

## REDDITO IMPRESA E IRAP

### **La complessa deduzione del Tfr per le imprese *las Adopter***

di Fabio Landuzzi

Nella **circolare 15/2019** dedicata alle **dichiarazioni dei redditi e Irap 2019** delle società di capitali, **Assonime** dedica un paragrafo alla questione sempre **complicata** della **deduzione fiscale del Tfr** per i soggetti ***las Adopter***, con particolare riguardo anche agli effetti sul calcolo della **base imponibile Irap**.

È noto che le **imprese *las Adopter***, con riguardo alla **quota di Tfr** maturata prima dell'entrata in vigore della **riforma della previdenza complementare** (quindi, antecedente al 1° gennaio 2007) in presenza di almeno 50 dipendenti, non applicano la **disciplina "civilistica"** dell'[articolo 2120 cod. civ.](#), bensì adottano un criterio che impone loro di stimare la **data di presumibile cessazione del rapporto** di lavoro, per poi stanziare il costo **"per masse"** e secondo una **valutazione attuariale**.

La **contropartita** dello stanziamento del fondo **"contabile"** iscritto nello Stato patrimoniale è precisamente composta da **tre elementi**:

1. il c.d. **"service cost"** che è rappresentativo del costo del personale;
2. l'**"interest cost"** che è la componente finanziaria;
3. gli **utili o le perdite attuariali**. Quest'ultimo componente non è però rilevato al **conto economico** della società, bensì nel prospetto denominato **Oci** (*Other Comprehensive Income*).

**Assonime** fa menzione, nella **circolare** qui in commento, di una posizione che **l'Agenzia delle Entrate** avrebbe assunto in occasione di una **risposta ad un'istanza di interpello non pubblicata**, nella quale, in modo particolare, riconoscerebbe:

- che il **Tfr è deducibile** per le imprese ***las Adopter*** per un ammontare **non superiore a** quello del **debito calcolato ai sensi dell'[articolo 2120 cod. civ.](#)**, e comunque **non maggiore di quanto imputato in bilancio**;
- che concorrono al computo di quanto deducibile **tutte e tre le componenti** citate (ossia, **service cost, interest cost** e differenze attuariali), e, quindi anche queste ultime, **sebbene transitate in Oci** e non nel conto economico.

Quindi, l'impresa ***las Adopter*** potrà trovarsi in ciascun anno in una delle **due seguenti condizioni**:

1. **se il valore "contabile"** cumulato (ossia, quello determinato *ex las 19*) è **maggiore del**

valore “civilistico-giuridico” [ex articolo 2120 cod. civ.](#) (ossia, quello fiscalmente riconosciuto), il **disallineamento** verrà **riassorbito nel futuro** quando l'importo che sarà imputato a bilancio in un anno dovesse essere inferiore a quello di competenza dello stesso periodo determinato secondo la logica “civilistica”, oppure quando l'importo troverà il **riversamento** al momento della **erogazione ai dipendenti** uscenti;

2. se invece il valore “contabile”/las è **inferiore al valore “civilistico-giuridico” [ex articolo 2120 cod. civ.](#)**, l'intero importo rilevato in bilancio sarà **ammesso in deduzione**, mentre **non lo sarà l'eccedenza** del valore “civilistico-giuridico” del Tfr, poiché non si è realizzata la **condizione della preventiva imputazione in bilancio** di tale onere; la deduzione, quindi, potrà avere luogo per questa parte nei successivi esercizi, **quando vi sarà capienza** di imputazione in bilancio in grado di consentire il recupero di quanto già imputato ai fini las, ma non coperto dalla **quantificazione civilistico-giuridica della posta**.

Resta poi **un ulteriore tema**, quello della **deduzione Irap** di tale onere; un tema che non incontra particolari problemi dal 2015 in poi, stante la **deducibilità di tutti i costi del personale dipendente** assunto a tempo indeterminato, ma che pone invece **interrogativi** nel caso in cui una società si fosse trovata, al momento dell'entrata in vigore della nuova disciplina Irap, ad esporre in bilancio un **Tfr “las” diverso da quello “civilistico-giuridico” [ex articolo 2120 cod. civ.](#)**.

Secondo l'orientamento a cui l'Agenzia accederebbe nella risposta menzionata da Assonime, **non sarebbe riconosciuta la differenza** rappresentata dal **maggior costo rilevato nel bilancio las ante-2015** in esubero rispetto al dato “civilistico-giuridico” del Tfr.

Questo perché si tratterebbe di un costo rilevato per **competenza** in un periodo in cui gli oneri del personale dipendente **non erano deducibili Irap**.

Questa posizione viene **stigmatizzata da Assonime** in quanto si ritiene **eccessivamente penalizzante** per le imprese *las Adopter*, tenuto conto che la deduzione dovrebbe invece essere ricondotta a **quanto sarebbe stato lecito dedurre** secondo la **scansione “civilistico-giuridica” ([articolo 2120 cod. civ.](#))** e quindi **prescindendo dal maggiore importo** che fosse stato imputato in bilancio **in aderenza alla diversa tecnica attuariale prescritta dagli las**.

Seminario di specializzazione

## LA REVISIONE DEL BILANCIO CONSOLIDATO

Scopri le sedi in programmazione >