

REDDITO IMPRESA E IRAP

Remunerazioni variabili a dipendenti in derivazione rafforzata

di **Fabio Landuzzi**

L'aggiornamento del documento "***La fiscalità delle imprese Oic Adopter***" edito dalla **Fondazione Nazionale Commercialisti** e **pubblicato il 24 aprile 2018** contiene una sezione dedicata ad alcune fattispecie molto frequenti nella vita delle imprese e riferite agli **impatti contabili e fiscali dei fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio**. Fra i casi affrontati in questa nuova sezione del documento, uno di essi riguarda il tema delle **remunerazioni variabili corrisposte ai dipendenti**.

Come noto, le fattispecie che si incontrano nella prassi sono molto variegate, ma possono essere in linea di massima raggruppate sotto il profilo contabile e fiscale in **due tipologie**:

- **la prima**, in cui la **remunerazione variabile** dei dipendenti è **stabilita in un accordo aziendale** sottoscritto con le rappresentanze sindacali, in cui sono già **stabiliti i criteri e le modalità di computo** di tale quota di remunerazione connessa al **raggiungimento di obiettivi a fine esercizio**. Alla chiusura dell'esercizio, quindi, la società è già in grado di fare un computo di massima del valore di tale porzione di remunerazione sulla base dei dati annuali disponibili, mentre **nei primi mesi dell'anno seguente avverrà la consuntivazione** delle somme in modo definitivo;
- **la seconda**, invece, si ha quando la **determinazione della quota variabile** di retribuzione è possibile **solo nell'anno successivo** in quanto **manca un accordo** che ne individui i criteri e le modalità, così che nell'esercizio di riferimento la società può solo fare una **stima indicativa** di questo onere.

Il documento della FNC affronta le due fattispecie sotto il profilo contabile e fiscale, proponendo queste soluzioni.

Prima fattispecie

Dal punto di vista contabile, ai sensi dell'**Oic 19**, **a fine esercizio la società è in grado di calcolare** la quota di **remunerazione variabile** ed in contropartita del relativo costo dovrà **rilevare un debito**; infatti, in questo caso, a fine esercizio si rileva una **"passività di natura determinata ed esistenza certa"** il cui ammontare è **"fisso o determinabile"**.

Il fatto che la determinazione puntuale della remunerazione avverrà solo nell'esercizio seguente, in cui sarà compiuta la **consuntivazione**, non muta la conclusione, in quanto questa fase assume una **funzione essenzialmente ricognitiva**.

Dal punto di vista fiscale, quindi, va da sé che **i costi così rilevati a fine esercizio** in contropartita di debiti siano **deducibili** nello stesso esercizio della loro imputazione per competenza.

Cosa succede alle **differenze** che fisiologicamente emergeranno fra quanto rilevato nel conto economico di fine esercizio e quanto invece sarà effettivamente corrisposto ai dipendenti in esito della puntuale consuntivazione? Si prospettano **tre casi**:

1. **l'importo contabilizzato nel bilancio è diverso da quello erogato** a seguito della consuntivazione, ma poiché quest'ultima avviene prima della ultimazione della predisposizione del progetto di bilancio d'esercizio, **la società è ancora in tempo a correggere il dato contabile**. E' chiaro che questa circostanza **risolve alla radice ogni potenziale problema** di ordine contabile o fiscale;
2. **l'importo contabilizzato in bilancio è inferiore a quello consuntivato**, ed i tempi tecnici non consentono di aggiornare il dato di bilancio; in questo caso la società rileva nell'esercizio successivo una **sopravvenienza passiva** che, ai fini fiscali, secondo la prospettazione indicata dalla FNC **non è fiscalmente deducibile** nell'anno della sua rilevazione; lo sarà solo nell'esercizio precedente, ma ricorrendo ad una **dichiarazione integrativa** a favore;
3. **l'importo contabilizzato in bilancio è maggiore di quello consuntivato**. In questo occorre distinguere due ipotesi: - **se la differenza è dovuta ad accadimenti dell'anno seguente** (ad es., la fuoriuscita di un lavoratore), la **sopravvenienza attiva** sarà **imponibile** nell'esercizio di sua rilevazione, ed il **costo imputato** nel bilancio sarà **deducibile per intero**; - **se invece la differenza è riferita ad una mera diversa quantificazione**, secondo la FNC allora la **deduzione fiscale** del costo sarà ammessa **solo nei limiti della quota di remunerazione consuntivata**, mentre la corrispondente **sopravvenienza attiva non sarà imponibile** nell'esercizio seguente.

Seconda fattispecie

In questo caso, per via dell'**assenza di criteri di determinazione prefissati** e/o dati di *performance* misurabili senza obiettivi elementi di rilevante incertezza, in contropartita del costo deve essere rilevato un **fondo** così che, ai sensi dell'[articolo 107 Tuir](#), trattandosi di **accantonamento**, **la deduzione fiscale non sarà consentita nell'anno di imputazione**, ma solamente nell'esercizio seguente in cui sarà perfezionata la consuntivazione della remunerazione variabile.