

FONDAZIONE STUDI CONSULENTI DEL LAVORO

PARERE N. 9 DEL 29.09.2009

INTERESSI PER RITARDATO PAGAMENTO DI IMPOSTE

IL QUESITO

Sono amministratore di una Srl a cui è stata recentemente notificata una cartella di pagamento per mancato versamento di imposte Iva, Ires ed Irap. Nella cartella di pagamento sono inclusi gli interessi di mora. Si chiede se detti importi possano essere dedotti ai fini dell'Ires.

* * *

PREMESSA

Per un completo esame del quesito sottoposto occorre ripercorrere brevemente il pensiero dell'amministrazione finanziaria sul tema, nonché le conclusioni della giurisprudenza che si sono consolidate nel tempo.

IN VIGENZA DEL DPR N. 597/1973

Vigente il D.P.R. n. 597/1973 (poi sostituito dal Tuir), il Ministero delle finanze ebbe a precisare (Circ. 30 aprile 1977 n. 7/1496) che gli interessi maggiorativi dei tributi erano deducibili nella stessa misura in cui lo erano i relativi tributi, senza distinzione tra:

- interessi dovuti per ritardata iscrizione a ruolo (frutto, è evidente, di negligenza del contribuente);
- interessi dovuti per prolungata rateazione (opportunità concessa al contribuente in conformità ad una norma di legge).

In altre parole:

- se il tributo era indeducibile (es. Irpef, Irpeg, Iva), erano indeducibili anche gli interessi a qualunque tipologia essi appartenessero (iscrizione a ruolo o concessione di rateazione);
- se, viceversa, il tributo era deducibile (es., imposta di bollo, CCGG, registro, ipotecaria e catastale), erano deducibili anche gli interessi a qualunque tipologia essi appartenessero (iscrizione a ruolo o rateazione).

L'AVVENTO DEL TUIR

Successivamente, a seguito dell'entrata in vigore del Tuir, il pensiero dell'amministrazione finanziaria si è modificato, anche se sono stati necessari oltre 15 anni per questa importante "presa di posizione".

Ed infatti, va fatto presente che la relazione governativa all'art. 63 del TUIR (cd. prorata generale di deducibilità degli interessi passivi) precisa che *"nel comma 1 si è ritenuto superfluo indicare specificamente che rientrano nell'accezione di interessi passivi anche le somme corrisposte a norma del decreto n. 602, in quanto appare indubbia la loro natura di interessi passivi, ancorché accessori dell'imposta"*. Dunque, secondo la Relazione governativa al Testo Unico, non assume alcuna rilevanza, ai fini della deducibilità, che gli interessi siano o meno accessori ai tributi da cui derivano, essendo comunque inequivocabile la loro natura di "interessi" inerenti. Il legislatore, infatti, con il citato art. 63 (poi rinumerato in articolo 96, peraltro, completamente riformulato per effetto della finanziaria per l'anno 2008) ebbe a individuare una presunzione assoluta di limite massimo di deduzione degli interessi passivi in genere, ivi compresi quelli in esame, mediante il rapporto proporzionale previsto dal comma 1 del citato articolo, prescindendo dalla circostanza che il tributo che ne ha determinato la maturazione costituisca un componente negativo deducibile (o meno) del reddito d'impresa.

LA CONFERMA INTERPRETATIVA DELL'AGENZIA

Tale impostazione è stata infine confermata in via interpretativa anche dall'amministrazione finanziaria con la Risoluzione n. 178 del 9 novembre del 2001, laddove è stato chiarito che *"considerato che il sistema normativo del TUIR riconosce l'autonomia della funzione degli interessi passivi, la loro deducibilità deve essere determinata solo applicando le modalità di calcolo dettate dall'articolo 63 al loro ammontare complessivo, indipendentemente dal fatto aziendale che li ha generati o dalla deducibilità del costo al quale sono collegabili. Ed infatti, come emerge dal principio generale contenuto nel comma 1, lettera b) dell'articolo 76, il*

legislatore ha ritenuto che per tali costi non è possibile individuare un nesso di accessorieta' che consenta la loro diretta imputazione ad altri oneri." , talche' "considerato che il sistema normativo del TUIR riconosce l'autonomia della funzione degli interessi passivi, la loro deducibilita' deve essere determinata solo applicando le modalita' di calcolo dettate dall'articolo 63 al loro ammontare complessivo, indipendentemente dal fatto aziendale che li ha generati o dalla deducibilita' del costo al quale sono collegabili. Ed infatti, come emerge dal principio generale contenuto nel comma 1, lettera b) dell'articolo 76, il legislatore ha ritenuto che per tali costi non è possibile individuare un nesso di accessorieta' che consenta la loro diretta imputazione ad altri oneri."..

Conseguentemente è da ritenersi superata la posizione assunta dal Ministero delle finanze con la circolare 7/1496 del 1977.

LA CONFERMA GIURISPRUDENZIALE

Tale presa di posizione è stata anche avvalorata e per certi versi, preceduta, da una consolidata giurisprudenza. Infatti, la Corte di Cassazione ancor prima dell'entrata in vigore del Tuir, ha più volte affermato il principio secondo cui gli interessi per il tardivo pagamento delle imposte non rappresentano un accessorio dell'imposta, ma costituiscono autonomi effetti di un rapporto tributario che trova fondamento in un fatto ben preciso: il ritardo nella riscossione dell'imposta, successivo e distinto dall'originaria obbligazione tributaria.

In particolare la Cassazione con:

- **sentenza 23 febbraio 1984, n. 2440**, ha stabilito che *"non appare decisivo l' argomento accessorium sequitur principale addotto dall' Amministrazione ricorrente per sostenere che, non essendo deducibile l'imposta, non lo sarebbero neppure i relativi interessi sul debito tributario."*;
- **sentenza 4 giugno 2007, n. 12.990** ha stabilito che *"gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo delle imposte a seguito di liquidazione operata dall'ufficio ex art. 20 D.P.R. 602/73 non sono equiparabili alle sanzioni, in quanto espressamente correlati alle imposte o maggiori imposte dovute in base alla liquidazione e al controllo formale della dichiarazione o all'accertamento d'ufficio e, dunque, in funzione compensativa del ritardo nell'esazione di numerario di naturale fruttuosità nel tempo. La norma dell'art. 63 non pone alcun limite alla deducibilita' degli interessi passivi in funzione dell'evento cui gli stessi sono collegati o della natura dell'onere di cui sono accessori, perche' il metodo di*

calcolo ivi indicato prescinde da ogni indagine sul nesso causale rispetto all'attività esercitata dall'impresa che avvince invece i vari componenti negativi del reddito.”.

In particolare, quest'ultima sentenza sembra particolarmente utile per ricostruire il percorso che porta a stabilire la piena deducibilità degli interessi relativi ad imposte non versate o versate in ritardo, poiché afferma:

- che gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo delle imposte a seguito di liquidazione operata dall'ufficio ex art. 20 del D.P.R. n. 602/1973 non sono equiparabili alle sanzioni, in quanto sono espressamente correlati alle imposte o maggiori imposte dovute in funzione compensativa del ritardo nell'esazione;
- che la loro deducibilità non può quindi essere esclusa alla luce del disposto dell'art. 63 del DPR n. 597 del 1973 (poi art. 96 Tuir), posto che la sua disciplina non pone alcun limite alla deducibilità degli interessi passivi in funzione dell'evento cui gli stessi sono collegati o della natura dell'onere di cui sono accessori;
- la norma opera, infatti, indipendentemente dal rispetto del principio di inerenza, trovando gli interessi passivi unica e specifica disciplina nell'art. 63 che costituisce regola «speciale» rispetto alle disposizioni generali sui componenti del reddito d'impresa nel cui ambito applicativo vanno ricondotte anche le somme corrisposte ai sensi del D.P.R. n. 602/1973.

LA NON APPLICAZIONE DELLA REGOLA DEL 30% DEL ROL

Per completezza di trattazione si fa presente che gli interessi passivi in argomento sono pienamente deducibili ai fini delle imposte sui redditi, anche per i soggetti Ires per i quali vige il limite - sancito dall'articolo 96 del Tuir nella sua versione in vigore dal 2008- della capienza rispetto al 30% del Risultato Operativo Lordo, come definito dal medesimo articolo 96.

Ed infatti, l'Agenzia delle entrate nella circolare n. 19 del 21 aprile 2009, ha chiarito che *“rientra nell'ambito di applicazione della disciplina in esame ogni e qualunque interesse (od onere ad esso assimilato) collegato alla messa a disposizione di una provvista di danaro, titoli o altri beni fungibili per i quali sussiste l'obbligo di restituzione e in relazione ai quali è prevista una specifica remunerazione.”.* Ebbene, non rinvenendosi tali presupposti negli interessi per ritardato pagamento di imposte, occorre concludere per la piena deducibilità, senza limitazioni, degli interessi passivi “tributari”.

RIFERIMENTI GIURISPRUDENZIALI

Corte di Cassazione sentenza 23 febbraio 1984, n. 2440

Corte di Cassazione sentenza 4 giugno 2007, n. 12.990

RIFERIMENTI NORMATIVI

Articolo 63 del DPR n. 597/1973 (in vigore sino al 1986); articolo 63 del DPR n. 917/1986 (in vigore sino al 2007); articolo 96 del DPR. 917/86 (in vigore dal 2008); Circolare 30 aprile 1977 n. 7/1496; Risoluzione n. 178 del 9 novembre del 2001; Circolare n. 19 del 21 aprile 2009.

Fondazione Studi
IL PRESIDENTE
Rosario De Luca

