

IMPOSTE E TASSEdi **ATTILIO ROMANO****Ritardato versamento delle imposte, interessi passivi indeducibili**

Non è deducibile il costo rappresentato dal pagamento degli interessi moratori conseguenti all'omesso o tardivo versamento di tributi: questa la (rigorosa) soluzione espressa dalla Cassazione nell'ordinanza 12.07.2022, n. 28740.

Analisi normativa - Il testo contenuto nell'art. 109, c. 5 D.P.R. 22.12.1986, n. 917 delinea il principio di inerenza che disciplina in generale la deducibilità dei costi d'impresa. Nessun riferimento riguarda il perimetro di deducibilità degli interessi di mora afferenti l'omesso o tardivo versamento delle imposte.

Evoluzione della prassi interpretativa - Un primo chiarimento sulla controversa tematica è stato reso attraverso la C.M. 30.04.1977, n. 7/1496, dove è stato sostenuto che gli interessi maggiorativi dei tributi rimangono deducibili nella stessa misura in cui lo sono i relativi tributi.

Il principio di correlazione di deduzione dal reddito degli interessi passivi rispetto al tributo cui afferiscono è stato superato nel chiarimento fornito dai tecnici ministeriali attraverso la R.M. 9.11.2001, n. 178, dove è stata riconosciuta "l'autonomia della funzione degli interessi passivi" e pertanto ammessa la deducibilità che "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" (cfr. anche risposta all'interpello n. 541/2022).

Senonché, attraverso la precisazione fornita con la risoluzione 21.08.2007, n. 228/E, la Direzione centrale Normativa e Contenzioso, chiamata a esprimersi sulla deducibilità degli interessi di mora irrogati su oneri doganali, ha rivalutato il principio dell'accessorietà della componente finanziaria rispetto al tributo cui afferivano.

Orientamenti giurisprudenziali - Un primo orientamento elaborato dalla Corte di Cassazione ha riconosciuto un trattamento distinto per gli interessi passivi rispetto ai vari componenti negativi del reddito d'impresa; in sostanza, per gli oneri finanziari dovuti in virtù dell'inadempimento tributario il diritto alla deducibilità è stato sempre ammesso anche se nei limiti della disciplina contenuta nell'art. 63 del Tuir che indica misura e modalità del calcolo degli interessi passivi deducibili.

Altro indirizzo interpretativo del Supremo Collegio, al contrario, ha posto l'attenzione sulla natura del titolo dal quale deriva l'obbligo del pagamento degli interessi passivi, negando la spesabilità degli oneri dovuti per l'inadempimento tributario se gli interessi passivi assumevano **natura accessoria** all'obbligazione principale non ammessa in deduzione.

Sul solco di questo filone giurisprudenziale si pone l'ordinanza 12.07.2022, n. 28740, in commento che, seppur attribuendo funzione risarcitoria e non sanzionatoria agli interessi passivi dovuti in caso di ritardato pagamento delle imposte, rileva che "la prestazione di pagamento degli interessi passivi si pone in termini di accessorialità rispetto all'obbligazione principale e della stessa, assume la medesima disciplina di non deducibilità". Ciò significa che gli interessi passivi, ai fini della loro deducibilità, prosegue l'ordinanza, "devono tradursi in oneri generati dalla funzione finanziaria a sostegno dell'attività aziendale, ovvero ossia devono afferire all'impresa nel suo essere e progredire sul piano economico e reddituale".

In definitiva, per la Cassazione, gli interessi moratori rappresentando somme correlate a un inadempimento dell'imprenditore e "avendo la finalità di ristabilire, a favore dell'Erario, l'intera misura dell'importo da versarsi non trovano fonte nell'attività dell'impresa, in relazione alla funzione finanziaria generalmente svolta, ma nell'inosservanza di un obbligo nel pagamento del tributo per il quale, già in radice, **è da escludersi il diritto alla deduzione**".