

CORRIERE TRIBUTARIO

40
ANNI

23 OTTOBRE

2017

40

REDDITI D'IMPRESA

Inerenza dei costi sostenuti su beni di terzi

RISCOSSIONE

Compensazione dei crediti
nei confronti degli enti pubblici

PROCESSO TRIBUTARIO

Definizione delle liti pendenti

ACCERTAMENTO

Ampliamento dei soggetti abilitati
alla notifica degli atti tributari

FISCALITA' INTERNAZIONALE

- Cooperazione fiscale tra Paesi UE
e tutela del contribuente
- Transfer pricing

IMPOSTE SUI REDDITI

Scomputo delle ritenute d'acconto

IRAP

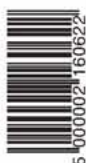
Attività agricole "miste"

DI PROSSIMA PUBBLICAZIONE

- Abuso del diritto
- Indici sintetici
di affidabilità fiscale
- Versamenti
non giustificati
- Favor rei
- Pagamenti in contanti
ed elettronici
- Holding industriale
ai fini IRAP

Anno XL - Direzione e Redazione: Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano

00216062



5 000002 160622



Wolters Kluwer



www.edicolaprofessionale.com

RINNOVI RIVISTE 2018

*La dottrina più ricca,
le firme più autorevoli.
Un altro anno con te.*



Rinnova le tue riviste Wolters Kluwer:
carta o digitale, la qualità di sempre
e la possibilità di ricercare **tutta**
la dottrina di tuo interesse in oltre
70 riviste e più di 2.500 libri!

RINNOVA SUBITO I TUOI ABBONAMENTI SU:
WWW.EDICOLAPROFESSIONALE.COM/RINNOVI

ALTRI VANTAGGI TI ASPETTANO

Puoi rinnovare i tuoi abbonamenti anche tramite bollettino postale, chiamando il Numero Verde 800.916.935 o contattando il tuo agente di fiducia, trovi l'elenco completo su: www.shopwki.it/agenzie

Affrettati l'offerta è valida solo fino al 15 dicembre 2017.

Redditi d'impresa

La questione dell'inerenza dei costi sostenuti su beni di terzi sarà risolta dalle Sezioni Unite

La Corte di cassazione, con l'ordinanza interlocutoria n. 22089/2017, ha chiesto che le Sezioni Unite si pronuncino in merito all'inerenza delle spese sostenute dall'impresa per la ristrutturazione di un immobile detenuto in locazione. La questione è stata sollevata ai fini del riconoscimento del diritto di detrarre l'IVA ed ottenere l'eventuale rimborso della stessa ma assume rilevanza anche con riguardo alla deducibilità delle stesse spese in sede di determinazione del reddito d'impresa.

di Gianfranco Ferranti

3079

Riscossione

La compensazione dei crediti di imprenditori e professionisti nei confronti degli enti pubblici

La compensazione dei crediti vantati dagli imprenditori e dai professionisti nei confronti degli enti pubblici, qualora non siano prescritti e posseggano i requisiti della certezza, liquidità ed esigibilità, è stata estesa ai carichi affidati agli agenti della riscossione entro il 31 dicembre 2016. La compensazione è subordinata, acquisita preventivamente la certificazione con la specificazione dell'importo del credito compensabile, ad una esplicita richiesta da parte del titolare del credito all'agente della riscossione competente per una somma che non può eccedere quella iscritta a ruolo. Qualora l'Amministrazione finanziaria non provveda al rilascio della certificazione nei termini previsti, sempre su nuova istanza del creditore, è nominato un commissario ad acta, con oneri a carico dell'ente debitore. Una volta riscontrata positivamente la sussistenza dei richiesti presupposti, il debito si estingue limitatamente all'importo corrispondente al credito certificato e utilizzato in compensazione.

di Saverio Capolupo

3089

Processo tributario

Chiariti dall'Agenzia delle entrate aspetti procedurali e sostanziali della definizione delle liti pendenti

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 23/E/2017, successiva di un paio di mesi alla n. 22/E, ha fornito ulteriori chiarimenti in tema di definizione delle liti pendenti, così come disciplinata dal D.L. n. 50/2017. Tali chiarimenti hanno interessato, sia aspetti procedurali, sia sostanziali della disciplina, soffermandosi, sostanzialmente, sulla qualità di parte dell'Agenzia delle entrate, sugli atti oggetto delle liti definibili, sulla legittimazione a presentare la domanda di definizione, sulla determinazione degli importi dovuti, sul trattamento delle sanzioni, sul perfezionamento della definizione e, infine, sulla sospensione dei termini di impugnazione.

di Enrico Fronticelli Baldelli

3097

Accertamento

La notifica degli atti tributari non è più affidata in via esclusiva a Poste italiane

L'ampliamento dell'ambito dei soggetti abilitati alla prestazione di servizi inerenti alle notificazioni di atti tributari a mezzo posta, per effetto dell'intervenuta abrogazione, con decorrenza dal 10 settembre 2017, della norma che li riservava in via esclusiva a Poste Italiane S.p.A. (art. 4 del D.Lgs. n. 261/1999, abrogato dalla Legge n. 124/2017), alimenta le incertezze interpretative in ordine agli adempimenti essenziali ai fini del perfezionamento del procedimento notificatorio nei confronti di destinatari assolutamente e temporaneamente irreperibili.

di Mariagrazia Bruzzone

3104

Fiscalità internazionale

Cooperazione fiscale tra Paesi UE e tutela del contribuente

Mentre il dibattito che si era sviluppato a seguito della nota sentenza "Sabou" valorizzava i profili procedurali della disciplina unionale sullo scambio di informazioni, fino a consentire l'ingresso, nel procedimento tributario di accertamento, di prove illegittimamente acquisite, la sentenza della Corte di Giustizia "Berlioz", causa C-682/15 del 2017, introduce significativi limiti sostanziali, che determineranno riflessi anche nella giurisprudenza nazionale. Rispetto alla sentenza Sabou, la pronuncia riconduce la tutela del contribuente ai principi generali, codificati nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea. Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni fiscali deve rispettare parametri di legittimità sostanziale, in primis la "prevedibile pertinenza", per l'Amministrazione richiedente, delle informazioni trasmesse.

di Sara Armella

3109

In attesa delle nuove istruzioni sul transfer pricing

Il D.L. n. 50/2017 (c.d. Manovra correttiva 2017) ha previsto che, con Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, vengano dettate le direttive per l'applicazione della disciplina sul transfer pricing "sulla base delle migliori pratiche internazionali". L'auspicio è che tale provvedimento non tardi ad essere emanato, così da fare chiarezza sulle criticità riscontrate nella pratica e soprattutto aggiornare le istruzioni contenute nella (risalente) C.M. n. 32/1980.

di Diego Avolio e Alain Devalle

3122

Imposte sui redditi

La mancata certificazione delle ritenute operate non preclude il diritto allo scomputo

La sentenza della Corte di cassazione n. 14138/2017 è condivisibile perché ribadisce che il mancato rilascio, da parte del sostituto, del certificato attestante la ritenuta operata non preclude al contribuente di provare in altro modo che la somma è stata trattenuta, ai fini dello scomputo dall'imposta dovuta, così da evitare fenomeni di doppia tassazione. Si segnala, tuttavia, che la prevalente giurisprudenza della stessa Cassazione ritiene il sostituto solidalmente responsabile con il sostituto in caso di mancato versamento della ritenuta operata. Questa tesi appare in contraddizione con il principio che si ricava dalla pronuncia in esame.

di Roberto Fanelli

3130

IRAP

Determinazione della base imponibile IRAP nel caso di esercizio di attività agricole "miste"

Con la Legge di stabilità 2016, la disciplina IRAP delle attività agricole, già interessate dal beneficio dell'aliquota ridotta, ha subito modifiche rilevanti, che hanno condotto all'esclusione dal perimetro applicativo dell'imposta di taluni soggetti operanti nel settore. Con la risoluzione n. 93/E/2017, l'Agenzia delle entrate fornisce chiarimenti in ordine alle novità, decorrenti dal periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2015; vengono in particolare esplicitati i criteri da applicare ai fini della determinazione della base imponibile IRAP per il caso di esercizio di attività "miste", delle quali talune escluse ed altre assoggettate ad imposta, nonché le modalità di compilazione della dichiarazione annuale.

di Domenico Buono

3136

IVA

Il trattamento IVA della cessione congiunta di beni con aliquote diverse

La risoluzione n. 56/E/2017 dell'Agenzia delle entrate e la sentenza della Cassazione civile n. 9661 del 14 aprile 2017 si sono occupate della cessione congiunta a prezzo indistinto di beni caratterizzati da aliquote IVA diverse. Entrambe sono giunte alla conclusione che l'aliquota IVA ridotta si possa applicare esclusivamente alla cessione dei soli beni per i quali la stessa è prevista; ne discende che la cessione congiunta di beni per i quali è prevista l'applicazione di un'aliquota IVA ridotta, con altri beni per i quali non sono previste aliquote ridotte, comporta l'applicazione dell'aliquota ordinaria sul complessivo prezzo di cessione. Tali interpretazioni non sembrano, però, allineate agli arresti giurisprudenziali della Corte di Giustizia dell'Unione europea.

di Gian Marco Committeri e Paolo Stella Monfredini

3142

Statuto del contribuente

La tutela CEDU del diritto di proprietà: la base legale del giusto tributo

Nella pratica quotidiana si dà troppe volte per scontato che un dato adempimento fiscale sia legittimo, e quindi da osservare. La CEDU ci ricorda le condizioni affinché il tributo possieda una base legale, non essendo sufficiente il rispetto di una norma formalmente legittima. Se la Costituzione e lo Statuto del contribuente definiscono la riserva di legge in senso formale, la Corte EDU assume il compito di tradurla in riserva di legge in senso sostanziale.

di Alberto Calzolari

3148

Per la consultazione della normativa, della prassi e della giurisprudenza tributaria citate nel presente fascicolo si rinvia alla **Banca Dati BIG Suite**, IPSOA.

CORRIERE TRIBUTARIO

Settimanale di attualità, critica e opinione

Direzione scientifica

Cesare Glendi - Professore Emerito di diritto processuale civile presso l'Università di Parma e Avvocato in Genova

Coordinamento scientifico

Gianfranco Ferranti - Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato scientifico

Sara Armella - Avvocato in Genova e Milano

Massimo Basilavecchia - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Teramo e Avvocato in Pescara

Mauro Beghin - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Padova, Avvocato e Dottore commercialista in Padova

Mariagrazia Bruzzone - Avvocato in Genova

Angelo Busani - Notaio in Milano

Paolo Centore - Avvocato in Genova e Milano

Primo Ceppellini - Dottore commercialista in Milano

Piermaria Corso - Professore ordinario di diritto processuale penale presso l'Università di Milano e Avvocato in Milano

Mario Damiani - Professore straordinario di diritto tributario presso l'Università LUM J. Monnet - Bari e Titolare modulo J. Monnet della Commissione europea

Annibale Dodero - Agenzia delle entrate - Direttore Centrale Normativa

Alberto Marcheselli - Professore di diritto finanziario presso l'Università di Genova, Avvocato in Genova

Luca Miele - Dottore commercialista in Roma

Paolo Moretti - Presidente Istituto per il Governo Societario e della Fondazione Accademia romana di ragioneria

Raffaele Rizzardi - Dottore commercialista - Componente del Comitato Fiscale della Confédération Fiscale Européenne

Luca Rossi - Dottore commercialista in Milano e Roma

Gianfilippo Scifoni - Responsabile Servizio Fiscale Ania

Dario Stevanato - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Trieste, Avvocato e Dottore commercialista in Venezia

Antonio Tomassini - Avvocato in Milano e Roma

Ivan Vacca - Condirettore generale Responsabile imposizione diretta, Responsabile coordinamento imposizione indiretta - ASSONIME

Giuseppe Zizzo - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università C. Cattaneo - Liuc Castellanza e Avvocato in Milano

Editrice Wolters Kluwer Italia s.r.l. - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI) - <http://www.ipsoa.it>

Direttore responsabile Giulietta Lemmi

Redazione Paola Boniardi, Valentina Cazzaniga, Marcello Gervasio

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 361 del 2 novembre 1977. Tariffa R.O. C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano.
Iscritta nel registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991. Iscrizione al R.O.C. n. 1702

Pubblicità



E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI), Italia

Realizzazione grafica

Ipsa

Fotocomposizione

Sinergie Grafiche Srl - Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI) - Tel. 02/57789422

Stampa

ROTOLITO LOMBARDA S.p.A.
Via Sondrio, 3 - 20096 Seggiano di Pioltello (MI) - Tel. 02.92.195.1

Rivista licenziata per la stampa l'11 ottobre 2017

Contributi redazionali

Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:

Ipsa Redazione Corriere Tributario

Tel. 02.82476.017 - Fax 02.82476.600

e-mail: redazione.fiscale.ipsoa@wki.it

Casella postale 12055 - 20120 Milano

Amministrazione

Per informazione su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo ecc. scrivere o telefonare a:

Ipsa Servizio Clienti

Casella Postale 12055 - 20120 Milano - Tel. 02.82476.1 - Fax 02.82476.799

Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI) Servizio Clienti: tel. 02.824761 - e-mail: servizioclienti.ipsoa@wki.it - www.servizioclienti.wki.it

L'abbonamento comprende il settimanale Pratica Fiscale e Professionale e il servizio online consultabile all'indirizzo www.edicolaprofessionale.com/corrieretributario

Italia Abbonamento annuale € 380,00

Estero Abbonamento annuale € 760,00

Prezzo copia € 18,00

Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta.

Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento. Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio abbonato,

ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196. La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l. con sede legale in Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

La questione dell'inerenza dei costi sostenuti su beni di terzi sarà risolta dalle Sezioni Unite

di Gianfranco Ferranti (*)

La Corte di cassazione, con l'**ordinanza** interlocutoria **n. 22089/2017**, ha chiesto che le Sezioni Unite si pronuncino in merito all'inerenza delle spese sostenute dall'impresa per la ristrutturazione di un immobile detenuto in locazione. La questione è stata sollevata ai fini del riconoscimento del **diritto** di **detrarre** l'**IVA** ed ottenere l'eventuale **rimborso** della stessa ma assume rilevanza anche con riguardo alla **deducibilità** delle stesse spese in sede di determinazione del **reddito d'impresa**.

Le questioni riguardanti la detraibilità dell'I-VA pagata in occasione del sostenimento delle spese di ristrutturazione degli immobili detenuti in locazione e la deducibilità delle stesse spese ai fini delle imposte sui redditi sono da lungo tempo oggetto di controversie in merito alle quali la giurisprudenza della Suprema Corte non si è espressa in senso univoco. Per tale motivo la stessa Corte, con la ordinanza interlocutoria 22 settembre 2017, n. 22089 (1), ha proposto al Primo Presidente di sottoporre tali questioni al giudizio delle Sezioni Unite.

La problematica oggetto del giudizio di legittimità riguardava l'inerenza delle spese in esame ai fini:

- del diritto ad esercitare la detrazione dell'I-VA, con riguardo al caso in cui l'attività d'impresa alla quale le stesse risultavano funzionali non aveva ancora avuto inizio;
- del rimborso della stessa imposta, riconosciuto, dall'art. 30, comma 3, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972, in presenza di spese ammortizzabili.

La soluzione di tali problematiche è, però, destinata ad esplicare effetto anche con riguardo all'analoga questione sorta ai fini delle imposte sui redditi. Si è posto, anche in questo caso, il dubbio se tali spese siano deducibili dal conduttore anche se è il locatore che be-

neficia delle opere effettuate. Si ritiene che la risposta debba essere positiva, trattandosi di spese inerenti sostenute in relazione ad un immobile strumentale. In caso contrario la deduzione non spetterebbe né al conduttore né al locatore, il quale non ha sostenuto i costi.

La giurisprudenza di legittimità e quella di merito si stanno, invece, esprimendo in modo univoco in merito alla possibilità per gli Uffici delle Entrate di sindacare la correttezza civilistica e contabile dei comportamenti delle imprese in tutti i casi nei quali la normativa fiscale ne fa discendere conseguenze ai fini della deduzione delle spese relative a più esercizi. Tale sindacato è, però, possibile solo quando la normativa civilistica impone agli amministratori regole precise e vincolanti. Non può, quindi, essere contestata la scelta della società che, esercitando la discrezionalità riconosciuta dai principi contabili, deduce le spese per migliorie su beni di terzi facendo riferimento al periodo residuo di locazione, senza tenere conto della possibilità di rinnovo riconosciuta al conduttore.

In tal senso si sono, infatti, espresse la Corte di cassazione, nella sentenza del 13 gennaio 2016, n. 382 (2), e la Commissione tributaria

(*) *Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione*

(1) Il testo dell'ordinanza è riportato a seguire.

(2) Si veda, al riguardo, G. Ferranti, "Spese sostenute su beni di terzi: non è obbligatorio considerare il periodo di rinnovo del contratto", in *Corr. Trib.*, n. 13/2016, pag. 973.

regionale Lombardia, nella sentenza del 16 maggio 2016, n. 2908.

In quest'ultima sentenza di merito è stato affermato che spetta al contribuente provare la correttezza del criterio di ripartizione pluriennale delle spese che è stato adottato, sulla base di "supporti di esperienza o di studi".

Nella sentenza della Suprema Corte è stato, invece, sancito che, "a fronte del piano di ammortamento predisposto, con il consenso di sindaci e revisori, dalla società, nella sua discrezionalità tecnica, in relazione alla durata contrattuale della locazione senza considerare il periodo di rinnovo, in quanto commisurata alla residua possibilità di utilizzazione delle opere in oggetto, non appare condivisibile l'automatica estensione della ripartizione di tali costi alla durata della locazione comprensiva del periodo di rinnovo". Pertanto, "tenere conto" del rinnovo non significa che l'impresa è obbligata ad "allargare" il periodo di deduzione a quello conseguente al rinnovo stesso, trattandosi di una valutazione rientrante "nella sua discrezionalità tecnica", esercitata sotto la sorveglianza di sindaci e revisori. Si tratta, quindi, di una facoltà esercitabile soltanto qualora le spese siano destinate a cedere la loro utilità ai periodi compresi nell'arco temporale oggetto del rinnovo.

L'Amministrazione finanziaria ha, invece, affermato, nella risoluzione 10 luglio 1982, n. 9/2980, che, qualora il contratto di locazione preveda la rinnovabilità alla scadenza, le quote di spese in esame devono interessare anche le annualità per le quali il contratto viene rinnovato e che, in caso di mancato rinnovo del contratto stesso, le residue quote vanno interamente dedotte nell'esercizio in cui si verifica tale circostanza. Affermazioni ribadite nella risoluzione 27 dicembre 1983, n. 9/400. Tali

precisazioni appaiono, quindi, in contrasto con quelle contenute nella citata sentenza della Cassazione.

Le spese sostenute in relazione a beni di terzi

Le spese per migliorie e incrementative sui beni di terzi detenuti in locazione, anche finanziaria, o in comodato sono capitalizzabili tra le "altre immobilizzazioni immateriali" se gli stessi non sono separabili dai beni stessi, in quanto non hanno una loro autonoma funzionalità.

La Corte di cassazione ha, ad esempio, ritenuto, nella sentenza del 7 agosto 2015, n. 16596, che le opere realizzate su misura e strettamente integrate all'immobile (pavimenti galleggianti, pareti mobili, controsoffitti, scale e impianti) non possano ritenersi dotate di una propria individualità e non avrebbero potuto essere riutilizzate distintamente dall'immobile: non potevano, pertanto, essere iscritte tra le immobilizzazioni materiali, trattandosi di spese incrementative da includere tra le "altre immobilizzazioni immateriali".

Nella precedente ordinanza 1° luglio 2014, n. 14980, era stato, altresì, affermato che i costi per l'installazione dell'impianto elettrico e per lavori di ristrutturazione di un immobile di proprietà di terzi sono soggette alla disciplina delle spese relative a più esercizi, perché "anche se hanno natura incrementativa, non costituiscono beni bensì meri costi".

Si ricorda che nel comma 1 dell'art. 108 del T.U.I.R. è stabilito che le spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio.

In tale disposizione (3) non sono contenuti riferimenti a specifiche norme del Codice civile (4), in quanto, come era stato precisato nella relazione governativa, il regime delle spese in

(3) Introdotta dall'art. 1, comma 1, lett. q), D.L. 29 giugno 1994, n. 416, convertito, con modificazioni, dalla Legge 8 agosto 1994, n. 503, al fine di adeguare la disciplina in esame alle modifiche delle norme del Codice civile e delle leggi speciali in materia di conti annuali ad opera del D.Lgs. n. 127/1991 e del D.Lgs. n. 87/1992. L'art. 13-bis del D.L. n. 244/2016 ha "spostato" tale previsione normativa dal comma 3 al comma 1 dell'art. 108 del T.U.I.R.

(4) Secondo la originaria formulazione della norma in esame (contenuta nell'allora art. 74, comma 3, del T.U.I.R.) le spese

in esame erano deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio, "salvo quanto stabilito nel primo comma dell'art. 2426 del Codice civile", che aveva ad oggetto il trattamento contabile delle spese d'impianto e di ampliamento, disponendone l'ammortamento per un periodo non superiore a cinque anni. Per la disamina delle disposizioni introdotte dal D.L. n. 416/1994 e dalla relativa legge di conversione si vedano le circolari Assonime n. 42 del 10 marzo 1994 e n. 139 del 10 novembre 1994.

esame è contenuto in diversi articoli del Codice civile e di leggi speciali. Si è inteso, quindi, confermare che il trattamento fiscale di tali spese resta subordinato alle scelte operate dall'impresa in sede di bilancio.

Tale principio è stato chiaramente affermato per la prima volta dall'Amministrazione finanziaria nella circolare n. 73/E/1994 (5), in cui è stato precisato che la norma in esame non stabilisce uno specifico criterio di deducibilità delle "altre spese relative a più esercizi" e che, pertanto, i criteri civilistici "costituiscono presupposto per la determinazione della quota di dette spese imputabile al reddito dell'esercizio".

Lo stesso orientamento è stato successivamente ribadito:

- nella circolare n. 108/E/1996 (6), nella quale è stato affermato che "in presenza di spese, come quelle relative all'aumento del capitale sociale, per le quali la disciplina civilistica non imponga come obbligatoria l'iscrizione nell'attivo e la conseguente ripartizione in più esercizi, l'eventuale integrale imputazione delle stesse al conto economico dell'esercizio di sostenimento valga anche sul piano fiscale";
- nella circolare n. 291/E/1998 (7), nella quale è stato affermato che i criteri civilistici di individuazione della natura dei costi sostenuti per l'adeguamento all'euro (che potevano essere considerati spese pluriennali ovvero di esercizio) assumono rilievo anche per le imposte sui redditi;
- nella risoluzione n. 240/E/2002 (8), in cui, dopo aver richiamato il principio affermato nelle menzionate circolari, l'Agenzia delle entrate ha precisato, con riguardo ai costi sostenuti per l'istruttoria di un finanziamento, che se gli stessi dal punto di vista civilistico sono qualificati come pluriennali - in virtù, ad

IL PROBLEMA APERTO

Spese di manutenzione su beni di terzi

Si pone la questione se le spese per le riparazioni straordinarie siano **deducibili** dal **conduttore** anche se è il **locatore** che **beneficia** delle **opere** effettuate. Si ritiene che la **risposta** debba essere **positiva**, trattandosi di spese inerenti sostenute in relazione ad un immobile strumentale. In caso contrario la deduzione non spetterebbe né al conduttore né al locatore, il quale non ha sostenuto i costi.

esempio, della loro rilevante entità - tale inquadramento assume rilevanza anche dal punto di vista fiscale; se, invece, sono stati correttamente inquadrati come costi dell'esercizio, seguono il medesimo trattamento anche dal punto di vista fiscale;

- nella risoluzione n. 216/E/2007 (9), che ha precisato che l'art. 108 at-

tribuisce rilevanza reddituale alle spese pluriennali correttamente qualificate come tali ai fini civilistici.

Anche la Corte di cassazione ha confermato i richiamati principi nelle sentenze:

- del 2 maggio 2001, n. 6172, nella quale ha negato che l'Amministrazione finanziaria possa "riqualificare" quali costi pluriennali gli oneri per la stipula di un finanziamento dedotti come costi d'esercizio nell'anno di sostenimento;
- dell'11 gennaio 2006, n. 377 - riguardante i costi di impianto e di ampliamento -, in cui è stato affermato che il termine quinquennale rappresenta il periodo massimo di ammortamento mentre non è previsto un periodo minimo e resta, perciò, salva la facoltà della società di estinguere i costi stessi in un periodo più breve ovvero anche in un solo anno;
- del 10 aprile 2006, n. 8344, in cui la Corte ha precisato che "la ripartizione pluriennale di costi non può avvenire, sic et simpliciter, applicandosi i criteri legali stabiliti per gli ammortamenti, dovendo l'impresa indicare specifici criteri commisurati alla durata dell'utilità del bene, al fine di stabilire la quota di costo imputabile a ciascun esercizio". In senso sostanzialmente analogo si è espressa la successiva sentenza del 19 giugno 2009, n. 14326;
- del 21 agosto 2008, n. 12880, nella quale è stata sostenuta l'impossibilità di capitalizzare l'importo dell'indennizzo dovuto per l'anticipata risoluzione del contratto di lavorazione in

(5) C.M. n. 73/E del 27 maggio 1994, punto 3.36.

(6) C.M. n. 108/E del 3 maggio 1996, punto 6.4.1.

(7) C.M. n. 291/E del 23 dicembre 1998, par. 7.

(8) Risoluzione n. 240/E del 19 luglio 2002.

(9) Risoluzione 9 agosto 2007, n. 216/E.

manca dei requisiti di carattere civilistico e contabile;

- dell'8 aprile 2009, n. 8482, che ha affermato la deducibilità integrale delle spese di selezione del personale perché le stesse non sono iscrivibili tra i costi pluriennali "secondo le regole tecniche che integrerebbero la normativa civilistica".

Alla luce della corretta impostazione interpretativa sopra descritta (10) il disposto del comma 1 dell'art. 108 appare, in definitiva, superfluo, in quanto "ripetitivo" del principio di derivazione stabilito dall'art. 83 dello stesso T.U.I.R.

Si ritiene che gli Uffici delle Entrate possano sindacare la correttezza civilistica e contabile di tali comportamenti in tutti i casi nei quali la normativa impone agli amministratori regole precise e vincolanti.

L'Amministrazione finanziaria ha affermato nella circolare n. 137/E/1997 (11), in relazione ai dati contabili presi a base per la determinazione dei ricavi presunti e del reddito minimo delle società non operative, che è possibile rettificare ai fini fiscali la classificazione operata in sede civilistica.

Tale principio - che trova applicazione anche ai fini della determinazione della base imponibile IRAP dei soggetti IRES - è stato ribadito nella circolare n. 7/E/2011 (12), con riguardo alle spese pluriennali non capitalizzabili dai soggetti IAS-adopter. In quest'ultima circolare è stato precisato che "l'individuazione degli oneri che, pur non essendo rappresentati come pluriennali in bilancio, mantengono tale natura ai soli fini fiscali e la loro riconduzione nell'ambito del comma 3 dell'art. 108 potrà risultare dal bilancio, fermo restando che tale natura potrà essere oggetto di valutazione in sede di specifiche attività di controllo".

La possibilità degli Uffici delle Entrate di sindacare la correttezza civilistica e contabile delle componenti del bilancio che assumono rilevanza ai fini della determinazione del reddito

d'impresa è stata sancita anche dalla Suprema Corte nelle sentenze:

- del 20 novembre 2013, n. 25969 - relativa alla soppressa imposta sul patrimonio netto delle imprese -, in base alla quale "quando vi è un bilancio approvato l'Amministrazione finanziaria può svolgere una verifica relativamente alla allocazione di alcune poste al fine di garantire non solo la veridicità e la correttezza dei risultati contabili ma anche la più ampia trasparenza dei dati di bilancio che a quei risultati conducono ... tale verifica può essere attuata con lo strumento dell'accertamento, senza la necessità di utilizzare la normativa civilistica sull'impugnazione del bilancio" (13);

- del 17 ottobre 2014, n. 22016, nella quale è stato affermato che anche se, "in difetto di disposizioni specifiche di segno diverso, sono pur sempre le disposizioni civilistiche di redazione del bilancio a valere anche ai fini delle determinazioni fiscali" tuttavia "al contribuente non può essere riconosciuta una piena discrezionalità nel determinare, in sede di dichiarazione, le quote di ammortamento annuo dei beni, variandole di anno in anno". È stata, di conseguenza, dichiarata nulla la delibera di approvazione del bilancio per la presenza di componenti reddituali inseriti ai soli fini fiscali e privi di reale contenuto economico, in relazione ai quali era mancata un'adeguata illustrazione nella nota integrativa delle motivazioni che avevano condotto a modificare arbitrariamente le aliquote di ammortamento;

- del 18 dicembre 2014, n. 26824, nella quale è stato chiarito che "l'utilizzazione come costi pluriennali ... di sconti riconosciuti a clienti e spese promozionali ... non implica che gli Uffici finanziari siano vincolati al criterio di redazione del bilancio utilizzato dalla società, quando anche lo stesso sia avallato dal collegio sindacale e dalla società di revisione e il bilancio non sia stato contestato dal curatore fallimentare, in quanto rientra nei normali poteri dell'Ufficio la verifica dell'attendibilità economi-

(10) Si veda, al riguardo, E. Mattesi, "Il trattamento tributario degli oneri pluriennali e le verifiche dell'Amministrazione finanziaria", in *il fisco*, n. 18/2011, pag. 2803.

(11) C.M. 15 maggio 1997, n. 137/E.

(12) Circolare 28 febbraio 2011, n. 7/E, paragrafo 2.8.2.

(13) Sono state, al riguardo, richiamate le precedenti sentenze del 20 giugno 2008, n. 16813, e dell'8 luglio 2008, n. 18641.