

Il regime civilistico-fiscale alla base del diritto di deduzione dei costi pluriennali

di [Deotto Lovecchio e Partners](#)

Pubblicato il 9 Maggio 2022

L'iscrizione in bilancio di costi ed oneri pluriennali va fatta con estrema attenzione dati i vincoli posti dalla Legge e dai principi contabili. In questa articolo vediamo come la logica contabile si trasfonde nelle scritture contabili e arriva al reddito d'impresa...

La corretta disamina in ordine al trattamento fiscale da riservare ai costi con utilità pluriennale, dipendendo i medesimi dalla rigida legalità redazionale del bilancio, sia in forza della prescrizione normativa ex art 108, comma 1° Tuir, manifestatamente priva di autonome specifiche misure determinative e sia in forza del principio della derivazione rafforzata che subordina, ex art. 83 Tuir, la qualificazione, classificazione ed imputazione a periodo del componente di reddito alla conformazione strutturale del bilancio civilistico, deve necessariamente dipartire dallo scrutinio dell'art. 2423bis, punto 2, codice civile, per il quale testualmente:



“Si possono indicare esclusivamente gli utili realizzati alla chiusura dell’esercizio”,

su cui si fonda lo storico ed invariato primato potestativo del principio della prudenza alla base delle rappresentazioni ragionieristico-economicistiche in bilancio.

L'iscrizione delle poste patrimoniali-redditali in bilancio

Qualsiasi posta patrimoniale-reddittuale del bilancio deve essere nella condizione di poter esprimere un'autentica tangibile prospettiva di solvenza nei confronti dei terzi e, quando la posta di bilancio non disponga fisiologicamente di tale idoneità di garanzia, nel senso che non partecipa ad essa, con diretto nesso endogeno, attraverso le ordinarie dinamiche di mercato, la prerogativa della tempestiva volturazione in finanza solvibile, la capitalizzazione o l'imputazione a conto economico della posta contabile viene assoggettata a rigide ed inderogabili tutele da parte del legislatore.

Proprio lo scrutinio dell'essenza causale di tale coercitive limitazioni legislative, consente di ricavare agevolmente come la dialettica legislativa tra il principio della prudenza ed il principio della competenza economica, fondata sulla ragionieristica correlazione di costi-ricavi, assegni il primato al primo e non al secondo.

Già sul piano testuale tale primato dispone di chiare evidenze, dal momento che mentre in ordine al principio della prudenza il legislatore assume inequivoci toni scritturali con i precisi capisaldi letterali rappresentati da “*esclusivamente*” e “*realizzati*” (si possono indicare esclusivamente gli utili realizzati alla chiusura dell'esercizio), con riguardo al principio della competenza economica le indicazioni legislative non si preoccupano neppure di connotare in senso autenticamente qualificatorio il principio medesimo, dal momento che lo spazio legislativo ad esso dedicato si esaurisce con la sola previsione che gli oneri ed i proventi di competenza non devono temporalmente ritenersi coincidenti con la loro manifestazione finanziaria (art 2423 bis, punto 3: “*Si deve tener conto degli oneri e dei proventi di competenza, indipendentemente dalla data del loro incasso o del pagamento*”).

Il motivo è storicamente noto, e consiste nel fatto che al legislatore non interessa una tecnica redazionale del bilancio idonea a rappresentare in versione tipicamente aziendalistica (funzionale cioè a dimostrare l'autentica dinamica dei profitti e dell'implementazione del valore economico dell'azienda) la situazione patrimoniale, economico e finanziaria dell'impresa, ma, piuttosto, un quadro contabile che rappresenti la dinamica dei diritti e delle obbligazioni in modo coerente con le aspettative di autentica solvenza che i terzi interlocutori raccordano all'imprenditore nelle loro varie interazioni di mercato.

Un conto, quindi, è che il nesso causale costo-ricavo si fonda su obbligazioni e diritti già pienamente maturati sul piano dei relativi titoli giuridici o che una posta patrimoniale disponga di un intrinseco valore di scambio suscettibile di una concreta valutazione economica, monetizzabile attraverso atti di mercato (come ad esempio un'immobilizzazione materiale (un immobile) od anche un'immobilizzazione

immateriale supportata da precise tutele legislative - ad es. un brevetto industriale) ed altro è una spesa d'impianto o di ampliamento capitalizzata in bilancio, ma mancante di qualsiasi autentico contenuto patrimoniale suscettibile di una precisa stima di valore di scambio nel mercato e, quindi, di una concreta prospettiva di solvenza nei confronti dei terzi.

In ordine a tali poste patrimonializzate l'implementazione dei livelli legislativi di guardia e delle misure cautelative previste dal legislatore a supporto delle tutele di solvenza nei confronti dei terzi è assolutamente inconfutabile.

Gli oneri (costi) pluriennali in bilancio

Il punto 5, del comma 1, dell'art. 2426 c.c. dispone testualmente:

“i costi d'impianto e di ampliamento e i costi aventi utilità pluriennale possono (e, quindi, non “devono”) essere iscritti nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale.

I costi d'impianto e di ampliamento devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni.

Fino a che l'ammortamento dei costi d'impianto, d'ampliamento e di sviluppo non è completato possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati”.

La capitalizzazione delle spese d'impianto/ampliamento è, quindi, legislativamente possibile solo se:

- vi è il riscontro del consenso del collegio sindacale, a cui viene demandata in esclusiva (e non più, quindi, da condividere, come previsto nell'originaria versione legislativa, con il consiglio di amministrazione) la stima della concreta utilità che la posta contabile patrimonializzata è capace di riversare negli esercizi successivi, con l'accompagnamento di ragionevoli piani industriali che evidenzino la concreta probabilità del perseguimento di aspettative di reddito idonee a consentire l'autoremunerazione della spesa d'impianto/ampliamento sino al suo stralcio totale;
- l'ammortamento non deve mai superare un segmento di tempo fissato in 5 anni (il parametro temporale è legislativamente identificato in anni e non in esercizi sociali, per cui se l'esercizio

statutario dovesse sopravanzare la durata di un anno, l'ammortamento dovrà necessariamente raccordarsi con un numero di esercizi sociali inferiore a 5).

Proprio tale inderogabile raccordo temporale dimostra la piena inconciliabilità del limite legislativo in scrutinio con il principio della competenza economica, aziendalisticamente intesa come nesso causale di stretta correlazione dei costi con i corrispondenti ricavi, dal momento che se anche si stimasse l'idoneità di una spesa d'impianto/ampliamento a procurare utilità sinergiche con un più ampio orizzonte temporale di operatività d'impresa, essa rimarrebbe comunque incapsulata nella latitudine temporale massima di 5 anni.

Non può, quindi, non rendersi evidente come la causa giustificativa di tale interdizione temporale, del tutto incompatibile con la competenza economica, derivi dall'insidiosa assenza di autentica consistenza patrimoniale della spesa d'impianto/ampliamento, solo rappresentativa di un auspicato reddito atteso, ma priva di qualsiasi valore economico di scambio suscettibile di oggettiva valutazione e dotato di vere prospettive di solvenza a vantaggio dei terzi;

- sino a quando la spesa d'impianto/ampliamento permane iscritta nell'attivo del bilancio, devono essere preservate nel patrimonio netto riserve di consistenza capiente a tutelare la mancanza di concreti significati patrimoniali della medesima e nel caso non vi siano riserve capienti a perseguire tale scopo di tutela, il legislatore interdice persino il volere potestativo dei soci in ordine alla distribuzione degli utili degli esercizi successivi, con un'interferenza prorompente nell'essenza causale dello stesso contratto di società, teleologicamente strutturato per l'esercizio di un'attività economica allo scopo di conseguire utili da destinare a remunerazione del capitale investito dai soci.

Se si procede a sommare tutti i condizionamenti e le tutele legislative sopra inventariate alla base della capitalizzazione delle spese d'impianto e di ampliamento, non può non apparire la sola tolleranza del legislatore verso la capitalizzazione di tali poste contabili, allo scopo di non obbligare a dar seguito ad un impatto a conto economico in unica soluzione per la loro complessiva consistenza numeraria, con possibili lesioni della stessa soglia legale del capitale sociale.

Non può, però, certo rendersi derivabile la convinzione che per il legislatore tale soluzione contabile rappresenti la sua opzione privilegiata.

Quali altri vincoli il legislatore avrebbe dovuto prescrivere oltre a quelli enunciati nell'art. 2426, comma 1, punto 5, e sopra esposti, per indicare che l'opzione contabile da privilegiare è quella della diretta imputazione a conto economico dei costi d'impianto e di ampliamento, e qualora si proceda alla loro

capitalizzazione, la preferenza a raccordare il loro stralcio contabile dal bilancio con il minor numero possibile di esercizi sociali?

Un legislatore che per consentire la capitalizzazione di tali costi in bilancio arriva ad interagire con i motivi causali del contratto societario attraverso l'interdizione della distribuzione dei dividendi, non è certo un legislatore che si preoccupa di sollecitare l'iscrizione nell'attivo del bilancio ad asservimento del nesso causale costi-ricavi connesso alla competenza economica.

È solo un legislatore disposto a tollerare un'iscrizione provvisoria dei costi d'impianto e di ampliamento, con la previsione di una loro permanenza temporale in bilancio in nessun caso sopravanzabile i 5 anni, al solo scopo di evitare insidie d'impatto con le prescrizioni di tutela della soglia legale del capitale sociale.

Gli interventi della Cassazione

Proprio dalla scrittura normativa raccordata con tale segmento temporale, la Corte di Cassazione, con la sentenza 11 gennaio 2006, n. 377 ha indicato il preciso principio di diritto (condiviso da tutta la letteratura contabile) che il termine quinquennale previsto per i costi d'impianto e di ampliamento rappresenta solo il periodo massimo di ammortamento, mentre il silenzio legislativo in ordine al periodo minimo rende evidente la facoltà della società di estinguere (contabilmente) i costi stessi in un periodo più breve ovvero anche in un solo anno.

I costi d'impianto e di ampliamento sono contenitori patrimonialmente vuoti di contenuto, con la sola prospettiva di disporre di un'autoremunerazione dagli utili futuri, la cui alea di sopravvenienza è fisiologicamente insita nello stesso rischio d'impresa.

Se si raccorda tale loro aleatoria significatività patrimoniale con la rigidità della prescrizione civilistica dell'art 2423bis, punto 2 c.c.

"Si possono indicare (in bilancio) esclusivamente gli utili realizzati alla chiusura dell'esercizio",

non può non apparire chiaro, sul piano della corretta esegesi (proprio come prospettata dalla citata sentenza del Giudice di Cassazione), che la loro capitalizzazione non è affatto legislativamente coordinata con la precisa correlazione costi-ricavi della competenza economica, costituendo essa piuttosto una facoltà, legislativamente circostanziata dalle numerose tutele sopra scansionate, da connettere all'esigenza di non rendere necessaria un'immediata ricapitalizzazione del capitale sociale lesa nella sua soglia legale o comunque per non allertare le norme relative alla riduzione del capitale sociale, a fronte di costi comunque prospetticamente sinergici anche per gli esercizi successivi.

Tale scrutinio, si insiste a sottolineare, evidenzia in ogni caso la manifesta preferenza legislativa del loro stralcio dall'attivo del bilancio nel minor tempo possibile, mai sopravanzante i 5 anni, ma con l'input legislativo, si ripete ancora una volta, di provvedervi con la massima tempestività possibile.

I principi contabili nazionali

In specifico ordine al [principio contabile n. 24 OIC](#) in esso è dato testualmente rinvenire:

“L'ammortamento dei costi di impianto e di ampliamento deve esaurirsi in un periodo non superiore a 5 anni.

Questa limitazione temporale massima, puramente convenzionale (e, quindi, in alcun modo, a detta valutativa dello stesso OIC, correlabile all'autentica sinergia causale costi-ricavi) si giustifica in base al più generale principio della prudenza, in particolare per la tipologia dei costi in questione, la cui valutazione si presenta particolarmente incerta ed il cui contenuto non ha alcun valore di mercato autonomo”.

Manifesta, quindi, appare essere la piena aderenza argomentativa del passo del principio contabile n. 24, come rappresentato dall'OIC, ai motivi sopra esposti in ordine allo scrutinio del significato di garanzia patrimoniale raccordabile alle spese di impianto/ampliamento.

L'OIC, infatti, sottolinea la natura meramente convenzionale del segmento di tempo non superiore a 5 anni e, quindi, la mancanza di ogni raccordo con una stima temporale di autentica verifica con il periodo di riversamento dei presunti effetti sulle dinamiche reddituali degli esercizi successivi e, soprattutto, precisa come la giustificazione dei vincoli legislativi derivi dal fondamentale principio della prudenza,

proprio perché trattasi di costi privi di qualsiasi possibile forma di realizzo nel mercato.

...e la prassi del Fisco

Conclusivamente e dal momento che la stessa Amministrazione finanziaria con le circolari di prassi n. 73/E del 27 maggio 1994, punto 3.3.6 e 108/E del 3 maggio 1996, punto 6.4.1, ha ritenuto che l'art. 108, TUIR non disciplini alcun specifico criterio di deducibilità fiscale delle spese relative a più esercizi, per cui il relativo diritto di deduzione deve essere fatto direttamente derivare dallo scrutinio delle corrispondenti regole sottese alla legalità civilistica del bilancio, i costi di impianti/ampliamento, dovendo scontare i complessivi vincoli dell'art 2426, comma1, punto 5, c.c., sono sì ammessi ad essere iscritti in bilancio, ma senza trascurare la chiara preferenza legislativa di un loro rapido stralcio contabile, in perfetto allineamento con le indicazioni nomofilattiche della citata Corte di Cassazione che con la sentenza 11 gennaio 2006, n. 377, si torna a precisare, ha indicato il preciso principio di diritto che il termine quinquennale previsto per i costi d'impianto e di ampliamento rappresenta solo il periodo massimo di ammortamento, mentre il silenzio legislativo in ordine al periodo minimo rende evidente la facoltà della società di estinguere (contabilmente) i costi stessi in un periodo più breve ovvero anche in un solo anno.

Questo approfondimento è stato curato dal [Centro Studi Deotto Lovecchio & Partners](#)

Lunedì 9 Maggio 2022

NDR. sul tema dei costi pluriennali vedi anche: [Le Sezioni Unite: nessun limite di decadenza sugli oneri pluriennali per il Fisco](#)