, ricostruire retrospettivamente, ai fini delle istanze di rimborso telematiche, l'IRAP riferibile alle predette spese per il personale apportando variazioni rimaste in passato ininfluenti ai fini della determinazione del tributo regionale.

Sembra dunque possibile concludere nel senso che risulta deducibile dall'imponibile IRPEF-IRES, ai sensi dell'art. 2 del D.L. n. 201/2011, 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 in deducibili ai fini del medesimo tributo secondo le norme *ratione temporis* vigenti.

## **Prevalenza della qualificazione delle spese per il personale rispetto alla relativa classificazione contabile**

Con riferimento alla posizione della generalità

delle imprese, costituisce, poi, un logico corollario del suddetto criterio di determinazione dell'IRAP deducibile la rilevanza di tutte le «spese per il personale» imputate nel conto economico aventi detta natura, a prescindere dalla loro classificazione contabile.

Come già osservato, infatti, l'art. 2 del D.L. n. 201/2011 pone primario riferimento, al fine di individuare la quota di IRAP deducibile, alle «spese per il personale» imponibili, con ciò correlando la deduzione di cui all'art. 99 del T.U.I.R. all'IRAP analiticamente riferibile all'ammontare in deducibile dei costi del personale *tout court*. D'altronde, ai fini IRAP, le spese per il personale dipendente e assimilato non sono ammesse comunque in deduzione, a prescindere dalla loro imputazione nella voce B.9) del conto economico (art. 5, comma 3, del D.Lgs. n. 446/1997). Di converso, in base al principio di correlazione di cui al comma 4 dell'art. 5, anche i costi iscritti in voci tendenzialmente irrilevanti ai fini IRAP possono essere dedotti dall'imponibile del tributo regionale, ove «correlati» a componenti rilevanti di periodi d'imposta precedenti o successivi.

In definitiva, come implicitamente confermato dall'Agenzia delle entrate nel riportato passaggio della circolare n. 8/E del 2013, la natura oggettiva dei costi in questione prevale sulla relativa classificazione contabile in voci di bilancio tendenzialmente irrilevanti ai fini della determinazione del valore della produzione netta.

Quanto alla concreta individuazione delle spese per il personale classificate in voci diverse dalla B.9), l'Agenzia pone diretto riferimento alle varie tipologie di accantonamento attinenti al rapporto di lavoro, a fronte di costi da sostenere in esercizi successivi. In queste fattispecie, la natura del costo è chiaramente riconducibile al rap-

### **Note:**

(19) I cui effetti in tema di IRAP sono decorsi a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

(20) La citata disposizione stabiliva, infatti, che, «i componenti positivi e negativi che concorrono alla formazione del valore della produzione, così come determinati ai sensi degli articoli 5, 6, 7, 8 e 11, si assumono apportando ad essi le variazioni in aumento o in diminuzione previste ai fini delle imposte sui redditi».

porto di lavoro, pur caratterizzandosi per una determinazione in termini (ancora) estimativi (21). Analoghe conclusioni debbono raggiungersi per gli oneri straordinari, purché ovviamente riconducibili alle «spese di lavoro dipendente», come è nell'ipotesi dei costi sostenuti a fronte di piani straordinari di incentivazione all'esodo del personale (22).

Sempre nella medesima ottica, infine, detto criterio generale trova applicazione per tutti i periodi di imposta interessati dalle istanze di rimborso, prescindendo quindi dai mutamenti intervenuti, a decorrere dal 2008, nei principi di determinazione della base imponibile del tributo regionale.

#### Note:

(21) In questo senso si era già espressa l'Assonime, secondo cui «pare preferibile determinare l'IRAP deducibile dal reddito IRES/IRPEF computando anche tali accantonamenti, proprio in quanto espressivi di costi per il personale di competenza dell'esercizio; ciò in linea con le regole di determinazione del reddito d'impresa. Naturalmente, se questi accantonamenti si rivelassero ex post eccessivi, ciò determinerebbe un corrispondente recupe-

ro a tassazione della quota di IRAP dedotta» (circolare 28 maggio 2012, n. 14, par. 2.3, in sintesi in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; cfr. anche G. Ferranti, «Le istanze di rimborso per l'IRAP sul costo del lavoro: le questioni da risolvere», in *Corr. Trib.* n. 11/2013, pag. 848). L'Agenzia delle entrate si mostra dello stesso avviso riconoscendo espressamente, nel par. 1.1. della circolare n. 8/E del 2013, cit., «la necessità di recuperare a tassazione la quota IRAP dedotta nel caso in cui la quota accantonata si rilevi successivamente superiore a quella effettivamente sostenuta». La soluzione fornita, del tutto logica e condivisibile in quanto espressiva del generale divieto di doppia deduzione proprio del sistema delle imposte dirette, potrebbe forse meglio temperarsi, sul piano applicativo, con il dare rilevanza, ai fini della determinazione delle spese per il personale «imponibili» ai fini IRAP del periodo d'imposta in cui si concluda l'eccessività dell'accantonamento, alla sopravvenienza attiva rappresenta proprio da tale *surplus*. In altri termini, piuttosto che recuperare autonomamente a tassazione la quota di IRAP dedotta nel periodo di stima (eccessiva) dell'accantonamento, l'impresa potrebbe scomputare, con identico risultato, dalle spese per il personale «imponibili» ai fini IRAP del periodo di (minore) realizzo del costo il valore della predetta sopravvenienza attiva, espressiva del limitato utilizzo del fondo accantonato.

(22) Cfr. il principio contabile OIC «Interpretativo I» del 13 luglio 2005, pag. 7, ove si esclude la classificazione alla voce B.9.e) degli oneri in questione. L'Agenzia delle entrate si esprime in questo senso nella circolare n. 8/E del 2013, cit., affermando la rilevanza ai fini di interesse delle «somme corrisposte a titolo di incentivo all'esodo» *tout court*, a prescindere dunque dalla relativa classificazione contabile.

## RIVISTE



## Dialoghi Tributari

Bimestrale di riflessioni operative e sistematiche sulla tassazione attraverso le aziende

Coordinamento scientifico: Raffaello Lupi, Dario Stevanato

Con uno stile "snello e di sostanza" la Rivista, promossa dalla Fondazione Studi Tributari, inquadra **casi particolari** e **novità fiscali** in una cornice sistematica della **tassazione analitico-aziendale** dove tutti i **protagonisti dell'operatività tributaria** possono riconoscersi.

Gli argomenti vengono proposti sul sito [postilla.it](http://postilla.it) e [fondazionestudistributari.com](http://fondazionestudistributari.com).

**Abbonamento annuale: € 182,00**  
**Supporto: carta, web, tablet**

#### Per informazioni:

- **Servizio Informazioni Commerciali:**  
Tel. 02.82476794  
E-mail: [info.commerciali@wki.it](mailto:info.commerciali@wki.it)
- **Agenzia Ipsoa di zona**  
([www.ipsoa.it/agenzie](http://www.ipsoa.it/agenzie))
- **shop.wki.it/dialoghi**