

IMPOSTE SUL REDDITO

Deducibili i costi sostenuti dalla società prima dell'iscrizione

di Fabio Landuzzi

Con la **sentenza n.5936 depositata il 25 marzo 2015 la Corte di Cassazione** ha riconosciuto che sono **deducibili** per la società i **costi sostenuti** nel suo interesse nel **periodo successivo alla stipula dell'atto costitutivo** anche se **anteriormente alla sua iscrizione** al registro imprese.

L'Ufficio delle Entrate, nel caso giunto al giudizio della Suprema Corte, aveva contestato la indeducibilità dei costi che erano stati sostenuti prima dell'iscrizione della società al registro delle imprese in quanto per essi sarebbe stato **assente il nesso giuridico** con la società stessa che, al momento del sostenimento dei costi, non avrebbe potuto avere ancora, secondo la tesi dell'Ufficio, la **qualità di contribuente**.

Poiché la Commissione Tributaria Regionale aveva avallato la contestazione sollevata dall'Ufficio delle Entrate, la società era ricorsa in Cassazione eccependo l'**erroneità del concetto** secondo cui le operazioni compiute prima dell'iscrizione della società al registro imprese e quindi dell'acquisizione della personalità giuridica, non potessero essere comunque riferite in modo univoco all'**attività dell'impresa** costituita in forma societaria.

In relazione agli atti compiuti dalla società prima della sua iscrizione, va osservato come sia vero che l'indirizzo dottrinale e giurisprudenziale prevalente tenda a **negare l'esistenza della società** quando essa non è ancora iscritta al registro delle imprese secondo il **principio dell'efficacia costitutiva** che l'art. 2331, c.c., assegna a questa forma di pubblicità legale.

Tuttavia, ampia dottrina è orientata verso una più flessibile "**teoria della società in corso di formazione**" secondo la quale la provvisorietà della società costituita con la stipula del contratto sociale, ma non ancora iscritta, permarrebbe solo fino al momento della sua iscrizione al registro imprese che ne decreterebbe quindi la piena **assunzione della personalità giuridica**. In questo contesto, quindi, non si potrebbe negare l'esistenza della stessa anche antecedentemente alla pubblicità realizzata con l'iscrizione.

La **Corte di Cassazione** con altra recente sentenza (**n.25703/2011**) aveva aderito alla più tradizionale **tesi della inesistenza della società prima della sua iscrizione**; tuttavia, aveva chiaramente riconosciuto che anche gli atti compiuti prima di tale istante spiegano efficacia, se sussistono i requisiti di forma e di sostanza previsti dall'atto costitutivo stipulato.

Si è poi osservato che con l'art.2331, comma 3, cod.civ., il Legislatore offre l'opportunità di risolvere *ex post* le eventuali questioni controverse, mediante l'**approvazione da parte della società** delle operazioni compiute in suo nome prima dell'iscrizione. In questo caso, ne deriva l'assunzione da parte della società delle **obbligazioni sorte verso i terzi**, con un effetto che

secondo la giurisprudenza prevalente ha la portata della **ratifica del falso rappresentato**.

Pertanto, nel contesto così delineato, la Suprema Corte conclude affermando che debba essere data **continuità agli atti** posti in essere dalla società nel periodo interinale che intercorre fra la data della sua costituzione e quella dell'iscrizione al registro imprese, quando non appaia affatto discutibile che dette operazioni siano **imputabili alla società** e siano state poi **approvate tramite la delibera di approvazione del bilancio** ove le stesse sono riflesse.

Di conseguenza, tali spese concorrono correttamente a determinare l'imponibile della società quali **poste passive pienamente deducibili**.