

# ASSOCIAZIONE ITALIANA DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI

## COMMISSIONE NORME DI COMPORTAMENTO E DI COMUNE INTERPRETAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA

### DEDUZIONE DELLE IMPOSTE

#### NORMA DI COMPORTAMENTO N. 210

##### Massima

Nella determinazione del reddito d'impresa, le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono deducibili.

Se accantonate in bilancio, le altre imposte sono deducibili nell'esercizio di accantonamento, se e nella misura in cui risultino da dichiarazioni presentate, da accertamenti o da provvedimenti degli uffici notificati, o da sentenze depositate.

Se imputate a costo, le altre imposte sono deducibili per competenza se sono strettamente correlate a componenti positivi di reddito, ovvero se sono imputate quali oneri accessori di componenti negativi di reddito; negli altri casi, le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui sono pagate, a condizione che risultino iscritte nel conto economico, o vi siano state iscritte in periodi d'imposta precedenti.

° \*° \*° \*° \*°

L'articolo 99, comma 1 del TUIR stabilisce che le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, sono indeducibili, mentre le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento<sup>1</sup>.

La deduzione per cassa, tuttavia, non trova applicazione in due casi.

Il primo è quello in cui i tributi siano direttamente e strettamente correlati a componenti positivi imponibili, essendo oggetto di specifica traslazione economica sui corrispettivi.

In tal caso, le imposte sono deducibili nell'esercizio di competenza.

L'applicazione del principio di cassa, infatti, nel caso in cui conducesse a posticipare la deduzione dei componenti negativi rispetto a quelli positivi, porterebbe a tassare un reddito solo apparente, in contrasto con i principi di capacità contributiva e di separazione dei periodi di imposta<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Sempre che, beninteso, le singole leggi speciali non ne stabiliscano l'ineducibilità.

<sup>2</sup> L'Agenzia delle Entrate, in vari casi, si riferisce alla stretta correlazione, prendendo atto della necessità di disapplicare norme che non consentano di correlare costi ai ricavi: *“non potendosi parlare di produzione di reddito nel caso in cui manchino i ricavi, sono i costi che devono seguire i ricavi e non viceversa. Di conseguenza, una volta stabilito l'esercizio di competenza dei ricavi, divengono automaticamente deducibili in quello stesso esercizio tutti i costi relativi ad esso correlati”* (Ris. 2.6.1998, n. 52/E). Più specificamente, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che una *“interpretazione che affermasse la deducibilità per cassa - e dunque nel successivo esercizio - di oneri tributari strettamente correlati ai ricavi di competenza dell'esercizio precedente appare incoerente con ogni consolidato principio, anche fiscale, di determinazione del risultato e del presupposto di imposta, e quindi con il principio di autonomia dell'obbligazione tributaria di periodo, corrispondente, per le imprese, a quello di periodicità della misurazione del risultato economico e del patrimonio*

La stretta correlazione degli oneri fiscali rispetto ai componenti positivi di reddito, pertanto, rende irrilevante il carattere di tributo, con la conseguenza che assumono la natura, e la disciplina, di oneri deducibili nell'esercizio in cui sono imputati i componenti positivi ai quali sono strettamente correlate<sup>3</sup>. Un altro caso in cui il principio di cassa introdotto dall'articolo 99, comma 1, TUIR non trova applicazione è quello in cui le imposte divengono oneri accessori di componenti negativi di reddito. In tal caso, infatti, l'accessorietà degli oneri fiscali rende irrilevante la loro natura di tributi, in quanto assumono la medesima natura, e disciplina, dei costi ai quali afferiscono<sup>4</sup>.

Fattispecie vicina al secondo caso, ma peculiare, è quella dell'IVA indetraibile in applicazione del *pro rata* di cui all'articolo 19, quinto comma, del D.P.R. n. 633/1972, con riferimento alla quale l'onere, ricollegandosi all'intera gestione aziendale, costituisce una spesa generale, in sede di determinazione del reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 109, comma 5, del D.P.R. n. 917/1986, deducibile nell'esercizio di competenza<sup>5</sup>.

Solo per i casi diversi da quelli descritti sopra, è applicabile l'articolo 99, comma 1 del TUIR, il quale dispone la deduzione per cassa.

Laddove è applicabile il principio di cassa, peraltro, diviene inapplicabile tanto il principio di derivazione rafforzata, quanto l'articolo 109, comma 1 del TUIR nella parte in cui prescrive il generale principio di competenza; ciò in quanto il comma richiamato stabilisce che il principio di competenza sia applicabile solo nel caso in cui le norme contenute negli articoli precedenti del TUIR non dispongano diversamente.

L'articolo 109, comma 1 del TUIR è dunque chiaro nel distinguere il criterio speciale (nel caso, quello "di cassa"), dal criterio generale e residuale (quello "di competenza").

Ulteriore requisito che deve essere rispettato anche quando gli oneri fiscali siano dedotti per cassa è quello della loro iscrizione nel conto economico dell'esercizio in cui avviene il pagamento, ovvero la loro precedente iscrizione, ai sensi dell'articolo 109, comma 4 del TUIR.

L'articolo 99, comma 2 del TUIR stabilisce, altresì, che gli accantonamenti per imposte non ancora definitivamente accertate siano deducibili nei limiti dell'ammontare corrispondente alle dichiarazioni presentate. Lo stesso comma prevede, poi, che gli accantonamenti siano deducibili nei limiti dell'ammontare corrispondente agli accertamenti o ai provvedimenti degli Uffici. Nel silenzio della norma, deve ritenersi che ci si debba riferire agli atti notificati entro la chiusura del periodo d'imposta. Lo stesso comma, infine, prevede che gli accantonamenti siano deducibili nei limiti dell'ammontare corrispondente alle decisioni delle commissioni tributarie. Anche in questo caso, nel silenzio della norma, e alla luce delle modifiche intervenute nel rito tributario, deve ritenersi che ci si debba riferire alle sentenze depositate alla data di chiusura del periodo di imposta.

---

*aziendale*" (così Circ. 5.7.2000, n. 136/E, dove, al paragrafo 5, è presente una disamina della genesi e dell'applicazione storica del principio contenuto nell'attuale articolo 99, D.P.R. n. 917/1986).

<sup>3</sup> È il caso degli oneri di urbanizzazione (trattato dalla Ris. 22.10.1981, n. 9/1940), ma anche dell'imposta di bollo, della tassa sui contratti di borsa, dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti (trattati dalla Circ. 5.7.2000, n. 136/E) e delle accise sui prodotti petroliferi (trattato dalla Ris. 13.11.2001, n. 182/E).

<sup>4</sup> È il caso dei diritti doganali (incidentalmente trattato dalla Ris. 21.8.2007 n. 228/E, che ha analizzato il trattamento applicabile ai maggiori diritti doganali accertati), ma anche quello dell'imposta di registro capitalizzata congiuntamente all'immobile al quale si riferisce e quelli dell'IVA indetraibile oggettivamente o per via specifica (trattati dalla Ris. 19.1.1980, n. 9/869).

<sup>5</sup> Sul punto si richiama la norma di Comportamento n. 152 emessa nel 2003 secondo la quale "*L'imposta sul valore aggiunto assolta in relazione all'acquisto di beni e servizi e alle importazioni nell'ambito dell'esercizio di attività d'impresa, qualora non sia ammessa in detrazione, può costituire, a seconda delle fattispecie, un onere accessorio di diretta imputazione al costo del bene o servizio cui essa afferisce oppure un costo d'esercizio. Nel primo caso, se l'imposta è relativa a costi capitalizzabili, concorre alla formazione del valore da assoggettare al processo di ammortamento. Nel secondo caso, l'imposta sul valore aggiunto indetraibile è imputata al conto economico, fra gli oneri diversi di gestione, ed è interamente deducibile nell'esercizio di competenza*", norma tuttora valida e condivisa.

In conclusione, nel caso in cui siano state presentate dichiarazioni, ovvero siano stati notificati atti o provvedimenti degli Uffici che determinino, o rideterminino, i tributi dovuti, ovvero che siano depositate sentenze da parte dell'organo giurisdizionale, le imposte sono deducibili anche se solo accantonate e, quindi, non versate<sup>6</sup>.

Parimenti sono deducibili (o imponibili) gli adeguamenti di precedenti accantonamenti effettuati per tenere conto di successive dichiarazioni presentate, atti dell'ufficio notificati o sentenze depositate.

---

<sup>6</sup> Evidentemente, sussiste un'adeguata certezza di esistenza dell'onere e del suo ammontare quando intervenga la liquidazione formale del tributo da parte del contribuente che sia, al contempo, conosciuta dall'ufficio, o, viceversa, la liquidazione formale effettuata dall'ufficio che sia, al contempo, conosciuta dal contribuente.