



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Grandi Contribuenti

Risposta n. 1

OGGETTO: *Interpello Articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212. Articolo 83, comma 1-bis, del TUIR, principio di “derivazione rafforzata” – deducibilità bonus ai dipendenti – stabile organizzazione di un soggetto non residente nel territorio dello Stato.*

QUESITO

GAMMA è una società estera che possiede una stabile organizzazione ALFA in Italia ed è attiva nel mercato internazionale nel settore_____.

Tutto il personale in servizio presso la *branch* ALFA opera in base a contratto di lavoro dipendente, ivi inclusi i dipendenti c.d. “*partner*”, la cui remunerazione è costituita da una base fissa ed una variabile. Quest’ultimo tipo di contribuzione, definita anche “*bonus*”, viene determinata mediante un processo di valutazione “*peer review*” condotto nell’ambito del Gruppo a livello internazionale.

La procedura *peer review* si conclude in un momento successivo al termine dell’esercizio di valutazione dell’operato dei dipendenti. Il *bonus*, pertanto, viene pagato in due diversi momenti:

- a. una quota entro il termine dell’esercizio di valutazione dell’operato dei dipendenti in servizio presso ALFA;
- b. la parte restante viene corrisposta oltre il termine del medesimo esercizio.

Solitamente gli importi vengono comunicati ai *partner* nei mesi di dicembre (dell’esercizio di valutazione) e di marzo (dell’anno successivo).

Dal punto di vista contabile, il *bonus* è un onere di competenza dell'esercizio oggetto di valutazione della *performance* dei dipendenti. Ai fini della deducibilità della remunerazione in esame, ALFA si è sempre comportata nella seguente modalità:

- la componente sub a) viene dedotta nell'esercizio della corresponsione, che corrisponde a quello oggetto di valutazione delle *performance* dei dipendenti;
- la componente sub b) viene dedotta nell'esercizio successivo, allorché la quota di *bonus* è determinabile e viene corrisposta.

ALFA ritiene di essersi attenuta alle prescrizioni dell'articolo 109, comma 1, del TUIR, qualificando il "saldo" del *bonus* come componente di cui non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare nell'esercizio di competenza.

Come noto, il decreto ministeriale 3 agosto 2017 ha esteso ai c.d. soggetti Nuovi OIC, di cui ALFA fa parte, il principio di derivazione rafforzata già previsto per i soggetti IAS/IFRS.

Ciò premesso, l'istante chiede chiarimenti sul trattamento fiscale dei *bonus* sopra descritti, alla luce delle modifiche normative introdotte dal citato decreto.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che l'intero ammontare dei bonus riconosciuti ai dipendenti debba essere dedotto dal reddito imponibile relativo al periodo d'imposta di competenza, ossia quello riferibile all'esercizio oggetto della valutazione dell'operato dei dipendenti di ALFA.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 83, comma 1, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) stabilisce che *"per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, anche nella formulazione derivante dalla procedura prevista dall'articolo 4, comma 7-ter, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, e per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi*

articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili”.

In particolare, il comma 2, lettera a), n. 1, dell’articolo 13-*bis* del D.L. n. 244/2016 ha esteso ai c.d. soggetti Nuovi OIC il principio di “derivazione rafforzata”, già previsto per le imprese che redigono il bilancio d’esercizio secondo i principi internazionali IAS/IFRS.

Il comma 1-*bis* dell’articolo 83 del TUIR estende “in quanto compatibili” ai Nuovi OIC le disposizioni che limitano la derivazione rafforzata per i soggetti IAS/IFRS. La normativa di riferimento è quella contenuta nel D.M. 1° aprile 2009, n. 48 (Regolamento IAS), D.M. 8 giugno 2011 (Decreto IAS 2011), come modificato dal D.M. 3 agosto 2017 (Decreto OIC/IFRS 2017) e nel D.M. 10 gennaio 2018 (Decreto OIC/IFRS 2018).

Il D.M. 3 agosto 2017, all’articolo 2, ha individuato le disposizioni dei decreti sopra richiamati applicabili ai soggetti Nuovi OIC.

La Relazione illustrativa al citato decreto afferma che *“è stata estesa anche ai soggetti Nuovi OIC la deroga alle disposizioni dell’articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR che, nell’assunzione dei costi e dei ricavi, pongono prevalentemente riferimento alle condizioni di certezza e determinabilità dei componenti reddituali (comma 1), alle risultanze negoziali e all’acquisizione/passaggio della proprietà dei beni (comma 2), nonché a qualsiasi altra norma fiscale che faccia riferimento a regole di rappresentazione non conformi all’anzidetto principio di prevalenza della sostanza sulla forma”.*

Nel caso in esame, la stabile organizzazione italiana ALFA imputa contabilmente all’esercizio 2017 – tra i costi del personale alla voce B9 del rendiconto economico – i *bonus* spettanti ai *partner* in relazione alla medesima annualità, a prescindere dalla circostanza che una quota sia corrisposta nell’esercizio successivo (marzo 2018).

In particolare, l’istante afferma che *“il costo relativo ai bonus ed ai relativi contributi sociali viene fatto concorrere civilisticamente al risultato dell’esercizio di riferimento tramite iscrizione in dare della componente di costo in contropartita ad un elemento di rateo passivo in avere. Il pagamento viene eseguito tuttavia a marzo dell’anno successivo e, a quel punto, mentre l’elemento di costo è già confluito nella chiusura di conto economico, il rateo viene a sua volta chiuso dall’uscita di cassa”.*

Nell'istanza viene altresì precisato che, trattandosi di una stabile organizzazione, la procedura utilizzata dalla medesima *branch* per la contabilizzazione dei costi in questione non è formalizzata in nota integrativa o in altri documenti ufficiali.

Ebbene, alla luce dei chiarimenti forniti dalla parte, sembrerebbe che la componente b) in esame abbia natura di accantonamento dal punto di vista contabile ai sensi dell'OIC 29 e dell'OIC 31. Tale circostanza lo renderebbe indeducibile dal reddito d'impresa nel 2017, anche a seguito delle nuove regole di derivazione rafforzata introdotte per i soggetti OIC. Si ricorda, infatti, che – anche per i soggetti OIC nei confronti dei quali si applicano le nuove regole di derivazione rafforzata – è stata ribadita la medesima regola di indeducibilità degli accantonamenti, già prevista per i soggetti IAS/IFRS (cfr. decreto del 3 agosto 2017).

Viceversa, nella differente ipotesi in cui la componente b) non avesse natura di accantonamento dal punto di vista contabile, i *bonus* in esame, imputati nel rendiconto economico chiuso al 31 dicembre 2017 (annualità oggetto di valutazione), sarebbero fiscalmente deducibili nel medesimo periodo di imposta.

IL DIRETTORE CENTRALE *ad interim*

(*firmato digitalmente*)