

**CIRCOLARE N. 23 DEL 26 SETTEMBRE 2016**

**IMPOSIZIONE DIRETTA**

**Questioni applicative modelli di dichiarazione IRAP 2016 e UNICO 2016-SC – La deduzione dei costi per il personale dipendente a tempo indeterminato per l'IRAP – L'obbligo di segnalazione per le partecipazioni CFC**

## Abstract

Con la presente circolare analizziamo alcune questioni che ci sono state prospettate dalle nostre associate riguardanti la deduzione dalla base imponibile dell'IRAP dei costi per il personale dipendente a tempo indeterminato e l'obbligo di segnalazione nel modello di dichiarazione delle partecipazioni di controllo in società residenti in Paesi a fiscalità privilegiata ai sensi dell'art. 167 del TUIR. Per quanto concerne l'IRAP, si tratta, in particolare, dei seguenti temi: a) il coordinamento fra la nuova deduzione, di tipo analitico, e le deduzioni fisse applicabili in base alla normativa precedente, e tuttora operanti; b) l'applicabilità della nuova deduzione per alcune tipologie di costi inerenti la risoluzione del rapporto di lavoro, quali, ad esempio, quelli stanziati a fronte di controversie con i dipendenti, oppure relativi ad erogazioni spettanti al personale dipendente dopo la cessazione del rapporto di lavoro (incentivi all'esodo, ecc.); c) i criteri di deduzione applicabili ai costi relativi al trattamento di fine rapporto da parte dei soggetti IAS-*adopter*.

In merito alla seconda questione, invece, segnaliamo le difficoltà che l'onere dichiarativo in esame comporta per le imprese e indichiamo il comportamento che, a nostro parere, è opportuno adottare.

## INDICE

Introduzione	p. 4
1. IRAP: deduzione dei costi del personale	p. 4
1.1 Il coordinamento fra le deduzioni fisse e la deduzione analitica	p. 4
1.2 I costi per gli incentivi all'esodo e altri costi inerenti alla risoluzione del rapporto di lavoro	p. 7
1.3 La deduzione del TFR da parte delle imprese <i>IAS-adopter</i>	p.10
2. L'obbligo di segnalazione nel modello di dichiarazione delle partecipazioni di controllo in società residenti in Paesi a fiscalità privilegiata ai sensi dell'art. 167 del TUIR.	p.14

## Introduzione

Con le nostre circolari numeri 7 e 21 del 2015 abbiamo illustrato la nuova disciplina della deduzione dalla base imponibile IRAP delle spese per il lavoro dipendente a tempo indeterminato introdotta dalla legge di stabilità 2015, commentando anche le istruzioni fornite, al riguardo, dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 22/E del 9 giugno 2015.

Torniamo ora sull'argomento, anche in vista della presentazione della dichiarazione, per segnalare alcune incertezze manifestate da parte di alcune imprese associate, concernenti essenzialmente l'ambito oggettivo della deduzione. In particolare, le questioni prospettate riguardano tre aspetti: a) il coordinamento fra la nuova deduzione, di tipo analitico, e le deduzioni fisse applicabili in base alla normativa precedente, e tuttora operanti; b) l'applicabilità della nuova deduzione per alcune tipologie di costi inerenti la risoluzione del rapporto di lavoro, quali, ad esempio, quelli stanziati a fronte di controversie con i dipendenti, oppure relativi ad erogazioni spettanti al personale dipendente dopo la cessazione del rapporto di lavoro (incentivi all'esodo, ecc.); c) i criteri di deduzione applicabili ai costi relativi al trattamento di fine rapporto da parte dei soggetti IAS-*adopter*.

Con la circolare n. 17 del 2016 abbiamo invece esaminato il nuovo onere dichiarativo riguardante il modello UNICO 2016-SC e relativo alla segnalazione nel modello di dichiarazione delle partecipazioni di controllo in società residenti in Paesi a fiscalità privilegiata ai sensi dell'art. 167 del TUIR. Anche su questo tema torniamo in questa sede in vista dell'imminente termine di scadenza per la presentazione dei modelli di dichiarazione per i dubbi che sono rimasti ancora insoluti.

## 1. IRAP: deduzione dei costi del personale

### 1.1 Il coordinamento fra le deduzioni fisse e la deduzione analitica

Nelle nostre citate circolari nn. 7 e 21 del 2015 abbiamo osservato che la norma sulla deducibilità analitica dei costi per il personale dipendente a tempo indeterminato, così come formulata, non sostituisce le preesistenti deduzioni parziali dei costi per il personale dipendente previste dall'art. 11 del decreto legislativo n. 446 del 1997 (cosiddette deduzioni per la riduzione del cuneo fiscale), ma si aggiunge ad esse,

consentendo la deduzione della parte dei costi che in base alla preesistente disciplina rimanevano indeducibili.

In altri termini, la nuova norma non abolisce le deduzioni fisse e quelle altre stabilite dall'art. 11, ma permette di dedurre *“la differenza tra il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato e le deduzioni spettanti ai sensi dei commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis1 e 4-quater del presente articolo”*. In sostanza, la deducibilità analitica dei costi per il lavoro dipendente a tempo indeterminato è concepita come un completamento delle deduzioni già previste per la riduzione del cosiddetto “cuneo fiscale” relativo al lavoro. Queste ultime, pertanto, sono rimaste formalmente applicabili e la nuova deduzione si aggiunge ad esse fino a concorrenza del costo complessivo sostenuto a titolo di lavoro dipendente a tempo indeterminato. Questa tecnica legislativa è indubbiamente piuttosto peculiare: il legislatore avrebbe potuto semplicemente riformulare l'art. 11 sostituendo le deduzioni parziali preesistenti dei costi di lavoro a tempo indeterminato con la deduzione integrale di tali costi, e lasciando soltanto quelle che riguardano i contratti a tempo determinato. La diversa scelta operata deriva probabilmente da esigenze di semplicità nell'elaborazione della norma, per evitare il rischio di sostanziali errori nella formulazione di una disciplina piuttosto complessa e articolata.

Resta, comunque, indubbio che la volontà legislativa era di introdurre una deduzione analitica dell'intero ammontare dei costi per il personale dipendente a tempo indeterminato; e tale finalità emerge chiaramente dagli atti parlamentari.

Il modello di dichiarazione tiene ovviamente conto di questa base normativa e distingue le deduzioni stabilite in importi fissi dalla deduzione analitica del costo del lavoro a tempo indeterminato. Le relative istruzioni, coerentemente a tale impostazione, contengono l'elenco delle deduzioni previste dal citato articolo 11, fruibili per il periodo d'imposta 2015, indicando come ultima voce la *“deduzione del costo residuo per il personale dipendente (comma 4-octies, introdotto dall'articolo 1, comma 20, della legge 23 dicembre 2014, n. 190)”*.

Tale specificazione, peraltro, non ci sembra che possa comportare restrizioni alla deduzione qualora il contribuente non indichi in modo esatto l'ammontare delle deduzioni fisse – o non le indichi del tutto – e di conseguenza risulti inesatto, per eccesso, anche l'ammontare della deduzione residuale analitica. In tale situazione, la deduzione analitica avrebbe, in sostanza, anche la funzione di ricomprendere ciò che non è stato indicato nei precedenti righe. Ciò che appare rilevante, piuttosto, è che

l'ammontare complessivo della deduzione dei costi per il personale dipendente a tempo indeterminato non superi l'ammontare dei costi effettivamente sostenuti a questo titolo.

Riguardo alla sanzionabilità di tali comportamenti, osserviamo che l'art. 1, comma 2, del decreto legislativo n. 471 del 1997, dispone l'applicazione della sanzione amministrativa dal 90 al 180 per cento, fra l'altro, nei casi di "indebite deduzioni dall'imponibile". Nel caso in esame, si potrebbe verificare che l'ammontare delle deduzioni fisse indicato nella dichiarazione sia inferiore a quello effettivamente spettante, e che, di conseguenza, come ipotizzato, risulti indicato – per un importo corrispondente – un ammontare di costo residuale deducibile superiore a quello calcolato sulla base della differenza fra il costo complessivo per il lavoro a tempo indeterminato e le deduzioni fisse correttamente applicabili alla stessa tipologia di lavoro. In tale evenienza, non ci sembra, tuttavia, che possa essere contestata un'indebita deduzione, trattandosi di deduzioni fra loro comunque fungibili<sup>1</sup>.

Più precisamente, la suddetta inesatta compilazione della dichiarazione dovrebbe rientrare, a nostro avviso, nella previsione dell'art. 6, comma 5bis, del decreto legislativo n. 472 del 1997, secondo cui "*non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo*". Questi due requisiti, secondo l'orientamento della Corte di Cassazione<sup>2</sup>, devono ricorrere congiuntamente affinché la violazione sia catalogabile tra quelle meramente formali non sanzionabili. Nel caso di specie, sembra che effettivamente ricorrano entrambi i requisiti, in quanto la mancata o inesatta indicazione delle deduzioni fisse non incide sulla determinazione dell'imponibile e non può nemmeno ritenersi che l'inesatta rappresentazione ostacoli le attività di controllo, dato che l'ammontare dei costi

<sup>1</sup> In quest'ottica, a nostro avviso, dovrebbe essere risolto un dubbio sollevato dalle imprese relativo alla deduzione dei costi del personale addetto alla ricerca e sviluppo che, ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. a), n. 5, del d.lgs. n. 446/1997 spetta [ai soggetti di cui all'art. 3, lettere da a) a e), del d.lgs. n. 446/1997] "*a condizione che l'attestazione di effettività degli stessi sia rilasciata dal presidente del collegio sindacale*" oppure dai soggetti indicati da tale disposizione. Senonché, i costi in esame possono riferirsi anche a personale assunto a tempo indeterminato sicché le imprese che sostengono tali costi ritengono di poterli dedurre integralmente non a titolo di costi per il personale addetto alla ricerca e sviluppo ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. a), n. 5, d.lgs. n. 446/1997, bensì quali costi relativi a personale assunto a tempo indeterminato con ciò evitando l'onere economico e procedurale rappresentato dalla c.d. attestazione di effettività dianzi citata. In altri termini, secondo questa soluzione che riteniamo di condividere, la c.d. attestazione di effettività si renderebbe necessaria solo per la deduzione dei costi relativi al personale addetto alla ricerca e sviluppo non assunto a tempo indeterminato.

<sup>2</sup> Cfr. la sentenza n. 8326 del 27 aprile 2016.

deducibili, in quanto relativi al personale a tempo indeterminato, risulta dalle scritture contabili e può essere controllato dall'Amministrazione finanziaria senza che possa costituire un ostacolo l'indicazione inesatta in dichiarazione degli importi fissi deducibili; importi che, come si è detto, sono sostanzialmente assorbiti dalla nuova deduzione analitica<sup>3</sup>.

Sul punto, comunque, sarebbe auspicabile un intervento chiarificatorio dei competenti organi dell'Amministrazione finanziaria.

### **1.2 I costi per gli incentivi all'esodo e altri costi inerenti alla risoluzione del rapporto di lavoro**

Nelle nostre precedenti circolari numeri 7 e 21 del 2015, avevamo osservato che, in linea di principio, i costi deducibili vanno individuati in quelli che trovano fondamento sul rapporto di lavoro, considerando come tali non solo quelli sostenuti in costanza di

<sup>3</sup> Per completezza d'informazione, ricordiamo che in alcuni casi i costi che trovano fondamento nel rapporto di lavoro sono classificati in voci del conto economico rilevanti ai fini IRAP, in voci cioè ricomprese nella base imponibile IRAP; tant'è che anche prima dell'innovazione in parola – quella cioè che riconosce la deduzione integrale dei costi relativi a rapporti di lavoro a tempo indeterminato – i contribuenti dovevano dapprima riprendere a tassazione i costi in esame mediante apposita variazione in aumento e poi fruire attraverso corrispondenti variazioni in diminuzione delle deduzioni eventualmente spettanti a vario titolo (le c.d. deduzioni fisse e le altre deduzioni previste dall'art. 11 del d.lgs. n. 446/1997: riduzione del cuneo fiscale, ecc.). Questo stesso meccanismo trova ora applicazione anche per quanto concerne la deduzione dei costi riferiti a rapporti di lavoro a tempo indeterminato classificati in voci del conto economico rilevanti ai fini IRAP, nel senso che anche in questo caso i contribuenti, secondo le indicazioni dei modelli di dichiarazione, devono dapprima riprendere a tassazione la generalità dei costi in esame e poi fruire, mediante variazioni in diminuzione, delle c.d. deduzioni fisse (e delle altre deduzioni previste dall'art. 11 del d.lgs. n. 446/1997) e della deduzione del costo residuo. Sennonché, visto che si tratta di costi integralmente deducibili, diverse imprese si stanno chiedendo se sia possibile per semplicità dedurre il costo in esame direttamente dalla base imponibile, assumendo cioè il costo in esame come individuato in bilancio ed evitando così di dover operare le citate variazioni di senso inverso. Si tratterebbe, a ben vedere, di compiere un ulteriore passo in avanti rispetto a quello da noi dianzi ipotizzato nel testo di questa circolare, nel senso che se si aderisce alla tesi secondo cui la scomposizione della deduzione complessivamente spettante tra deduzione c.d. fissa (e altre deduzioni previste dall'art. 11 del d.lgs. n. 446/1997) e deduzione c.d. per differenza assuma una valenza meramente espositiva in sede di compilazione del modello di dichiarazione – con conseguente irrilevanza di tale comportamento ai fini sanzionatori – dovrebbe conseguentemente ammettersi la possibilità di fruire della deduzione in parola direttamente in diminuzione dalla base imponibile. Al riguardo, ci limitiamo solo ad osservare che nel primo caso i contribuenti indicano il costo complessivamente deducibile nei relativi quadri del modello così come richiesto dalle relative istruzioni, mentre in questo modo le istruzioni verrebbero superate *in toto* in quanto l'importo deducibile non transiterebbe nei citati quadri. Ovviamente, anche in questo caso si tratterebbe di un errore di tipo formale, di una violazione cioè che concerne la mera esposizione di dati nei modelli di dichiarazione, in quanto verrebbe comunque dedotto l'importo complessivamente spettante. Ciò nonostante, attesa l'attuale impostazione dei modelli di dichiarazione, riterremo necessaria a tal fine una conferma ufficiale da parte dei competenti organi.

rapporto, ma anche, ad esempio, le erogazioni previste dal contratto di lavoro che spettano al personale dipendente in occasione della cessazione del rapporto – o anche dopo tale momento – come gli incentivi all'esodo o i benefici consistenti nella possibilità di acquisire gratuitamente beni o servizi la cui produzione o commercio forma l'oggetto dell'attività dell'impresa, trattandosi comunque di componenti retributive anche se differite<sup>4</sup>.

Questi costi, peraltro, formano l'oggetto, di regola, di accantonamenti, dato che le relative obbligazioni a carico dell'impresa si formeranno giuridicamente solo nel corso di esercizi futuri, quando saranno realizzati i presupposti dell'erogazione a favore del dipendente.

Ai fini dell'IRAP, come noto, gli accantonamenti, in via generale, non concorrono alla formazione della base imponibile: l'art 5 del decreto legislativo n. 446 del 1997, infatti, esclude dalle voci rilevanti del conto economico quelle di cui ai numeri 12 e 13 dell'aggregato B di cui all'art. 2425 del codice civile, che riguardano, rispettivamente, gli "accantonamenti per rischi" e gli "altri accantonamenti". La ragione dell'esclusione risiede nel fatto che tali costi, pur partecipando alla formazione del valore dell'attività caratteristica (e cioè dell'attività ordinaria oggetto di imposizione ai fini IRAP), riflettono delle valutazioni e, quindi, non presentano quelle caratteristiche di certezza che si è ritenuto opportuno perseguire nella determinazione della base imponibile.

Tali costi, peraltro, non sono esclusi indefinitamente dal calcolo della base imponibile, ma acquisiranno rilevanza al verificarsi dell'evento che ha costituito il presupposto del relativo stanziamento in bilancio, e cioè, in sostanza, nel periodo d'imposta nel quale il costo sarà effettivamente sostenuto. Ciò comporta, con riferimento alla disciplina transitoria della nuova normativa, che anche i fondi relativi ad oneri per il personale dipendente a tempo indeterminato stanziati in bilancio in esercizi antecedenti quello in cui la norma stessa è operante (quello in corso al 31 dicembre 2014), assumeranno rilievo a partire da tale periodo d'imposta nel caso in cui si verificheranno gli eventi che hanno determinato lo stanziamento. In altri termini, la possibilità di dedurre i costi del

---

<sup>4</sup> Secondo qualche commentatore, l'ambito oggettivo della deduzione dovrebbe essere circoscritto alle sole retribuzioni correnti e non comprendere anche i suddetti costi. Questa tesi, a nostro avviso, non è fondata per le seguenti ragioni: in primo luogo perché essa non trova riscontro nella formulazione letterale della norma che, come noto, fa riferimento genericamente al "*costo complessivo per il personale dipendente a tempo indeterminato*"; in secondo luogo, tale tesi non appare condivisibile sul piano economico in quanto si tratta, pur sempre, di costi per retribuzioni differite, come risulta ben evidenziato, fra l'altro, dai principi contabili internazionali che impongono di rilevare tali costi nell'esercizio in cui il dipendente ha prestato la propria attività lavorativa e non nel momento dell'effettiva erogazione.

lavoro non sembra derogare al principio di carattere generale che preclude la deduzione degli accantonamenti i quali, pertanto, continuano ad essere indeducibili dal valore della produzione nel periodo in cui sono rilevati nel conto economico, anche se si riferiscono al personale dipendente a tempo indeterminato. La deducibilità dei costi per tale tipologia di personale dovrebbe consentire, però, di operare la deduzione nell'esercizio in cui le spese previste saranno specificate, attraverso una variazione in diminuzione extracontabile dell'imponibile IRAP<sup>5</sup>.

Qualora, invece, i costi in questione non avessero formato l'oggetto di un accantonamento negli esercizi antecedenti quello in cui l'impresa eroga le somme dovute ai dipendenti, gli stessi saranno deducibili nell'esercizio di imputazione a conto economico; esercizio che coinciderebbe con quello dell'effettiva erogazione, senza, pertanto, dover effettuare una variazione extracontabile.

Ciò posto, si è dubitato se i costi in questione possano essere dedotti – beninteso nell'anno del loro sostenimento – anche nei casi in cui fossero previsti nel quadro di un'operazione di natura straordinaria. In tale ipotesi, essi sarebbero classificabili, in base ai principi contabili, nella voce E 21 (oneri straordinari)<sup>6</sup>. Tale classificazione potrebbe portare a escludere la rilevanza di questi costi come, in generale, delle componenti straordinarie del conto economico, secondo quanto stabilito dall'art. 5 del decreto legislativo n. 446 che non considera fra le voci di conto economico rilevanti ai fini del computo della base imponibile i proventi e gli oneri di cui all'aggregato E.

Si deve tener presente, infatti, che la nuova deduzione è stata riconosciuta senza modificare il principio generale previsto dall'art. 5 del decreto legislativo n. 446 del 1997: il principio, cioè, secondo cui il valore della produzione imponibile è stabilito, per le società di capitali, con riferimento alle lettere A) e B) dell'art. 2425 del codice civile, con esclusione di alcune voci, fra cui quella del n. 9) – che riguarda per l'appunto i costi per il personale – e con l'esclusione, altresì, in quanto non richiamata, della lettera E), che riguarda gli oneri e i proventi straordinari.

<sup>5</sup> Cfr. il punto 9.2 della circolare n. 12 del 19 febbraio 2008, in cui l'Agenzia delle entrate aveva chiarito – per gli accantonamenti in generale – che gli stessi sono indeducibili per disposizione di legge, ma che i relativi costi possono essere successivamente portati in deduzione dall'IRAP al momento dell'effettivo sostenimento, ancorché non risultino imputati al conto economico bensì portati a diretto utilizzo dei correlati fondi.

<sup>6</sup> Tale osservazione vale per i bilanci relativi a esercizi finanziari aventi inizio prima del 1° gennaio 2016, poiché l'art. 6 del decreto legislativo n. 139 del 2015, ha modificato l'art. 2425 del codice civile sopprimendo tale aggregato a partire da bilanci relativi a esercizi finanziari aventi inizio a partire dalla suddetta data. E su questa novità si attendono le opportune regole fiscali di adattamento.

In sostanza, la nuova disposizione tende a incentivare la formazione di rapporti di lavoro a tempo indeterminato e, a tale scopo, riconosce una deduzione in deroga alla normativa generale – rimasta invariata – che stabilisce i criteri di determinazione dell'imponibile con riferimento diretto alla classificazione dei componenti positivi o negativi in determinate voci del conto economico e, in particolare, quelle attinenti all'attività caratteristica dell'impresa.

A nostro avviso, tali dubbi potrebbero ritenersi superati in base al rilievo che la norma sulla deduzione prescinde dai criteri di determinazione del valore della produzione previsti dall'art. 5. In tale ottica, dunque, non sarebbe dirimente, ai fini del riconoscimento della deduzione, il fatto che i costi in esame non siano compresi in una voce rilevante ai fini della determinazione dell'imponibile secondo i criteri generali. Ciò in quanto la norma prescinde dalle regole generali di determinazione dell'imponibile, le quali, come noto, fanno riferimento a determinate componenti del conto economico, escludendone altre, fra le quali quelle del rigo B9 – che riguarda proprio i costi correnti per il personale – e l'aggregato E che riguarda i proventi e gli oneri straordinari. Del resto, se così non fosse, la norma creerebbe una disparità di trattamento fra le imprese industriali e le imprese bancarie e finanziarie; per queste ultime, infatti, le regole di formazione del bilancio non prevedono un aggregato relativo a proventi e oneri straordinari. La logica che presiede la nuova disposizione agevolativa, in altri termini, ci sembra che sia proprio quella di mantenere immutati i criteri generali concernenti la base imponibile, riconoscendo la deduzione dei costi per il personale dipendente a tempo indeterminato come una deroga a tali criteri. La questione, tuttavia, è molto delicata e sul tema sarebbe quanto mai opportuno un intervento chiarificatore dell'Amministrazione finanziaria.

### **1.3 La deduzione del TFR da parte delle imprese IAS-adopter**

Quanto abbiamo illustrato a proposito degli accantonamenti, non dovrebbe riguardare, in linea di principio, gli stanziamenti del trattamento di fine rapporto. In proposito, l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 22/E del 2015, ha condiviso la nostra impostazione – espressa nella ricordata circolare n. 7 del 2015 – secondo cui i costi relativi al TFR sono deducibili nello stesso esercizio in cui sono stanziati e non negli esercizi successivi in cui la spesa sarà effettivamente sostenuta con l'erogazione del TFR al titolare del diritto. Ciò sul presupposto che i costi rilevati in bilancio a questo titolo non riflettono mere valutazioni – come per gli accantonamenti veri e propri – bensì un debito certo, determinato secondo specifiche regole civilistiche.

Tale impostazione deve ritenersi valida, in linea generale, anche per le imprese che adottano principi contabili internazionali, anche se tali soggetti procedono, come è noto, alla quantificazione e all'allocazione in bilancio di tali oneri con sistemi peculiari.

In particolare, il principio IAS 19 tende a valutare l'importo che si renderà dovuto dall'impresa alla presumibile data di cessazione del rapporto, prevedendo uno stanziamento annuale al fondo TFR determinato "per massa" sulla globale "forza lavoro" e sulla base di stime attuariali. La disciplina civilistica e contabile italiana, invece, essendo basata sull'ipotesi di contemporanea cessazione di tutti i rapporti di lavoro alla data di riferimento del bilancio, impone che l'accantonamento annuale segua la maturazione giuridica del diritto al trattamento di fine rapporto e sia operato "pro capite", cioè per singolo dipendente. In definitiva, i soggetti IAS-*adopter*, in applicazione di questo particolare criterio attuariale (e per massa) possono trovarsi ad operare accantonamenti annuali a volte superiori a volte inferiori ai corrispondenti importi maturati secondo le disposizioni civilistiche.

Più precisamente, nel bilancio IAS il valore attualizzato del fondo (c.d. DBO) è iscritto nello stato patrimoniale e sostituisce idealmente il valore contabile del TFR. In contropartita, la società è tenuta a rilevare: a) nel conto economico le componenti di c.d. *service cost*, rappresentativo dei costi riferibili alle prestazioni di lavoro correnti al netto della componente finanziaria, e di c.d. *interest cost*, derivante dagli interessi maturati nell'anno sul TFR e b) in OCI (*Other Comprehensive Income*) gli utili o le perdite attuariali, derivanti dalle differenze tra precedenti stime e quanto realmente verificato nonché dalle variazioni delle ipotesi attuariali<sup>7</sup>.

La circostanza che alcune componenti vengano rilevate nello stato patrimoniale in contropartita OCI mentre altre transitino a conto economico, come è noto, non incide ai fini IRES sulla rilevazione dell'importo deducibile. Si tratta infatti semplicemente di una modalità di contabilizzazione del TFR che non deriva da una diversa natura delle varie poste di bilancio. In sostanza, l'importo del TFR riferibile a ciascun esercizio rimane commisurato, ai fini dell'IRES, alla somma algebrica di tutti i vari elementi considerati dai principi contabili internazionali indipendentemente dalla loro appostazione contabile<sup>8</sup>, ma con il limite dell'importo maturato ai fini civilistici ai sensi 2120 del cod. civ.

<sup>7</sup> Si ricorda peraltro che, per gli utili o perdite attuariali, la versione originaria dello IAS 19 prevedeva tre opzioni contabili diverse: 1) l'imputazione a conto economico, 2) l'imputazione a stato patrimoniale e 3) la rilevazione delle variazioni a conto economico solo se se eccedenti il 10 per cento (cd. metodo del corridoio). Le modifiche allo IAS 19 in vigore del 2013 hanno eliminato le opzioni contabili diverse dalla imputazione immediata a patrimonio netto con transito in OCI (*other comprehensive income*).

Ciò premesso, non c'è dubbio che anche ai fini IRAP la spesa deducibile non può superare l'importo maturato sotto il profilo giuridico ai sensi del citato art. 2120 del cod. civ. e ciò non solo in ragione di una naturale simmetria con le imprese ITA GAAP, ma anche e soprattutto perché tale è l'entità dell'accantonamento giustificabile come un effettivo debito in senso giuridico. Sicché, laddove in base al criterio attuariale l'impresa IAS adopter si trovi ad imputare un maggior importo, tale ulteriore imputazione non può assumere rilevanza fiscale.

Ciò di cui si discute, invece, è se il debito corrispondente al TFR maturato ai sensi dell'art. 2120 del cod. civ. possa trovare riconoscimento ai fini IRAP anche a prescindere dallo stanziamento di bilancio, anche cioè nel caso in cui la somma delle componenti di c.d. *service cost* e *interest cost* e perdite/utili attuariali risulti inferiore al debito maturato civilisticamente.

A quanto ci risulta la prassi seguita da molte imprese è stata nel senso di porre riferimento all'entità del debito rilevante civilisticamente a prescindere dalla previa imputazione contabile. E ciò in considerazione del fatto che la norma in esame pone un obiettivo riferimento alla deducibilità del costo del lavoro, a prescindere da qualsiasi riferimento alle risultanze del bilancio<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> Ai fini dell'IRES, come noto, l'art. 2 del decreto ministeriale 8 giugno 2011, dispone che *"I componenti reddituali fiscalmente rilevanti, imputati direttamente al prospetto delle altre componenti di conto economico complessivo (OCI), concorrono alla formazione del reddito imponibile"*. In sostanza, tale principio dovrebbe ritenersi applicabile anche ai fini dell'IRAP, ove si tratti di costi riferibili al TFR: infatti, lo stesso art. 2, da un canto, dispone, al secondo comma che *"i componenti fiscalmente rilevanti ai sensi delle disposizioni del decreto IRAP, imputati direttamente a patrimonio netto o al prospetto delle altre componenti di conto economico complessivo (OCI), concorrono alla formazione della base imponibile IRAP al momento dell'imputazione a conto economico"*, dall'altro precisa anche che *"se per tali componenti non è mai prevista l'imputazione a conto economico la rilevanza fiscale è stabilita secondo le disposizioni di cui al decreto IRAP indipendentemente dall'imputazione a patrimonio netto o al prospetto delle altre componenti di conto economico complessivo (OCI)"*. Ricadono in questa ipotesi le componenti del TFR costituite dagli utili e dalle perdite attuariali che sono imputate direttamente ad OCI. Tali componenti, pertanto, non vengono mai imputate a conto economico, ma formano oggetto di riserve che saranno liberate al momento dell'erogazione del TFR.

<sup>9</sup> Questa soluzione interpretativa, secondo coloro che la sostengono, sembrerebbe trovare ulteriore fondamento anche in quello che si ritiene essere il corretto trattamento fiscale del TFR riferibile al personale addetto alla ricerca e sviluppo. I costi relativi a tale tipologia di personale, ivi compreso il relativo TFR, sono individuati dall'art. 11, comma 1, lett. a), n. 5, del d.lgs. n. 446/1997, ponendo attenzione esclusivamente alla natura giuridica di tali oneri e non al relativo dato di bilancio o, per meglio dire, a prescindere dalla previa imputazione in bilancio degli stessi. Sicché, se questo è vero, secondo i fautori di questa tesi ne discenderebbero due ordini di implicazioni: 1) da un lato, visto che l'art. 11, comma 1, lett. a), n. 5, del d.lgs. n. 446/1997 è ancora vigente, per i costi relativi al personale addetto alla ricerca dovrebbe continuare a valere la medesima regola applicabile prima dell'introduzione dell'innovazione in commento, 2) dall'altro lato – ed in ciò risiede l'aspetto innovativo di questa opzione interpretativa – che

Altre imprese, nell'incertezza, hanno seguito la tesi di dedurre il minore fra ciò che risulta maturato civilisticamente e l'ammontare complessivo delle imputazioni di bilancio in analogia a quanto previsto ai fini IRES<sup>10</sup>.

Sul punto sarebbe opportuno un chiarimento da parte dei competenti organi dell'Amministrazione finanziaria nell'ottica comunque di evitare su questo aspetto, non chiarito dalle disposizioni fiscali, l'applicazione di eventuali sanzioni.

---

identico trattamento dovrebbe essere riconosciuto al TFR riferibile alla generalità dei dipendenti assunti a tempo indeterminato, posto che anche in questo caso, lo abbiamo visto, la norma che legittima la deduzione integrale di questi costi pone attenzione esclusivamente alla tipologia di onere sostenuto senza alcun riferimento alla relativa posta contabile.

<sup>10</sup> In sostanza, secondo questa seconda tesi, dovrebbe trovare applicazione una regola che conduce a risultati analoghi a quelli riscontrabili con l'applicazione del criterio di determinazione del TFR deducibile ai fini dell'IRES, disposto dall'art. 2, comma 4, del decreto ministeriale n. 48 del 1° aprile 2009 (c.d. "primo decreto IAS"). Tale norma dispone, in particolare, che *"per i soggetti IAS gli accantonamenti ai fondi di cui all'articolo 105, commi 1 e 2, del testo unico, deducibili in ciascun esercizio sono determinati in misura non superiore alla differenza fra l'importo complessivo dei fondi calcolati al termine dell'esercizio in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali che regolano il rapporto di lavoro dei dipendenti, e l'importo di tali fondi fiscalmente riconosciuto al termine dell'esercizio precedente, assunto al netto degli utilizzi dell'esercizio. Concorrono a determinare gli accantonamenti tutte le componenti positive e negative iscritte a conto economico o a patrimonio netto in contropartita di detti fondi"*. Riguardo a tale criterio, la relazione illustrativa al decreto ministeriale n. 48 del 2009, ha ulteriormente chiarito che: *"qualora in un esercizio l'importo complessivo di tali poste contabili [costo per prestazioni di lavoro correnti, interessi maturati sul valore dell'obbligazione, costi relativi a prestazioni di lavoro passate e utili/perdite attuariali n.d.r.] sia inferiore a quello delle quote di TFR maturate ex articolo 2120 del codice civile, la differenza sarebbe recuperata in un esercizio successivo, ove in tale esercizio si verifichi la situazione inversa"*.

Anche ai fini dell'IRAP, dunque, si dovrebbe coerentemente rendere deducibile la parte che coincide con il debito già specificato – vale a dire con quanto rappresenta un'obbligazione già esistente – e differire la deduzione della parte eccedente all'esercizio in cui la spesa viene a manifestarsi concretamente con l'erogazione ai dipendenti aventi diritto.

Se, invece, si verifica una situazione inversa, nella quale cioè il TFR stanziato con le regole del bilancio IAS risulta inferiore all'importo corrispondente al debito, la deduzione dovrà essere limitata al primo importo in quanto per la parte eccedente verrebbe a mancare il requisito della previa imputazione in bilancio del costo stesso. In questi casi, quindi, la deduzione della parte eccedente dovrà essere rinviata agli esercizi successivi quando l'importo in questione sarà imputato in bilancio oppure la spesa sarà effettivamente erogata. Naturalmente, se in precedenza risulta stanziato un TFR eccedente rispetto all'importo maturato civilisticamente, la parte eccedente non deducibile fiscalmente in tale esercizio potrà trovare riconoscimento nell'esercizio in cui risulta stanziato un TFR inferiore a quanto maturato civilisticamente e fino a concorrenza ovviamente di tale differenza. In altri termini, quanto non accantonato nell'esercizio N+1, rispetto allo stock di TFR maturato civilisticamente consente di dar rilevanza alle imputazioni pregresse e non dedotte realizzandosi a pieno la duplice condizione della maturazione civilistica e della previa imputazione di quanto maturato.

## **2 L'obbligo di segnalazione nel modello di dichiarazione delle partecipazioni di controllo in società residenti in Paesi a fiscalità privilegiata ai sensi dell'art. 167 del TUIR.**

Come già segnalato nella nostra circolare n. 17 del 2016, una delle novità più importanti che interessa la compilazione di UNICO 2016-SC riguarda l'obbligo di segnalazione della detenzione delle partecipazioni di controllo in società residenti in Paesi a fiscalità privilegiata ai sensi dell'art. 167 del TUIR nelle ipotesi in cui la disciplina prevista dalla citata disposizione (c.d. disciplina CFC) non si renda applicabile in quanto si ritengono sussistenti le relative esimenti.

In altri termini, i contribuenti che ritengono sussistenti le condizioni per non applicare la disciplina CFC (c.d. esimenti) e che non hanno presentato il relativo interpello disapplicativo oppure lo hanno presentato *"in assenza di risposta positiva"*, devono comunque rendere noto all'Amministrazione finanziaria di detenere le partecipazioni in questione, pena l'applicazione di una sanzione amministrativa pari al dieci per cento del reddito conseguito dal soggetto estero partecipato in proporzione alla partecipazione detenuta, con un minimo di 1.000 euro ed un massimo di 50.000 euro (art. 8, comma 3-*quater* del d.lgs. n. 471/1997)<sup>11</sup>.

Il terzo periodo del comma 8-*quater* dell'art. 167 del TUIR, prevede infatti che *"Fatti salvi i casi in cui la disciplina del presente articolo sia stata applicata ovvero non lo sia stata per effetto dell'ottenimento di una risposta favorevole all'interpello, il socio residente controllante deve comunque segnalare nella dichiarazione dei redditi la detenzione di partecipazioni in imprese estere controllate di cui al comma 1 e al comma 8-bis. In tale ultimo caso l'obbligo di segnalazione sussiste solo al ricorrere delle condizioni di cui alle lettere a) e b) del medesimo comma 8-bis"*.

In particolare, nel quadro FC1 i contribuenti devono indicare il codice 1 *"in caso di mancata presentazione dell'istanza di interpello e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina CFC"* o il codice 2 *"in caso di presentazione dell'istanza*

<sup>11</sup> In particolare, ai sensi dell'art. 8, comma 3-*quater*, del d.lgs. n. 471/1997 *"Quando l'omissione o incompletezza riguarda la segnalazione prevista dall'articolo 167, comma 8- quater, terzo periodo, del testo unico sulle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si applica una sanzione amministrativa pari al dieci per cento del reddito conseguito dal soggetto estero partecipato e imputabile nel periodo d'imposta, anche solo teoricamente, al soggetto residente in proporzione alla partecipazione detenuta, con un minimo di 1.000 euro ed un massimo di 50.000 euro. La sanzione nella misura minima si applica anche nel caso in cui il reddito della controllata estera sia negativo.*

*di interpello, in assenza di risposta positiva, e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina CFC*<sup>12</sup>.

Altresì, in caso di detenzione di partecipazioni che in via di principio ricadono nell'ambito applicativo della c.d. disciplina CFC di *black list* di cui ai commi 1, 4, 5, e 5-*bis* dell'art. 167 del TUIR, i contribuenti devono specificare in virtù di quale esimente (lett. a o b dell'art. 167, comma 5, del TUIR) ritengono di non dover soggiacere a tale disciplina; in particolare, i contribuenti devono indicare il codice 1 nel caso in cui ricorre l'esimente "*di cui al comma 5, lett. a), art. 167 del TUIR*" o 2 nel caso dell'esimente "*di cui al comma 5, lett. b), art. 167 del TUIR*". Qualora, invece, si tratti di partecipazioni che ricadono nel regime CFC di carattere generale di cui all'art. 167, comma 8-*bis*, del TUIR occorre barrare la casella denominata "*art. 167, comma 8-bis*"; in questa ipotesi, infatti, è chiaro che barrando la casella si intende testimoniare che la disciplina in parola non si ritiene applicabile in virtù dell'unica esimente prevista in questo caso ex art. 167, comma 8-*ter*, dell'art. 167 del TUIR e, cioè, quella della connotazione non artificiosa dell'*entity* estera.

Una particolare semplificazione che la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 35/E del 4 agosto 2016 ha previsto a questi fini consiste nel fatto che in questi casi deve essere indicato l'utile o la perdita dell'esercizio del soggetto estero così come risultante dal bilancio senza dunque dover rideterminare tale valore in base alle regole fiscali applicabili ai titolari di reddito di impresa<sup>13</sup> (cfr. circolare n. 35/E del 4 agosto 2016).

Si tratta di una soluzione molto apprezzabile per il suo contenuto semplificativo, tuttavia essa non risolve tutte le questioni applicative che questa segnalazione comporta.

Molte nostre associate, infatti, hanno messo in evidenza – e ne abbiamo già fatto cenno nella nostra circolare n. 17 del 2016 – che l'individuazione delle partecipazioni che integrano in via di principio la disciplina CFC di carattere generale – quella cioè prevista dall'art. 167, comma 8-*bis*, del TUIR applicabile *world wide* qualora in capo

<sup>12</sup> Il codice 2, nonostante la non chiarissima indicazione della istruzioni, deve essere utilizzato, oltre che in presenza di una risposta negativa, anche nel caso in cui sia stata presentata l'istanza di interpello ma non sia stata ancora fornita risposta alla data di presentazione della dichiarazione; in questo senso si sono espressi nelle vie brevi i competenti organi dell'amministrazione finanziaria.

<sup>13</sup> Nella circolare n. 35/E del 2016 si legge infatti che "*In tal caso, andrà segnalato in dichiarazione solo l'utile o la perdita dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero, risultante dal bilancio o da altro documento riepilogativo della contabilità di esercizio della CFC, redatti secondo le norme dello Stato o territorio in cui essa risiede o è localizzata.*

*Non è necessario che tale risultato sia rideterminato in base alle disposizioni applicabili ai soggetti residenti titolari di reddito d'impresa*".

alla società controllata ricorrano congiuntamente due condizioni: lett. a) tassazione effettiva inferiore al 50 per cento e lett. b) *passive income* prevalenti – non è affatto agevole in quanto richiede analisi assai dettagliate e complesse soprattutto in merito alla verifica del primo dei citati presupposti applicativi. Tant'è che lo stesso art. 167, comma 8-*bis*, lett. b), ult. per., ha demandato ad un Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate il compito di individuare criteri per determinare con modalità semplificate l'effettivo livello di tassazione di cui al comma 8-*bis* dell'art. 167 del TUIR.

In effetti, nonostante la semplificazione prevista dalla circolare n. 35/E del 2016 e gli ulteriori criteri indicati dal citato provvedimento dell'Agenzia delle entrate pubblicato il 16/9/2016, le imprese devono comunque svolgere una serie di verifiche assai complesse al fine di conoscere il livello di tassazione effettivo cui è assoggettata la società estera<sup>14</sup>; ed è chiaro che l'adempimento in esame risulta tanto più complesso per quei gruppi che, articolandosi con partecipazioni c.d. "a grappolo", devono individuare CFC non solo di primo grado, ma anche di secondo o terzo grado.

Proprio per questo, nella nostra circolare n. 17 del 2016, avevamo auspicato una proroga per l'adempimento dell'onere dichiarativo in esame<sup>15</sup>; tale istanza, tuttavia, non è stata accolta.

Pertanto, invitiamo le associate ad individuare, nei limiti del possibile, la sussistenza delle condizioni di operatività della disciplina CFC optando comunque, nei casi dubbi,

---

<sup>14</sup> In particolare, dovendosi individuare il *tax rate* nazionale o, per meglio dire, il livello di tassazione cui sarebbe stata soggetta la società controllata ove residente in Italia (la disciplina in esame scatta infatti nel caso in cui la società è assoggetta all'estero a tassazione in misura inferiore a più della metà di quella nazionale) i contribuenti hanno la necessità di individuare tutte le componenti reddituali rilevanti presso la società partecipata per determinarne l'incidenza nella determinazione del reddito d'impresa secondo le regole domestiche e tale verifica, per varie situazioni contingenti, è molto complessa e non sempre possibile con esattezza.

<sup>15</sup> Come è noto, fino ad oggi le imprese erano ammesse di fatto a non presentare l'istanza di interpello preventivo senza avere l'onere di indicare tale circostanza nella dichiarazione. Infatti, nelle circolari 32 e 51 del 2010 l'Amministrazione finanziaria aveva precisato che la mancata presentazione dell'istanza di interpello non pregiudicava la possibilità di dimostrare l'esistenza delle condizioni che legittimavano la non applicazione della relativa disciplina anche nelle successive fasi del contraddittorio con gli organi dell'accertamento o in quella del contenzioso. La predetta omissione dichiarativa assumeva rilevanza ai soli fini della sanzione in misura fissa prevista per le violazioni formali e per le violazioni relative alla documentazione delle dichiarazioni. In particolare, nell'ipotesi in cui il contribuente non avesse poi dimostrato in sede di accertamento o contenzioso la legittimità del suo comportamento si sarebbero applicate le sanzioni previste per l'infedeltà dichiarativa in misura massima. Poiché, dunque, fino ad oggi questa era la situazione di fatto e le novità introdotte in tema di segnalazione non hanno ancora trovato una "sedimentazione" chiara e un'adeguata preparazione delle imprese, auspicavamo, come detto, un rinvio di questo adempimento.

per la segnalazione in dichiarazione anche di quelle partecipazioni per le quali l'esistenza dei relativi presupposti applicativi non appaia del tutto certa. Ciò nella considerazione che in questi casi non si dovrebbe rendere applicabile la citata sanzione proporzionale di cui all'art. 8, comma 3-*quater*, del d.lgs. n. 471/1997. Ci troviamo infatti dinanzi ad ipotesi in cui l'adempimento dell'onere dichiarativo a presidio del quale è prevista la citata sanzione proporzionale risulta comunque effettuato, nel senso che il contribuente ha dichiarato per intero la detenzione di partecipazioni di controllo in società estere, peccando semmai solo per eccesso.

Allo stesso modo, la citata sanzione proporzionale non dovrebbe trovare applicazione qualora vengano, in ipotesi, commessi errori nella esatta individuazione delle esimenti, nei casi in cui cioè pur integrando i presupposti applicativi della c.d. disciplina CFC di *black list* di cui ai commi 1, 4, 5, e 5-*bis* dell'art. 167 del TUIR, si invochi l'esimente di cui al comma 8-*ter* del medesimo articolo o viceversa.

Sarebbe comunque auspicabile sul punto una conferma ufficiale da parte dei competenti organi, onde evitare l'insorgenza di eventuali contenziosi aventi ad oggetto violazioni di carattere formale.

Il Direttore Generale

**Micossi**