



Roma 10 agosto 2007

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Oggetto: Istanza d'interpello - Applicazione dei principi contabili internazionali - Deduzione di alcuni oneri di tipo previdenziale-assicurativo - Articolo 66 del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331 - Articolo 109 del TUIR

La società ALFA. (di seguito, in breve, la “Società”) ha formulato un’istanza di interpello ai sensi dell’articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, concernente il corretto trattamento tributario applicabile ad importi corrisposti ad un fondo per le pensioni del personale addetto ai pubblici servizi telefonici.

Quesito

La Società - che a partire dall’esercizio 2006 redige i conti annuali secondo i principi contabili internazionali IAS/IFRS - è tenuta a corrispondere specifici contributi di tipo previdenziale-assicurativo al “Fondo per le pensioni al personale addetto ai pubblici servizi di telefonia di cui alla legge 4 dicembre 1956, n. 1450 e successive modificazioni” (di seguito, in breve, “Fondo”), al quale, per effetto di quanto previsto dall’articolo 5, comma 1, primo periodo, della legge 29 gennaio 1992, n. 58 - recante “Disposizioni per la riforma del settore delle telecomunicazioni” - “sono obbligatoriamente iscritti...i dipendenti...” transitati alla Società per effetto di una serie di operazioni

straordinarie che si sono succedute nel tempo (che hanno, più precisamente, riguardato le società BETA, GAMMA, DELTA e ZETA.).

Tale obbligo deriva dal fatto che, ai sensi dell'articolo 5, comma 1, secondo periodo, della citata legge n. 58 del 1992, la Società ha “...*l'obbligo di garantire, a tutti i dipendenti in servizio alla data di entrata in vigore della presente legge, la costituzione di un'unica posizione assicurativa dell'intera situazione previdenziale singolarmente maturata, e a tal fine ... (è tenuta, n.d.r.) a versare al Fondo le somme necessarie alla costituzione della riserva matematica...*”; il successivo comma 3 dello stesso articolo 5, inoltre, prevede che “*il versamento degli importi dovuti al Fondo a norma del comma 1, maggiorati dell'interesse annuo del 5 per cento, è effettuato in quindici annualità costanti posticipate*”.

In ordine a tale obbligo di versamento, l'articolo 66 del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331 (convertito in legge, con modificazioni, dalla legge. 29 ottobre 1993, n. 427) ha previsto che “*gli importi dovuti al Fondo per le pensioni al personale addetto ai pubblici servizi di telefonia ai sensi dell'articolo 5, commi 1e 3, della legge 29 gennaio 1992, n. 58, sono iscritti in bilancio e dedotti ai fini delle imposte sui redditi negli esercizi in cui vengono corrisposti*”.

La predetta norma, pertanto, ha imposto l'imputazione civilistica e la deduzione fiscale “per cassa” degli “importi dovuti al Fondo”; tuttavia, l'applicazione, a decorrere dall'esercizio 2006, dei principi contabili internazionali IAS/IFRS, ha imposto alla Società la rilevazione degli importi stessi (*rectius* del “debito complessivamente maturato a titolo di «importi dovuti»”), “in uno agli interessi computabili fino al 31 dicembre 2006”, nel conto economico dello stesso esercizio.

Sul punto, il revisore dei conti della Società ha precisato che “con l'introduzione degli IFRS tali oneri vengono contabilizzati secondo il criterio della competenza, sia per quanto riguarda la quota capitale...sia per gli interessi”.

Tanto premesso, la Società chiede se la mutata impostazione contabile possa rilevare anche in ordine alla determinazione del reddito imponibile.

Soluzione prospettata dal contribuente

La Società ritiene che “anche nel mutato quadro normativo e bilancistico, la deduzione dal reddito di impresa segua e debba (continuare a) seguire l'imputazione civilistica” e che, pertanto, “quanto imputato a conto economico troverà automatica e simmetrica corrispondenza in sede fiscale”.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

Va rilevato, in via preliminare, che l'articolo 66, comma 1, del decreto legge n. 331 del 1993 - nel prevedere che “*gli importi dovuti al Fondo per le pensioni al personale addetto ai pubblici servizi di telefonia...sono iscritti in bilancio e dedotti ai fini delle imposte sui redditi negli esercizi in cui vengono corrisposti*” - detta una previsione di carattere speciale, la cui applicazione deroga al generale principio di competenza che governa, sia dal punto di vista civilistico che fiscale, la determinazione del reddito dell'esercizio.

La Società, anche sulla base del parere espresso dalla propria società di revisione, ritiene che la disciplina contenuta nei principi contabili internazionali - prevalendo sulla disposizione di carattere speciale di cui all'articolo 66 del decreto legge n. 331 del 1993 - imponga la contabilizzazione “per competenza” del debito complessivamente maturato a carico della stessa a titolo di “importi dovuti” (*i.e.*, delle “*somme necessarie alla costituzione della riserva matematica*” da porre a copertura della posizione assicurativa dell'intera situazione previdenziale singolarmente maturata dal personale addetto ai pubblici servizi di telefonia).

Nel presupposto che l'impostazione contabile seguita dalla Società (che, come detto, derogherebbe alla previsione del più volte citato articolo 66) risulti conforme alla corretta applicazione dei cennati principi contabili internazionali, preme evidenziare come la specialità della disposizione da ultimo menzionata rilevi, in linea di principio, tanto sul piano civilistico che su quello fiscale, stabilendo esplicitamente una deroga:

- da un lato, alle disposizioni che disciplinano la corretta rappresentazione della situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'impresa;
- dall'altro, alle norme generali che disciplinano la corretta determinazione del reddito imponibile, contenute nell'articolo 109 del TUIR.

Nella misura in cui - per effetto della supposta prevalenza dei principi contabili internazionali sulle disposizioni dell'articolo 66 del decreto legge n. 331 del 1993 affermata dalla Società - queste ultime mantengono efficacia ai soli fini fiscali, non può negarsi, attesa la descritta specialità della norma richiamata, la deducibilità dei contributi di tipo previdenziale-assicurativo in questione *“negli esercizi in cui vengono corrisposti”*.

Deve ritenersi, infatti, che la deroga ai principi generali in materia di determinazione del reddito d'impresa contenuta nell'articolo 66 del decreto legge n. 331 del 1993, operi in maniera generalizzata e, quindi, per tutte le imprese, ivi comprese quelle - come quella istante - che, applicando gli *standard* internazionali nella redazione del bilancio, non sembrerebbero soggiacere all'obbligo (stabilito da tale disposizione) di imputazione delle predette somme nel conto economico dell'esercizio in cui *“gli importi dovuti al Fondo per le pensioni...sono corrisposti”*.

Più in particolare, la specialità della norma in questione ne impone, in ogni caso, l'applicazione ai fini fiscali, a prescindere dal differente trattamento contabile cui la Società è per legge tenuta: pertanto, così come, negli esercizi precedenti a quello di prima applicazione degli IAS, la deduzione dal reddito imponibile è stata operata (e, per le imprese che non applicano tali principi contabili, continua e continuerà ad essere operata) in deroga al principio di competenza, parimenti dall'esercizio in cui le imprese sono tenute a redigere il bilancio secondo gli *standard* internazionali, la deduzione degli specifici importi in questione dovrà continuare, comunque, ad essere riconosciuta *“per cassa”* e,

pertanto, a prescindere dalla preventiva imputazione al conto economico (che del principio di competenza costituisce un fondamentale corollario).

Conseguentemente, la Società, in sede di dichiarazione dei redditi, dovrà effettuare:

- negli esercizi in cui, ai sensi dello IAS 19, ha contabilizzato “per competenza” le somme relative al debito complessivamente “maturato”, una variazione in aumento pari agli importi a tale titolo imputati a conto economico;
- nell’esercizio in cui “*gli importi dovuti al Fondo...vengono corrisposti*”, una variazione in diminuzione al fine di dedurre “per cassa”, come prescritto dall’articolo 66 del decreto legge n. 331, l’intero importo dei contributi di tipo previdenziale-assicurativo annualmente versati al “Fondo per le pensioni al personale addetto ai pubblici servizi di telefonia”.