

Deducibilità per cassa dei tributi esclusa con riaddebito a terzi

Reddito d'impresa

I paletti della Corte di cassazione rispetto all'articolo 99 del Tuir

Dario Deotto
Luigi Lovecchio

La regola della deduzione per cassa dei tributi, prevista all'interno del reddito d'impresa dall'articolo 99, del Tuir, non si applica in due casi: a) quando i tributi sono collegati a componenti positivi, in quanto oggetto di addebito nei confronti di un terzo e b) quando si tratta di oneri accessori di componenti negativi di reddito. La condivisibile precisazione giunge dalla sentenza 2519/2024 della Corte di cassazione.

In base all'articolo 99 del Tuir, le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa – tipicamente l'Iva – non sono deducibili dal reddito d'impresa. Le altre imposte sono invece deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento (criterio di cassa). Va innanzitutto precisato che tra «le altre imposte» rientrano senz'altro anche le tasse – ad esempio, la tassa rifiuti –. Tale criterio, dettato dalla normativa fiscale, si pone dunque in deroga al principio della derivazione rafforzata.

Correttamente però la Suprema Corte ha rilevato che la regola in oggetto non può trovare applicazione, in primo luogo, laddove il tributo sia correlato a componenti positivi

di reddito, per effetto di traslazione economica del tributo stesso. Si pensi ad esempio all'imposta di registro collegata a un contratto di locazione che fosse oggetto di ripetizione nei confronti dell'inquilino. In questa eventualità, la deduzione per cassa si rivelerebbe in contrasto con il principio di correlazione tra costi e ricavi, atteso che questi ultimi comunque dovrebbero concorrere alla formazione del reddito secondo il criterio di competenza. Ne deriva che anche le spese riferite a tributi saranno, in tal caso, soggette a quest'ultimo criterio.

L'altra eccezione riguarda l'ipotesi in cui il tributo abbia natura di onere accessorio a un costo. Si tratta di una casistica piuttosto frequente. Si pensi all'ipotesi classica dell'imposta di registro assolta sull'acquisto di un bene immobile. La deduzione del tributo non può avvenire nell'esercizio del pagamento, ma concorrerà alla formazione del costo d'acquisto dell'unità immobiliare e dunque sarà oggetto di deduzione attraverso l'ammortamento, secondo il criterio di competenza. Ma la stessa situazione si verifica nel caso del pagamento di dazi per l'importazione dei beni: si è anche qui di fronte a un tributo che assume la qualifica di onere accessorio di diretta imputazione al costo d'acquisto della merce.

In sostanza, la regola della deduzione per cassa vige unicamente nelle ipotesi in cui il tributo rappresenta una spesa generale per l'impresa e non viene addebitato a terzi. In tutti gli altri casi, si ritorna invece all'interno dell'ordinario criterio di competenza.