

Deducibilità delle spese per la formazione del personale

di [Danilo Sciuto](#)

Pubblicato il 21 Gennaio 2006

Un personale che sia in possesso di adeguate capacità professionali è senz'altro un punto di forza per l'imprenditore. Tale esigenza deriva da vari fattori, primo tra tutti senz'altro l'avanzamento inarrestabile del progresso tecnologico.

Con "spese di formazione del personale" si intende generalmente fare riferimento sia ai costi di aggiornamento, sia a quelli di addestramento, sia a quelli di riqualificazione del personale stesso.

Nella realtà odierna, un personale che sia in possesso di adeguate capacità professionali è senz'altro un punto di forza per l'imprenditore. Tale esigenza, della quale si sente la necessità in diversi settori di impresa, deriva da vari fattori, primo tra tutti senz'altro dall'avanzamento inarrestabile del progresso tecnologico, così come succede ad esempio alle imprese con dipendenti addetti all'attività di vendita. In subordine, l'esigenza dell'aggiornamento deriva anche da esigenze di adeguamento a leggi dello Stato, le cui conoscenze, dunque, esulano dallo specifico settore di appartenenza dell'impresa: si pensi al caso, abbastanza attuale in

questo periodo, del corso per la legge sulla privacy, che si estende appunto a tutte le realtà aziendali. Da qui dunque la necessità sia di formare il personale appena assunto, sia quello di aggiornare quello preesistente. E' fin troppo evidente che tutto questo ha un costo, costituito sia dai servizi forniti da terzi (per le docenze, l'organizzazione del corso, ecc.), sia dai costi dei materiali impiegati (qualora sia l'impresa stessa a doverli comprare). Il problema che qui si vuole analizzare è quello di definire se tali costi possono essere considerati costi di esercizio e in quali casi devono o possono invece essere capitalizzati.



Spese per la formazione dei lavoratori: la prassi ministeriale

Secondo la prassi di diversi uffici tributari, per le spese relative all'aggiornamento professionale dei dipendenti e dell'imprenditore si applicano le modalità di **deduzione previste per le "spese relative a più esercizi"** (altrimenti dette "spese pluriennali") di cui al comma 3 dell'articolo 108 del Tuir, in base al quale tali spese (diverse da quelle relative a studi e ricerche e dalle spese di pubblicità, propaganda e di rappresentanza) sono deducibili *"nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio"*. La norma, in altri termini, attribuisce una discrezionalità tecnica all'azienda acquirente, il cui limite è rappresentato dallo stesso programma di ammortamento predisposto dall'azienda interessata. Il calcolo della quota annuale da portare in deduzione si ottiene dividendo il costo del bene per il numero degli anni previsti in tale programma. La conseguenza di tale interpretazione è che per il Fisco le spese in esame non sono riconducibili nel novero delle spese per studi e ricerche di cui al comma 1 dello stesso articolo 108, per le quali è previsto un trattamento fiscale più favorevole consistente nella possibilità di portare le spese stesse in deduzione per l'intero importo nell'esercizio in cui sono sostenute, ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto.

La tesi della Corte di Cassazione sulle spese per la formazione del personale

Tesi contrastanti rispetto a quella del Fisco vengono già dalla giurisprudenza di legittimità. La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 3871/2002 ha affermato che è facoltà dell'imprenditore scegliere se dedurre il costo in un unico esercizio o se frazionarne la deduzione, fino ad un massimo di quattro esercizi; in questo – continua la sentenza - non ha importanza la distinzione tra costi diretti al miglioramento dell'organizzazione aziendale e quelli miranti all'accrescimento della professionalità delle persone che in essa collaborano. La stessa Corte di Cassazione, con la sentenza n. 5193/2000, nonché anche con quella n. 3413/2002, aveva in linea di massima già esposto il proprio orientamento, affermando che le spese per l'aggiornamento professionale di cui trattasi rientrano fra **"le spese relative a studi"** di cui all'articolo 108 Tuir e ne seguono il relativo trattamento fiscale. Secondo la Corte, infatti, le spese per l'aggiornamento professionale dell'imprenditore e dei suoi dipendenti vanno comprese in detta previsione, considerato che l'ampiezza letterale e logica del riferimento agli "studi" non può non abbracciare tutti gli esborsi finalizzati al potenziamento dell'impresa per il tramite di energie intellettuali, senza distinguere a seconda che l'attività di studio riguardi il miglioramento dell'organizzazione aziendale ovvero la competenza delle persone che in essa collaborano.

Il principio contabile n. 24

In disaccordo con la tesi dell'Amministrazione Finanziaria anche l'impostazione data al problema dal

[principio contabile 24](#), il quale ammette la capitalizzazione di tali costi solo se sono sostenuti da una impresa di nuova costituzione, o da una impresa preesistente rispetto ad una nuova successiva attività, ovvero solo se si è in presenza dei cosiddetti “costi di start-up”. Tale Principio contabile riconduce nell’alveo dei costi di addestramento e di qualificazione del personale tutti quelli sostenuti dall’impresa per elevare il grado di professionalità dei propri dipendenti. Tali costi sono definiti “di periodo” e, pertanto, devono essere iscritti nel conto economico dell’esercizio in cui sono sostenuti. Dal canto suo, lo IAS 38 stabilisce che, eccetto che per le concentrazioni aziendali, i costi sostenuti che non soddisfano i requisiti per il riconoscimento come attività immateriali, devono essere spesati a conto economico.

Come conseguenza di quanto sopra, devono essere imputati a conto economico:

- Costi di ricerca;
- Costi sostenuti prima della apertura di un nuovo stabilimento, costi di start-up sostenuti prima che gli impianti producano a regime (impianto e ampliamento, avviamento impianti);
- Spese di costituzione (legali e notarili);
- Costi di formazione e addestramento personale;
- Costi di pubblicità e oneri relativi;
- Costi di ristrutturazione e costi sostenuti per la riorganizzazione del business o di una linea di produzione.

Commento

Rileggendo la tesi esposta nelle sentenze della Corte di Cassazione, si nota come il disposto del comma 1 dell’art. 108 sembri essere più “restrittivo”, posto che la Corte di Cassazione nelle massime citate sembra riferirsi ad una fattispecie diversa da quella relativa alle spese per l’aggiornamento del personale, laddove prevede la possibilità di acquisire beni materiali ammortizzabili in esito agli studi e alle ricerche effettuati. Le suesposte considerazioni potrebbero indurre gli uffici a non cambiare il proprio orientamento in materia. Ad ogni modo, **né la tesi ministeriale, né quella della Suprema Corte sembrano valide**. L’impostazione del citato Principio contabile, infatti, appare più aderente anche dal punto di vista fiscale, con il suo inquadramento delle spese in esame fra i costi d’esercizio, salvo che siano sostenute in relazione agli eventi descritti nel Principio stesso. In quest’ultimo caso si renderebbe dunque applicabile il disposto del comma 1 dell’articolo 108.

I corsi di natura extraziendale

Affrontato il lato relativo alla deduzione per l’impresa, resta da sottolineare che in capo ai dipendenti la frequenza di corsi organizzati per meri fini aziendali non produce reddito imponibile. Piuttosto diverso, invece, il discorso qualora si parli di costi che hanno natura extraziendale: si pensi ad un corso di tennis,

o di bridge, pagato dal datore di lavoro ai propri dipendenti. In tale caso, tuttavia, non sempre si è in presenza di fringe benefit; in capo ai dipendenti bisogna infatti distinguere a seconda che il corso pagato dall'imprenditore sia diretto alla generalità dei dipendenti (o a singole categorie di questi) o meno; solo nel primo caso, infatti, esso non genera materia imponibile. Per la società invece la distinzione fatta per i dipendenti non ha rilevanza, nel senso che essa potrà legittimamente dedurre i relativi costi solo per la parte non eccedente il 5 per mille dell'ammontare delle spese per lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi, in base a quanto previsto dall'articolo 100 Tuir.

Possiamo allora riassumere le fattispecie analizzate in questo schema riepilogativo.

contenuto del corso	destinatari	reddito per il dipendente	deducibilità per il datore di lavoro
professionale	indifferente	no	sì
non professionale	tutti i dipendenti o singole categorie di essi	no	sì, ma nella misura prevista dall'art. 100
non professionale	singoli dipendenti	sì	no

Un aggiornamento del 2018: [Il credito d'imposta per la formazione dei dipendenti](#)

Argomento trattato approfonditamente anche nel 2020: [Le spese per la formazione del personale: aspetti civilistici, fiscali e contabili](#)

Gennaio 2006 Danilo Sciuto