Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Piccole e Medie Imprese

Risposta n. 102

Roma, 5 dicembre 2018

OGGETTO: ***Articoli 95 e 99 del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 Deducibilità dei maggiori contributi INPS e premi assicurativi INAIL accertati per anni pregressi***

QUESITO

Alla società istante ALFA S.r.l. (di seguito "Alfa") è stato notificato, nel 2017, un Verbale Unico di Accertamento e Notificazione (di seguito "Verbale") redatto a seguito di ispezione congiunta dell'Ispettorato Territoriale del Lavoro di ..., dell'INPS e dell'INAIL.

Le amministrazione procedenti, a mezzo del suddetto Verbale, hanno contestato diversi contratti di appalto stipulati dall'istante che, nella sostanza, si sarebbero rivelati essere una vera e propria somministrazione di manodopera, consistendo nella mera fornitura di lavoratori alle dirette dipendenze di Alfa. In tale sede è stata altresì contestata l'erogazione, da parte della società a propri dipendenti, di importi registrati nel libro unico del lavoro a titolo di "*Rimborsi KM piè/lista*" e "*Trasferta Italia*", non inclusi nell'imponibile fiscale, contributivo e assicurativo in assenza di idonea documentazione.

A seguito dell'ispezione congiunta in parola, in relazione al periodo di accertamento 01/10/2012 - 31/08/2017, sono state richieste ad Alfa somme a titolo di contributi INPS e premi assicurativi INAIL oltre a sanzioni e interessi.

La società istante espone altresì che sono al momento pendenti i ricorsi che la stessa ha proposto, sia in via amministrativa che in via giurisdizionale, avverso gli atti sopra riportati. In proposito, evidenzia che, sulla base dei riscontri forniti dai consulenti legali, lo scenario più probabile comporta il mancato riconoscimento delle pretese degli Uffici per una quota pari al 50 per cento delle somme richieste. Precisa inoltre che "*tali somme allo stato attuale sono "dovute" in quanto gli atti possono essere messi in riscossione senza ulteriori verifiche e conseguentemente la società in assenza di pagamento ne subirebbe la riscossione coattiva, salvo l'eventuale provvisoria sospensione*".

In risposta alla richiesta di documentazione integrativa (R.U. n. ... del ...), l'istante ha rappresentato che:

- la fattispecie ha originato la rilevazione di un onere di conto economico pari alla quota summenzionata delle somme accertate;
- la richiesta di parere "*attiene unicamente alla deducibilità di quanto accertato nel predetto verbale a titolo di maggiori contributi Inps e maggiori premi assicurazione Inail, con esclusione di sanzioni ed interessi*".

Tutto ciò premesso, la società istante chiede chiarimenti in relazione alla deducibilità dei maggiori componenti negativi in parola, ai sensi dell'articolo 99 del TUIR.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante intende portare in deduzione, nella dichiarazione relativa all'anno di imposta 2017, il 50 per cento del debito per maggiori contributi INPS e maggiori assicurazioni INAIL emergente dal verbale *de quo* (escludendo dunque la parte relativa alle sanzioni e agli interessi).

La società ritiene che tale soluzione rispetti il principio di prudenza e certezza in quanto gli importi contestati non costituiscono importi futuri ed eventuali ma emergono da un avviso di accertamento esecutivo e quindi certi

nell'*an* e nel *quantum*, salvo l'esito del contenzioso in essere. Sul punto, l'istante precisa che la quota del 50 per cento corrisponderebbe a un esito presumibile dei ricorsi, secondo quanto affermato dagli avvocati difensori.

In particolare, l'istante ritiene che la soluzione prospettata sia corretta in quanto basata su un'interpretazione analogica dell'articolo 99 del TUIR: tale norma, al comma 2, disciplina la deduzione delle imposte deducibili che emergono dagli accertamenti o dai provvedimenti degli uffici. Ritiene, quindi, che "*siccome l'articolo 99 stabilisce che in caso di accertamento da parte di enti pubblici ciò che viene accertato, relativamente alle imposte deducibili, dovrebbe essere portato in deduzione, [...] analogicamente la stessa condizione dovrebbe valere per i maggiori contributi accertati da enti pubblici, in questo caso Inps e Inail*".

Alla luce di tali considerazioni, conclude l'istante, sarebbe consentito portare in deduzione nell'esercizio 2017 il totale delle somme accertate a titolo di contributi INPS e assicurazioni INAIL. Tuttavia, in presenza di un contenzioso ancora in corso, reputa corretto, ai fini del rispetto dei principi di prudenza e certezza, portare in deduzione solo il 50 per cento di dette somme.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il parere reso in questa sede esula dalla valutazione relativa alla correttezza in ordine alla rappresentazione contabile adottata dalla società in relazione alle modalità di rilevazione delle somme dovute a seguito di verbali di INPS e INAIL. In particolare, la presente risposta è fornita nel presupposto che le argomentazioni addotte a sostegno dell'esito positivo dei ricorsi - assunte acriticamente ai fini del presente parere - siano corrispondenti alla realtà dei fatti.

Al riguardo, si rammenta che, qualora in sede di attività di controllo emergano fatti e circostanze idonee a confutare lo scenario previsto, la relativa quota di componente negativo non potrà concorrere alla formazione del reddito imponibile, poiché risulterebbe violato il principio di competenza rinvenibile, nella versione vigente del TUIR, nel dettato dell'articolo 83. In tal caso, inoltre,

l’eventuale componente negativo rilevato in conto economico non sarebbe nemmeno riconducibile ad alcuna delle ipotesi di cui all’articolo 101 del TUIR.

In via preliminare, si rileva che non risultano riconducibili nell’ambito di applicazione dell’articolo 99 del TUIR i contributi previdenziali e i costi per assicurazioni obbligatorie per il personale dipendente, nemmeno ove derivanti da atti di accertamento dei predetti enti INPS e INAIL, trattandosi di oneri contributivi e non di imposte.

Sempre in via preliminare, si rammenta che non è oggetto della presente risposta il trattamento fiscale delle somme richieste a seguito dei verbali a titolo di sanzioni e interessi.

Ciò posto, l'articolo 13-*bis* del decreto legge 30 dicembre 2016, n. 244 ha modificato il comma 1 dell’articolo 83 del TUIR, prevedendo che anche “*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*”.

Lo stesso articolo 13-*bis* ha, inoltre, inserito nell’articolo 83 del TUIR il nuovo comma 1-*bis*, in forza del quale, ai soggetti di cui sopra, “*si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni emanate in attuazione del comma 60 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e del comma 7-quater dell'articolo 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38*”.

In sostanza, come chiarito dalla risoluzione del 23 giugno 2017, n. 77/E, le modifiche in parola hanno introdotto, per i soggetti che redigono il bilancio ai sensi del codice civile, regole di determinazione del reddito coerenti con le nuove modalità di rappresentazione contabile, estendendo, ove compatibili, le modalità di determinazione del reddito imponibile previste per i soggetti IAS/IFRS *adopter*.

Resta comunque fermo che la rilevanza fiscale del dato contabile presuppone che i principi contabili di riferimento siano stati correttamente applicati (in questo senso la circolare n. 7/E del 28 febbraio 2011, paragrafo 3.1,

concernente le regole di determinazione del reddito dei soggetti IAS/IFRS *adopter*).

Ciò posto, il quesito oggetto del presente parere attiene alla deducibilità dei componenti negativi, rappresentati da maggiori contributi previdenziali e premi assicurativi, accertati dall'INPS e dall'INAIL con provvedimenti notificati all'istante nel 2017 e relativi ai periodi di imposta compresi tra ottobre del 2012 e agosto del 2017.

L'ispezione congiunta subita dalla società istante ha fatto emergere i maggiori contributi previdenziali INPS e i maggiori premi assicurativi INAIL che la stessa società non aveva correttamente calcolato e contabilizzato durante l'arco temporale 01/10/2012 - 31/08/2017. I provvedimenti contenenti le maggiori somme accertate (unitamente a interessi e sanzioni) sono stati notificati all'istante nel 2017: la società riferisce che detti provvedimenti possono essere messi in riscossione senza ulteriori verifiche e che sugli stessi vi sono ricorsi pendenti.

In linea di principio, l'impostazione descritta dall'istante avrebbe dovuto comportare la rilevazione di un ulteriore onere in bilancio a titolo di accantonamento (pari alla restante quota). Al riguardo, tuttavia, la mancata rilevazione di tale componente negativo non determina alcun effetto sulla determinazione della base imponibile, poiché in ogni caso si sarebbe trattato di un accantonamento indeducibile ai sensi dell'articolo 107, comma 4 del Tuir.

Alla luce di quanto sopra, in virtù del principio di derivazione rafforzata che, a partire dal 2016, informa il bilancio ITA GAAP, si ritiene che la qualificazione e l'imputazione temporale adottate in relazione al componente di reddito in esame possano trovare riconoscimento fiscale, fatto salvo quanto evidenziato in premessa.

IL DIRETTORE CENTRALE

firmato digitalmente