

Reddito d'impresa
Per i dazi doganali
all'importazione
deduzione
per competenza

**Reich
e Vernassa**
—a pag. 28

Per i dazi all'importazione deduzione per competenza

Reddito d'impresa

Vanno qualificati
come oneri direttamente
collegati ai ricavi

L'articolo 99 del Tuir
disciplina le imposte versate
che abbattano l'imponibile

A cura di
**Emanuele Reich
Franco Vernassa**

In vista della predisposizione della dichiarazione dei redditi e dei relativi versamenti attenzione anche alla gestione della possibile deducibilità delle imposte dirette, Iva e altre imposte indirette, imposte sostitutive e tasse. La chance di riduzione dell'imponibile va ricercata sia nell'articolo 99 del Tuir che in altre norme, nonché nella prassi dell'agenzia delle Entrate. Con un occhio di particolare riguardo al tema dei dazi all'importazione, che è sempre più al centro del dibattito politico ed economico internazionale. Ma che grazie alle regole fiscali può rappresentare una voce deducibile, quindi in grado di alleviare il costo aggiuntivo sostenuto dalle imprese.

Facciamo un passo indietro. La difficoltà dell'analisi della deducibilità deriva dal fatto che l'articolo 99, comma 1 del Tuir si limita a stabilire che:

- non sono deducibili le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa (e quindi non è deducibile, ad esempio, l'Iva sugli omaggi per cui si veda la risposta 8.1 contenuta nella circo-

lare 57/E del 18 giugno 2001),
● le altre imposte sono deducibili secondo il criterio di cassa; esse includono in modo ampio anche le tasse, quali, ad esempio, quelle di concessione governativa (circolare 137/E del 15 maggio 1997, risposta n. 15.1), nonché le somme pagate a titolo di condono tributario di imposte deducibili, secondo un principio desumibile dalla sentenza della Cassazione 11653 del 1998, riferita a un condono in tema di bollo (si veda anche norma comportamento Aidc 226/2024).

Tutte le imposte non deducibili per natura o per mancato pagamento devono essere indicate come variazione in aumento nel rigo RF16 di Redditi Sc 2025, ove si ritiene debbano anche essere indicate le imposte la cui indeducibilità sia sancita dalle relative norme istitutive, che quindi dovranno essere esaminate caso per caso (ad esempio, imposta sostitutiva sui riallineamenti). Al momento del pagamento, le imposte deducibili dovranno essere indicate nel rigo RF 55 con causale 99 tra le variazioni in diminuzione.

Una delle voci di bilancio che deve essere analizzata con attenzione è senz'altro, nell'ambito degli oneri diversi di gestione (Oic 14), quella relativa alle «Imposte indirette, tasse e contributi», in cui devono essere incluse, qualora non costituiscono oneri accessori di acquisto dei beni e servizi:

- imposta di registro;
- imposte ipotecaria e catastale;
- tassa concessioni governative;
- imposta di bollo;
- imposta comunale sulla pubblicità;
- altri tributi locali (comunali, provinciali e regionali);

- imposte di fabbricazione non comprese nel costo di acquisto di materie, semilavorati e merci;
- altre imposte e tasse diverse dalle imposte dirette da iscrivere alla voce 20 «imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate»;
- l'Iva indetraibile.

A queste possiamo aggiungere, il credito ricerca e sviluppo del quinquennio 2015-2019 riversato che è considerato un costo indeducibile, non essendo stato tassabile il credito originario contabilizzato a suo tempo nella voce A5.

Oneri accessori

In merito all'accessorietà, è opportuno ricordare che sono considerati oneri accessori di diretta imputazione, da imputare al costo dei beni cui si riferiscono in base all'articolo 110, comma 1, lettera b), e quindi da dedurre con le modalità previste per i beni cui afferiscono:

- l'imposta di registro;
- le accise sui prodotti petroliferi (circolare 137/E del 15 maggio 1997, risoluzione 182/E del 13 novembre 2001);
- l'imposta di bollo (circolare 136/E del 5 luglio 2000);
- la tassa sui contratti di borsa versata dalle banche (circolare 136/E del 5 luglio 2000);



- l'imposta sostitutiva sui finanziamenti versata dalle banche (circolare 136/E del 5 luglio 2000);
- i dazi doganali all'importazione (risoluzione 228/E del 21 agosto 2007), che per effetto della specifica traslazione economica sui corrispettivi, perdono la loro connotazione tipica di oneri tributari, e devono, come oneri direttamente collegati ai ricavi, essere dedotti per competenza secondo gli ordinari criteri (configurando, in buona sostanza costi di esercizio). I dazi di

importazione però possono anche costituire contabilmente degli oneri accessori delle rimanenze di beni (Oic 13) oppure delle immobilizzazioni materiali (Oic 16).

Si ritiene che l'imposta di registro relativa all'aumento del capitale sociale sia deducibile, in analogia a quanto previsto per le spese di costituzione, entro un periodo non superiore a cinque anni, a partire dall'esercizio in cui è effettuato l'aumento di capitale, indipendentemente dall'effettivo pagamento.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

L'Iva indetraibile diminuisce il carico fiscale

Le altre voci

L'imposta da pro rata deve essere considerata come costo generale

L'Iva sugli acquisti, in deroga al principio della neutralità, può costituire un onere che va a influenzare il risultato dell'esercizio in dipendenza del fatto che essa sia indetraibile per intero, o parzialmente in base al pro-rata.

In generale, è deducibile l'Iva ove essa risulti indetraibile:

- in virtù di disposizioni legislative;
- per effetto della facoltà di avvalersi della dispensa dagli adempimenti relativi alle operazioni esenti in base all'articolo 36-bis del Dpr 633/72,
- per effetto del pro-rata parziale.

In proposito, è stato chiarito, nella risoluzione n. 9/869 del 1980, nella circolare n. 136/E/2000 e nella risposta n. 541/2022, quanto segue:

1 l'Iva indetraibile assolta su singoli beni e servizi si caratterizza come costo accessorio, e, in quanto tale, deve seguire il regime proprio del bene cui afferisce, e quindi sarà patrimonializzata per i beni strumentali, influenzerà la valutazione di magazzino per le merci, ovvero sarà

deducibile per competenza per le spese e i servizi;

2 l'Iva indetraibile per effetto del pro-rata, collegandosi per la sua natura all'intera gestione aziendale, deve essere considerata come costo generale, deducibile per competenza nella misura proporzionale in base all'articolo 109, comma 5, del Tuir. Nella circolare n. 25/2010, l'agenzia delle Entrate, in tema di prestazioni alberghiere e di ristorazione, ha chiarito che l'Iva detraibile non è deducibile ai fini Ires e Irap nel caso in cui il contribuente disponga della fattura e scelga di non detrarre l'imposta, salvo che la scelta di non detrarre sia dettata da ragioni di convenienza economico-gestionale, ossia se il costo di registrazione della fattura è maggiore della detrazione.

Ci sono però anche altre imposte da considerare.

Vediamo in dettaglio.

Irap

Solo in presenza di costo del lavoro e interessi passivi netti tassabili, l'Irap risulta parzialmente deducibile ai fini Ires (nel modello Sc 2025, rigo RF16 variazione in aumento del totale Irap e RF55, codici 12 e 33, quota deducibile).

Imu e Tari

L'Imu relativa agli immobili strumentali è deducibile ai fini Ires e in-

deducibile ai fini Irap. L'Imu relativa agli immobili diversi da quelli strumentali, quali ad esempio gli immobili merce, è indeducibile anche ai fini Ires. La Tari è invece sempre deducibile ai fini Ires e Irap.

Tobin tax

L'articolo 1, comma 499, della legge 228/2012, stabilisce espressamente che non è deducibile ai fini Ires e Irap l'imposta sulle transazioni finanziarie dovuta in caso di trasferimento della proprietà di azioni e di altri strumenti finanziari partecipativi di cui all'articolo 2346, comma 6, del Codice civile, ovvero in relazione a operazioni su strumenti finanziari derivati aventi per sottostante azioni o strumenti finanziari partecipativi (cosiddetta Tobin tax).

Digital tax

Nel paragrafo 10 della circolare 3/E/2021, l'agenzia delle Entrate ha chiarito che l'imposta sui servizi di-

gitali è deducibile sia ai fini Ires, per cassa ex articolo 99 del Tuir, sia ai fini Irap, se rientrando in una voce che concorre alla determinazione del valore della produzione netta del soggetto passivo.

Imposta sostitutiva sui riallineamenti

Il Dlgs 192/2024, agli articoli 11 e 12, ha ristrutturato il regime dei riallineamenti delle divergenze tra valori contabili e fiscali emerse in seguito del cambiamento di principi contabili e/o di conferimento di azienda ed altre operazioni straordinarie. L'importo dell'imposta sostitutiva, con aliquote diverse a seconda delle fattispecie (per masse oppure per singole voci), da contabilizzare tra le imposte correnti, non è deducibile.

Affrancamento riserve

L'articolo 14 del Dlgs 192/2024 ha anche riaperto la possibilità di affrancare le riserve in sospensione d'imposta presenti nel bilancio 2024 (soggetti solari) con il pagamento di un'imposta sostitutiva del 10%, che dovrà essere contabilizzata nel patrimonio netto a riduzione della riserva affrancata (si veda in tal senso anche l'emendamento Oic al principio contabile n. 25 attualmente in fase di consultazione fino al 31 luglio 2025). Tale imposta non è deducibile.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Imu sugli immobili strumentali deducibile dall'Ires ma non dall'imposta sulle attività produttive



Sotto esame. Le voci deducibili in base all'articolo 99 del Tuir