

Risposta n. 172/2024

OGGETTO: Deducibilità ai fini IRES e IRAP degli interessi passivi versati sulla base di atti di conciliazione e di accertamento con adesione

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La Società ALFA (d'ora in poi anche "ALFA", la "Società" o "l'Istante" premette che, con riguardo alle annualità dal 2014 al 2018, l'Agenzia delle entrate ha contestato alla stessa una serie di rilievi in materia di *transfer pricing*, di cui all'art. 110, comma 7, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito anche "TUIR").

In particolare, i rilievi hanno interessato la misura della remunerazione riconosciuta a ALFA dalla controllata BETA, fiscalmente residente in XXXX, per il passaggio della delega di gestione di GAMMA, avvenuta nel 2008, con riflessi fino al 2018.

In data XXXX, ALFA e la Direzione regionale del XXXX hanno sottoscritto un documento (di seguito indicato come "l'Accordo" sulla base della definizione datane dalla società istante) con cui definivano le citate contestazioni pendenti, identificando la remunerazione che BETA avrebbe dovuto corrispondere, in coerenza con la disciplina propria dei prezzi di trasferimento. L'Accordo ha avuto esecuzione con la definizione degli atti di conciliazione e di adesione relativi ai singoli periodi d'imposta, con versamenti complessivamente pari a XXXX euro, tenuto conto delle maggiori imposte versate per XXXX euro e degli interessi per ritardato versamento per XXXX euro.

Sotto il profilo contabile, la Società ha contabilizzato l'ammontare versato a titolo di maggiori imposte alla voce "270. Imposte sul reddito dell'esercizio dell'operatività corrente", mentre gli interessi sono stati registrati all'interno della voce di Conto Economico "20. Interessi passivi ed oneri assimilati"; entrambe le voci hanno concorso alla determinazione del risultato dell'esercizio 2022.

Ai fini della determinazione del reddito per il medesimo periodo d'imposta 2022, la Società ha intenzione di procedere alla ripresa a tassazione delle somme versate a titolo di imposte e sanzioni ed alla deduzione dell'importo versato a titolo di interessi.

Come anticipato, il dubbio interpretativo presentato dalla Società ha ad oggetto il regime fiscale degli interessi applicati per il tardivo versamento delle imposte IRES ed IRAP.

In particolare, a parere della Società, seppure la prassi dell'Agenzia delle entrate abbia più volte confermato la deducibilità degli interessi, la recente Ordinanza della Corte di Cassazione n. 28740 del 4 ottobre 2022 ha generato alcuni dubbi interpretativi.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

ALFA ritiene che gli interessi passivi versati sulla base di atti di conciliazione tributaria o di accertamento con adesione per il ritardato versamento dell'IRES e dell'IRAP siano deducibili dai relativi imponibili.

In virtù del principio di derivazione del reddito complessivo dall'utile di bilancio (ex art. 83 del TUIR), il reddito medesimo è determinato prendendo a base l'utile o la perdita risultante dal conto economico ed apportandovi le variazioni in aumento e in diminuzione previste dalle successive disposizioni del TUIR. Gli interessi per ritardato versamento delle imposte costituiscono componenti negativi che hanno concorso al risultato di conto economico del periodo e nessuna disposizione osta alla loro deduzione ai fini della determinazione del reddito complessivo.

La Società rappresenta che il comma 1 dell'art. 99 del TUIR vieta la deducibilità, oltre che delle imposte per le quali è prevista la rivalsa, perché non costituiscono componenti negativi di reddito, esclusivamente delle imposte sui redditi, allo scopo di evitare che, deducendo l'imposta dalla sua base imponibile, l'aliquota effettiva non corrisponda a quella nominale, ma non estende tale divieto anche agli interessi passivi sui relativi debiti e quindi anche a quelli per ritardato pagamento dell'IRES e dell'IRAP.

A parere di ALFA, tale divieto non può essere esteso in via interpretativa anche ai predetti interessi solo perché accessori rispetto all'imposta.

In primo luogo, in quanto la finalità che giustifica il divieto di deduzione delle imposte sui redditi non risulta integrata anche per i relativi interessi, non comportando la loro deduzione una riduzione dell'aliquota nominale effettiva.

In secondo luogo, in quanto la natura giuridica degli interessi è ben diversa da quella dei debiti d'imposta da cui scaturiscono considerato che gli stessi trovano ragione non in un obbligo impositivo, bensì nell'obbligo di compensare l'Erario per il ritardato versamento delle imposte. A parere di ALFA, vista la diversa natura dei componenti citati, la disciplina delle imposte sui redditi non può ritenersi implicitamente estesa dal Legislatore anche agli interessi relativi a debiti d'imposta.

In terzo luogo, in quanto il divieto di deducibilità sancito dall'art. 99 del TUIR, avendo ad oggetto esclusivamente le imposte sui redditi, non può a fortiori trovare applicazione per gli interessi per il ritardato pagamento dell'IRAP.

A ulteriore supporto della propria tesi, la Società rappresenta che una decisiva e chiara conferma della deducibilità degli interessi sui debiti d'imposta e quindi anche di quelli per il ritardato versamento dell'IRES e dell'IRAP si trova nella relazione illustrativa al d.P.R. n. 917 del 1986, con cui è stato approvato il Testo Unico delle Imposte sui Redditi, nella parte a commento delle disposizioni in materia di interessi passivi (oggi profuso all'interno dell'art. 96). Il legislatore del Testo Unico ha avuto modo di precisare in relazione alle disposizioni dell'art. 63 che *"nel primo comma 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"*.

Pertanto, a parere di ALFA, sin dall'approvazione dell'attuale assetto delle disposizioni in materia di imposizione diretta, il Legislatore ha inteso che ai fini della deducibilità degli interessi passivi non assuma alcuna rilevanza il fatto che essi siano o meno accessori ai tributi a cui afferiscono poiché nel mondo del reddito d'impresa gli

interessi passivi sono in ogni caso "inerenti" rispetto all'attività da cui originano i ricavi che concorrono alla formazione del reddito imponibile.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si rappresenta, in via preliminare, che il presente parere viene reso sulla base dei fatti, dei dati e degli elementi descritti, assunti acriticamente così come esposti nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità, esaustività e concreta realizzazione.

Con riguardo alle annualità dal 2014 al 2018, l'Agenzia delle entrate ha contestato a ALFA una serie di rilievi in materia di *transfer pricing*, di cui all'art. 110, comma 7, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

In particolare, i rilievi hanno interessato la misura della remunerazione riconosciuta a ALFA dalla controllata BETA, fiscalmente residente in XXXX, per il passaggio della delega di gestione di GAMMA, avvenuta nel 2008, con riflessi fino al 2018.

In data XXXX ALFA e la Direzione regionale del XXXX hanno sottoscritto un documento (di seguito anche "l'Accordo" così come indicato dalla Istante) con cui definivano le citate contestazioni pendenti, identificando la remunerazione che BETA avrebbe dovuto corrispondere, in coerenza con la disciplina propria dei prezzi di trasferimento. Come rappresentato dall'Istante, l'Accordo ha avuto esecuzione con la definizione degli atti di conciliazione e di adesione relativi ai singoli periodi d'imposta, con versamenti complessivamente pari a XXXX euro, tenuto conto delle maggiori

imposte versate per XXXX euro e degli interessi per ritardato versamento per XXXX euro.

Ciò detto, il quesito posto dalla società istante concerne il corretto trattamento fiscale applicabile, ai fini IRES ed IRAP, agli interessi passivi versati in relazione alle maggiori imposte definite a seguito di adesione.

Al riguardo, si conferma l'orientamento espresso dalla Scrivente nella recente Risposta a interpello n. 541 del 2022 nell'ambito della quale, con riguardo al trattamento fiscale degli interessi per il ritardato versamento di imposte corrisposti sulla base di atti di conciliazione, è stato statuito che *"la loro deducibilità, in sostanza, deve essere determinata solo applicando le modalità di calcolo dettate dal TUIR al loro ammontare complessivo, indipendentemente dal fatto aziendale che li ha generati o dalla deducibilità del costo al quale sono collegabili (...) gli interessi passivi correlati alla riscossione e all'accertamento delle imposte non differiscono in nulla da qualsiasi altro onere collegato al ritardo nell'adempimento di un'obbligazione e rientrano quindi nell'ambito applicativo proprio della categoria degli interessi passivi (...) separandosi inevitabilmente dal regime impositivo del tributo cui accedono"*.

Analogo principio era stato precedentemente elaborato dall'Amministrazione finanziaria con la Risoluzione n. 178 del 9 novembre 2001, in relazione a interessi passivi corrisposti su finanziamenti erogati per differire il pagamento di sanzioni irrogate dalla Commissione Europea, in cui è stato affermato che: *"l'articolo 63 del TUIR (n.r.d. attuale articolo 96 del TUIR) non pone alcun limite alla deducibilità degli interessi passivi in funzione dell'evento cui gli stessi sono collegati o della natura dell'onere cui essi sono accessori. Una conferma di ciò si ha anche nella relazione ministeriale illustrativa del*

TUIR, la quale, in relazione ad una fattispecie analoga a quella oggetto dell'interpello, afferma che "rientrano nell'accezione di interessi passivi anche le somme corrisposte a norma del decreto n. 602, - tra i quali, ad esempio, anche gli interessi per prolungata rateazione di somme iscritte a ruolo ai sensi dell'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 - in quanto appare indubbia la loro natura di interessi passivi, ancorché accessori all'imposta." In conclusione, 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".

Il presente parere viene reso sulla base dei fatti, dei dati e degli elementi forniti dal contribuente nella richiesta di parere, assunti acriticamente ai fini della risposta nel presupposto della loro veridicità e correttezza.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)