

Giurisprudenza

Spese indeducibili in più esercizi se manca l'utilità pluriennale

28 Gennaio 2020

In ogni caso, se relative a prestazioni di lavoro e collocabili tra le componenti negative regolate, dall'articolo 109 del Tuir, concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio di competenza



La Corte di cassazione ha stabilito che le spese sostenute per il personale dipendente a titolo di retribuzioni, oneri previdenziali e similari, nella fase di avviamento sul mercato di una nuova compagnia aerea, non possono essere rilevate tra i costi di impianto e ampliamento o tra i costi di sviluppo, ex articolo 2426, comma 1, n. 5, del codice civile. La decisione comporta, sotto il profilo fiscale, che detti oneri

non possono essere qualificati come spese relative a più esercizi e dedotte in più periodi d'imposta, ex articolo 108, comma 1 del Tuir, ove manchi ogni riscontro sulla loro utilità pluriennale.

Questi i principi di diritto desumibili dalla sentenza della Cassazione n. 33648 del 18 dicembre 2019.

I fatti

La vicenda prende le mosse da un avviso di accertamento, notificato a una compagnia aerea, con cui l'ufficio catanese dell'Agenzia delle entrate recuperava a tassazione un determinato imponibile, corrispondente a indebite deduzioni, ai fini Ires e Irap.

In particolare, in sede di verifica, era stato rilevato che le quote di costo dedotte nell'anno d'imposta afferivano a spese per personale dipendente sostenute nell'anno precedente ed era emerso, inoltre, che tali costi concernevano attività con ricavi conseguiti nello stesso anno e

insuscettibili di produrre utilità economica nei successivi esercizi.

Il processo di merito

La società contestava la prospettazione dell'Amministrazione finanziaria affermando che, al contrario, le spese richiamate erano state sostenute lo stesso anno di inizio dell'attività del vettore aereo, il quale aveva sopportato non solo i costi per gli impianti, ma anche quelli iniziali di volo con ridotto numero di passeggeri, al fine di pubblicizzare la nuova compagnia.

La Ctp di Catania concordava con la prospettazione della spa, ritenendo la distribuzione dei costi in più esercizi corretta e conforme ai criteri fissati dall'articolo 2426, comma 1 n. 5 del codice civile.

La Ctr Sicilia, sezione staccata di Catania, a cui ricorreva l'ufficio in grado di appello, concordava con l'opinione espressa dal Collegio di primo grado.

Il ricorso per cassazione

L'ufficio ricorrevva, allora, per cassazione, affidando il ricorso a due motivi di diritto, di cui solo il primo merita approfondimento in questa sede.

Secondo l'Agenzia delle entrate, in particolare, la sentenza si sarebbe posta in contrasto con il disposto degli articoli 2423, 2423-bis, 2425 cc, nonché degli articoli 108 e 109 Tuir, in relazione all'articolo 360, comma 1 n. 3 cpc, per aver erroneamente qualificato come spese relative a più esercizi i costi sostenuti a titolo di retribuzione, oneri previdenziali e similari, in violazione dei criteri di imputazione e del principio di competenza.

L'opinione del Collegio di legittimità

Per la Cassazione, è fondato il secondo motivo di ricorso introdotto dall'ufficio.

La Ctr siciliana, osservano i supremi giudici, invocando l'articolo 2426, comma 1 n. 5 cc, relativo ai costi di impianto, di ampliamento e di sviluppo aventi utilità pluriennale, ha ritenuto che in essi dovessero essere compresi, quanto al caso di specie, tutti *"i costi sostenuti per i voli iniziali sulle tratte consentite alla nuova compagnia aerea, in quanto finalizzati a rendere nota ai potenziali passeggeri l'effettività e l'operatività concreta della compagnia stessa"* e, dunque, anche quelli sopportati a titolo di retribuzione del personale.

Tuttavia, già dalla mera lettura della norma citata, emerge che la possibilità di iscrizione nell'attivo dei costi di impianto e ampliamento – tecnicamente e letteralmente distinti dalle spese del personale – e il loro successivo ammortamento, è subordinata al consenso del collegio sindacale.

La stessa durata dell'ammortamento, aggiunge il Collegio di legittimità, non è superiore al quinquennio.

Quanto precede, pertanto, *"implica una rigorosa procedura tesa alla predeterminazione dei criteri di iscrizione a bilancio, che nel caso specifico ... manca del tutto"*.

La giurisprudenza di riferimento

Sul piano fiscale, peraltro - continua la Cassazione, alla luce di propri consolidati orientamenti - le prescrizioni civilistiche sono tenute in conto ancor più rigorosamente.

È stato, infatti, già affermato dal Collegio di legittimità che i costi di natura straordinaria per la loro utilità pluriennale, ex articolo 2426, comma 1 n. 5) cc, possono - previo consenso del collegio sindacale ove esistente - essere iscritti nell'attivo, anziché essere imputati in conto economico come componenti negativi del reddito di esercizio in cui sono sostenuti, ove la società ritenga, in base a una scelta fondata su criteri di discrezionalità tecnica, di capitalizzarli in vista di un successivo ammortamento pluriennale invece di far gravare i costi interamente sull'esercizio in cui sono stati sostenuti; tale valutazione, ai fini della graduazione del beneficio, deve tenere conto che l'iscrizione di queste spese all'attivo dello stato patrimoniale è consentita, oltre che dall'utilità pluriennale, di cui siano causa immediata e diretta, anche dalla circostanza che esse non abbiano avuto, come contropartita, l'incremento di valore di specifici beni o diritti anch'essi iscritti all'attivo (in questo senso, Cassazione, pronuncia n. 24939/2013).

È, in ogni caso, necessario, dispone la giurisprudenza di riferimento, che ove l'imprenditore ritenga, in base a una scelta fondata su canoni di discrezionalità tecnica, di capitalizzare le spese in vista di un successivo ammortamento pluriennale, siano indicati specifici criteri, commisurati alla durata dell'utilità del bene, al fine di stabilire la quota di costo gravante su ciascun esercizio (così, Cassazione, pronuncia n. 6288/2018).

Il ruolo della nota integrativa di bilancio

Inoltre, relativamente alla determinazione del reddito d'impresa, è stato osservato che non vi è piena discrezionalità del contribuente, in sede di dichiarazione, in ordine alla deducibilità delle quote di ammortamento del costo dei beni strumentali: questa, infatti, deve avvenire in base alle inderogabili regole civilistiche di redazione del bilancio, operanti, in difetto di disposizioni specifiche di segno contrario, anche ai fini delle determinazioni fiscali.

In ultima analisi, alla luce del disposto di cui all'articolo 2426, comma 1 n. 2 cc, non sono legittimi i criteri di determinazione che siano variabili in relazione a diverse annualità, in assenza di adeguata giustificazione nella nota integrativa di bilancio, dovendo le quote di ammortamento essere rapportate, in modo tendenzialmente uniforme, alla durata normale di utilizzazione dei beni strumentali (Cassazione, pronunce nn. 22016/2014 e 20680/2015).

Il caso di specie

Così configurato il panorama legislativo e giurisprudenziale di riferimento, la Corte di cassazione ha, dunque, stabilito che, ancorché applicabili le regole riprese dall'articolo 2426 cc per costi di impianto, di ampliamento o di sviluppo con utilità pluriennale, erano assenti, nel caso in esame,

tutti i presupposti prescritti dalla disciplina civilistica e fiscale.

Di conseguenza, l'imputazione all'anno successivo delle spese sostenute dalla società per retribuzioni e oneri simili, anziché all'anno precedente, era da considerarsi erronea, anzitutto, in considerazione della mancanza di ogni riscontro sulla loro utilità pluriennale.

Infine, chiosa la Cassazione, il giudice regionale non si era avveduto della circostanza che si trattava di spese classificabili tra quelle per prestazioni di lavoro, regolate dall'articolo 95 Tuir e, se collocabili tra gli altri componenti negativi, regolate dall'articolo 109 comma 4 Tuir: esse, pertanto, concorrevano alla formazione del reddito nell'esercizio di competenza.

Il deliberato del Collegio regionale siciliano si manifestava, in definitiva, erroneo sotto plurimi aspetti, atteso il rigore con cui il legislatore ha costruito le regole contabili civilistiche e fiscali, a cui l'operatore economico avrebbe dovuto attenersi.

di

Martino Verrengia

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/spese-indeducibili-piu-esercizi-se-manca-lutilita-pluriennale>