

REDDITO IMPRESA E IRAP

Costi del personale capitalizzabili sono con utilità futura

di Fabio Landuzzi

Una recente pronuncia della **Cassazione** ([sentenza n. 33648 del 18.12.2019](#)) ha affermato che **non sono deducibili, per difetto di competenza, le spese del personale** dipendente **capitalizzate in assenza di una adeguata giustificazione** a supporto della loro **utilità futura**.

Va da subito premesso che la sentenza in commento si riferisce ad una fattispecie risalente all'anno 2004, come tale in un **contesto normativo** del reddito d'impresa **antecedente** a quello attualmente in vigore e caratterizzato, come noto, dal **principio di derivazione rafforzata**; tuttavia, i principi affermati nella sentenza sono senza dubbio **di attualità**, laddove essi vengano coniugati con i **precetti di cui all'Oic 24** (Immobilizzazioni immateriali) ed in particolare con i presupposti che devono sussistere affinché i costi di periodo – fra cui, come nel caso di specie, anche quelli relativi alle **prestazioni di lavoro dipendente** – possano essere correttamente capitalizzati come **“spese di impianto e ampliamento”** e quindi partecipare alla formazione del risultato economico degli esercizi successivi a quello di loro sostenimento in forma di ammortamenti.

Infatti, le **eccezioni principali** che sono mosse dai Giudici della Cassazione si riferiscono, nel caso di specie, al fatto che non sarebbe stata osservata quella **“rigorosa procedura tesa alla predeterminazione dei criteri di iscrizione a bilancio”**, ed inoltre sarebbe **mancata l'indicazione** di **“specifici criteri commisurati alla durata dell'utilità del bene, al fine di stabilire la quota di costo gravante su ciascun esercizio”**.

In altri termini, dalla lettura della sentenza, parrebbe che i costi in questione, che si riferivano a prestazioni rese dai dipendenti della società (si trattava di una compagnia aerea e, nel caso di specie, dei costi iniziali di volo ritenuti funzionali a **far conoscere al pubblico** il nuovo vettore e come tali ritenuti appunto aventi una utilità pluriennale) siano stati capitalizzati nel presupposto che si trattasse di **costi di start up** o di avvio di una nuova attività, ma in **mancanza di una adeguata e puntuale informativa di Nota integrativa** circa il corretto riscontro della assunta loro utilità pluriennale.

La questione, come detto, può essere riportata anche nell'attuale assetto normativo in cui vige il **principio di derivazione rafforzata**, per sottolineare che, anche in tema di capitalizzazione di costi, l'impresa **non ha discrezionalità totale** sia sul piano civilistico che, conseguentemente su quello fiscale, bensì deve attenersi ad una **rigorosa applicazione del quadro normativo e regolamentare di riferimento**. Nel caso di specie, trattandosi, come detto, di costi di impianto e di ampliamento, in modo particolare riferiti all'avvio di una nuova attività, **l'Oic 24, par. 25**, ammette anche la **capitalizzazione delle spese del personale** che avvia le nuove attività ma,

quanto ai presupposti (v. par. 42) richiede che sia **dimostrata la "congruenza ed il rapporto causa-effetto tra i costi in questione ed il beneficio (futura utilità) che dagli stessi la società si attende"**.

Sono, in particolare, richiamati i requisiti di cui al par. 40, ossia:

1. la **dimostrazione dell'utilità futura**;
2. l'esistenza di una **oggettiva correlazione** con gli **attesi futuri benefici**;
3. la **ragionevole certezza della loro recuperabilità**.

Precisa il par. 42 che non è consentito trasformare la capitalizzazione dei costi in una forma di **politica di bilancio** finalizzata all'alleggerimento del conto economico di un esercizio, e l'ammortamento deve essere sistematico e, per le spese di impianto ed ampliamento, **non superiore in ogni caso a 5 anni**.

Come premesso, quindi, la sentenza in commento, seppure riferita ad un **contesto normativo diverso** dall'attuale, richiama l'attenzione sulla necessità che anche la capitalizzazione di taluni costi risponda ad una **rigorosa applicazione dei principi contabili di riferimento** e sia accompagnata da una **adeguata informativa di bilancio**, sì da rimuovere ogni dubbio circa un uso improprio di una **discrezionalità atecnica** del redattore del bilancio che, oltre a conseguenze di ordine civilistico, determinerebbe conseguenze anche di natura fiscale, seppure **depotenziate sotto il profilo impositivo e sanzionatorio** ove circoscritte, come sembra essere in tali casi, a rilievi afferenti la **sola competenza temporale** del costo.

Seminario di specializzazione

IL BILANCIO 2019: LE IMPLICAZIONI DEL NUOVO CODICE DELLA CRISI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)