

Studio Professionale

Dott. Giuseppe Barletta

Corso Vittorio Emanuele n. 231 93012 Gela (CL)

Tel. 0933.923244 – 366.1710075 - Fax 0933.462105
e.mail: studiobarlettag@tiscali.it

OGGETTO: IRPEF/IRES: deduzione imposte, tasse e sanzioni

Gentile Cliente,

con la stesura del presente documento intendiamo informarLa in merito alla deducibilità dal reddito d'impresa delle imposte, tasse e sanzioni.

Premessa

In base al comma 1 dell'art. 99 TUIR *“Le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione. Le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento”*.

Dunque, secondo il principio generale, non sono deducibili dal reddito:

- le imposte sul reddito;
- le imposte per le quali è prevista la rivalsa (ad esempio l'IVA).

Le altre imposte, invece, sono deducibili e la deducibilità avviene secondo *“il principio di cassa”* ossia nel periodo d'imposta in cui è avvenuto il pagamento anche se si tratta di tributi di competenza di altri esercizi. Dunque, nel Modello Unico/2016 sono deducibili le imposte pagate nel 2015. Tuttavia, come si vedrà, tale principio in alcuni casi subisce delle deroghe, rendendo applicabile il principio di competenza economica (ossia le imposte si deducono nel periodo della loro imputazione a bilancio).

Una precisazione fondamentale da tener presente è che nel concetto di *“imposta”* è da intendersi contenuto anche quello di *“Tassa”*. Quindi, anche le tasse (ad esempio la tassa di occupazione di suolo pubblico è deducibile) segue la regola fissata dall'art. 99 TUIR.

Principi generali deducibilità imposte e tasse		
<i>Indeducibili</i>	<i>Deducibili</i>	<i>Regola</i>
Imposte sui redditi e Imposte per le quali è prevista la rivalsa	Altre imposte e tasse	La deducibilità avviene secondo il principio di cassa (con deroga in alcuni casi)

Imposte sui redditi ed IVA

Le imposte sui redditi sono “ineducibili, con alcune eccezioni riguardanti l’IRAP. Infatti, con riferimento a tale tributo, il legislatore consente di dedurre dall’IRES/IRPEF:

- la quota IRAP commisurata all'ammontare d'imponibile corrispondente al costo per lavoro dipendente e assimilato non ammesso in deduzione;
- il 10% dell'IRAP complessiva versata, a condizione che concorrano alla determinazione della base imponibile interessi passivi e oneri assimilati ineducibili.

Anche per quanto riguarda l’IVA, è stabilito come regola generale la sua ineducibilità ai fini IRES/IRPEF. L’unica eccezione è rappresentata dall’IVA indetraibile, la quale diviene deducibile “indirettamente” in quanto portata ad incremento del costo del bene cui si riferisce. Si pensi, ad esempio, a chi opera in regime di vantaggio per l’imprenditoria giovanile (ex minimi), i quali non applicano l’IVA sulle fatture emesse e per i quali diviene “indetraibile” l’IVA assolta sugli acquisti. Per essi l’IVA pagata sugli acquisti, diviene un onere “deducibile” dal reddito d’impresa, insieme al costo del bene cui l’IVA stessa si riferisce.

Imposte sui redditi e IVA	
<i>Imposte sui redditi</i>	<i>IVA</i>
Indeducibili con qualche eccezione in merito all’IRAP	Indeducibile (ad eccezione dell’IVA indetraibile). Non è altresì deducibile la maggiorazione dell’1% dovuta in caso di liquidazione IVA trimestrale (comma 11 art. 66 D.l. n. 331/1993)

IMU e TASI degli immobili strumentali

L’IMU, relativa agli immobili strumentali, può essere dedotta ai fini della determinazione del reddito di impresa e del reddito derivante dall’esercizio di arti e professioni nella misura del 20% dell’importo versato.

Riguardo alla TASI, invece, il legislatore non pone alcuna limitazione alla deduzione, con la conseguenza che l’onere sostenuto è deducibile nella misura del 100% di quanto versato.

Deducibilità IMU e TASI immobili strumentali		
<i>IMU</i>	<i>TASI</i>	<i>Principio di deducibilità</i>
20%	100%	Cassa (per entrambi i tributi)

La tabella che segue riporta i soggetti che possono beneficiare della deduzione e i soggetti esclusi.

Soggetti ammessi/esclusi		
<i>Soggetti ammessi</i>	<i>Soggetti esclusi</i>	<i>Note</i>
<ul style="list-style-type: none"> - tutte le società di capitali; - gli enti; - gli esercenti attività d'impresa, inclusi gli imprenditori individuali; - le società di persone; - gli enti non commerciali in relazione ai beni immobili per l'attività commerciale esercitata; - i soggetti in contabilità semplificata; - gli esercenti arti e professioni. 	<ul style="list-style-type: none"> - imprese (e/o professionisti) che assolvono l'IMU su beni immobili non strumentali (es. immobili patrimonio); - imprese e professionisti che detengono l'immobile al di fuori della sfera imprenditoriale o soggetti che operano in regime forfettario. 	<p>Quindi, ad esempio il lavoratore autonomo, che ha estromesso l'ufficio nel 2015, non potrà considerare deducibile il 20% dell'IMU 2015 pagata, anche se effettivamente utilizza l'immobile per l'attività, in quanto il soggetto detiene l'immobile al di fuori della sfera professionale ossia in qualità di privato.</p> <p>Il soggetto che opera in regime forfettario non può beneficiare della deduzione poiché in linea generale egli non è ammesso a dedurre i costi inerenti l'attività ad esclusione degli oneri previdenziali ed assistenziali assolti per disposizione di legge.</p> <p>È, altresì esclusa la deducibilità dell'IMU relativa agli immobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione o all'impresa commerciale e all'uso personale o familiare del contribuente (Circolare n. 10/E/2014). La TASI, invece, può essere dedotta nella misura del 50% in caso di uso promiscuo.</p>

Le altre imposte e tasse

Di seguito una tabella riepilogativa delle altre imposte e tasse deducibili.

Imposte sui redditi e IVA		
<i>Deducibili</i>	<i>Principio di deducibilità</i>	<i>Note</i>
<i>Imposta di registro</i>	Cassa	Se l'imposta di registro ha valenza pluriennale, allora occorre capitalizzarla (ad esempio nel caso di acquisto di azienda). Nel caso di acquisto di un bene immobile (es. terreno o fabbricato) è imputata come onere accessorio.
<i>Diritto camerale</i>	Cassa	
<i>TARI (tassa sui rifiuti)</i>	Cassa	
<i>Occupazione aree pubbliche</i>	Cassa	
<i>Imposta di bollo</i>	Cassa	
<i>Tassa di concessione governativa</i>	Cassa	
<i>Imposta sostitutiva sulle operazioni di finanziamento</i>	Competenza (Circolare n. 36/E/2000)	Le imposte sostitutive (es. imposta sostitutiva del regime forfettario) in genere sono "ineducibili", salvo che lo stesso legislatore ne disponga esplicitamente la loro deducibilità
<i>Accise prodotti petroliferi</i>	Competenza (Risoluzione n. 182/E/2001)	
<i>Antitrust</i>	Competenza (Risoluzione n. 182/E/2001)	
<i>Imposta di pubblicità</i>	Cassa	
<i>Imposte da condono</i>	Non deducibili	
<i>Imposte da rivalutazione</i>	Non deducibili	Salvo che lo stesso legislatore ne disponga esplicitamente la loro deducibilità
<i>Tassa sui contratti di borsa</i>	Competenza	

Le sanzioni

In merito alla deducibilità dal reddito d'impresa, a differenza che delle imposte e delle tasse, per le sanzioni amministrative non è previsto uno specifico riferimento normativo.

Mancando un riferimento normativo, occorre, quindi, avere riguardo al principio generale dell'inerenza al reddito d'impresa per desumerne la possibilità o meno di deduzione. Volendo richiamare la prassi, l'Agenzia delle Entrate si è sempre espressa nella direzione della "indeducibilità" giustificando tale orientamento con la natura funzionale delle stesse sanzioni: "la natura afflittiva delle sanzioni verrebbe svilita qualora fosse riconosciuta la loro deducibilità nella determinazione del reddito d'impresa" (Risoluzione n. 89/E/2001). L'Amministrazione ha riconfermato tale posizione nella successiva Circolare n. 42/E/2005 sostenendo che le sanzioni mancano di qualunque nesso funzionale con l'attività aziendale, rispondendo per definizione ad una finalità repressiva e preventiva del comportamento illecito che esula dalla sfera imprenditoriale.

In altre parole, poiché, la sanzione (anche da ravvedimento operoso) è volta a punire una violazione tributaria del contribuente, l'Agenzia delle Entrate non ne ammette la conseguente deducibilità. Si ritengono, invece, ammessi in deduzione gli interessi dovuti.

Sanzioni ed interessi	
<i>Sanzioni (anche da ravvedimento)</i>	<i>Interessi (anche da ravvedimento)</i>
NON DEDUCIBILI	DEDUCIBILI
<i>Si potrebbe eccepire il principio dell'inerenza almeno per quanto riguarda le sanzioni comminate in seguito a violazioni che sono state commesse "per lo svolgimento dell'attività" (si pensi ad esempio ad una sanzione comminata all'imprenditore per infrazioni del codice stradale mentre si stava facendo una consegna ad un cliente). In tal caso la sanzione si potrebbe ritenere deducibile.</i>	

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.

Cordiali saluti

firma
dott. Giuseppe Barletta