

Ordinanza del 08/01/2025 n. 325 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Costi deducibili - Personale dipendente - Deduzione nell'esercizio di competenza o quote costanti negli esercizi successivi

Massima:

Con riferimento alle spese per i corsi di aggiornamento per il personale dipendente ai fini della determinazione del reddito d'impresa le spese sostenute per corsi di formazione od aggiornamento rientrano tra quelle per studi e ricerche, con la conseguenza che è facoltà del contribuente scegliere se dedurre tali spese nell'esercizio di competenza, ovvero ripartirle per quote costanti negli esercizi successivi. Infatti, per studi devono ricomprendersi 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 della competenza delle persone che in essa collaborano, con la conseguenza che è facoltà del contribuente scegliere se dedurre tali spese nell'esercizio di competenza, ovvero ripartirle per quote costanti negli esercizi successivi.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Svolgimento del processo

1. L'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Milano II, notificava alla Banca POPOLARE DI MILANO soc. coop. a r.l. (d'ora in avanti per brevità BPM), in qualità di consolidante, ed alla Webank Spa, in qualità di consolidata, l'avviso di accertamento di primo livello, n. (-----), con il quale veniva accertato, nei confronti della consolidata, un maggiore imponibile pari ad Euro 250.560,00, per l'anno di imposta 2005, ai fini IRES.

Entrambe le società proponevano ricorso innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Milano (d'ora in avanti CTP), che con due distinte sentenze rigettava le impugnazioni.

2. La BPM interponeva, quindi, gravame innanzi alla Commissione tributaria regionale della Lombardia (d'ora in avanti CTR), che con la sentenza in epigrafe, in parziale riforma della

sentenza di primo grado, confermava il rilievo 1) dell'avviso di accertamento e annullava i rilievi 2) e 3) del medesimo avviso.

3. Per la cassazione della citata sentenza l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso affidato a quattro motivi. La B.P.M., nonostante la rituale notifica del ricorso a mezzo p.e.c. in data 14.3.2016, è rimasta intimata.

Il ricorso è stato, quindi, fissato per l'adunanza camerale del 18/12/2024.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate lamenta la "violazione dell'art. 2909 e dell'art. 324 c.p.c., in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3, c.p.c., stante il passaggio in giudicato delle sentenze delle Commissioni tributarie aventi ad oggetto la medesima fattispecie". In punto di fatto premette che l'avviso di accertamento di primo livello, oggetto del presente giudizio, era stato impugnato anche dalla consolidata Webank Spa con autonomo ricorso, rigettato dalla CTP con sentenza confermata dalla CTR, passata in giudicato il 15 marzo 2015. Inoltre, per effetto di tale accertamento (in cui si acclaravano maggiori perdite della Webank Spa) non conseguiva alcuna maggiore imposta dovuta nell'anno 2005, poiché la consolidata non aveva apportato nulla al consolidato; la minore perdita accertata nel 2005 dava, però, luogo ad un maggiore imponibile per l'anno successivo, in relazione al quale veniva spiccato un avviso di accertamento per il recupero della maggiore IRES per Euro 82.685,00, oltre sanzioni. Quest'ultimo avviso era impugnato dalla consolidante e dalla consolidata innanzi alla CTP, che respingeva i ricorsi con sentenza passata in giudicato il 6 giugno 2014.

L'Agenzia eccepisce, quindi, l'efficacia di giudicato delle suddette decisioni, avendo ad oggetto 'la medesima fattispecie'.

1.1. È necessaria una breve ricostruzione normativa e giurisprudenziale in materia.

1.1.1. In linea generale, la Corte rammenta che il Testo Unico delle Imposte sui Redditi, approvato con D.P.R. n. 917/1986 (t.u.i.r.), prevede la possibilità di determinare un reddito complessivo globale relativo ad un gruppo di società o enti - seguendo i criteri dell'articolo 2359 cod. civ. in tema di requisiti del controllo societario - in capo alla "consolidante", senza che sia necessaria la redazione di un bilancio consolidato.

L'art. 1 del D.Lgs. n. 344 del 2003 ha modificato il t.u.i.r. introducendo con gli articoli da 117 a 129 l'istituto del cd. "consolidato nazionale" e con gli articoli da 130 a 142 quello del cd. "consolidato mondiale", in base ai principi contenuti nell' art. 4 , comma 1, della legge delega n. 80/2003 .

Il "consolidato" non ha autonoma soggettività giuridica, mentre le società che lo compongono conservano la loro soggettività, sia ai fini della determinazione del reddito che della responsabilità.

L'opzione per il "consolidato nazionale" deve essere esercitata, come avvenuto nella specie, congiuntamente dalla "consolidante" e dalla "consolidata".

La società consolidata, che esercita l'opzione per la tassazione di gruppo, con elezione di domicilio presso la controllante (art. 119 t.u.i.r.), è tenuta a presentare la propria dichiarazione dei redditi, mentre la "consolidante" provvede, oltre che a presentare la dichiarazione dei redditi del "consolidato", anche alla liquidazione della imposta del "gruppo".

L'art. 118 t.u.i.r. dispone, infatti, che "l'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo di cui all'art. 117 comporta la determinazione di un reddito complessivo globale corrispondente alla somma algebrica dei redditi complessivi netti da considerare, quanto alle società controllate, per l'intero importo indipendentemente dalla quota di partecipazione riferibile al soggetto controllante".

Si precisa nell'art. 118 cit. che "al soggetto controllante compete il riporto a nuovo della eventuale perdita risultante dalla somma algebrica degli imponibili, la liquidazione dell'unica imposta dovuta e dell'unica eccedenza rimborsabile o riportabile a nuovo".

1.1.2. Quanto agli obblighi della società controllata l'art. 121 t.u.i.r. prevede che questa "deve compilare il modello della dichiarazione dei redditi al fine di comunicare alla società o ente controllante la determinazione del proprio reddito complessivo, delle ritenute subite, delle detrazioni e dei crediti di imposta spettanti".

La dichiarazione dei redditi della "consolidata" va comunicata sia all'Agenzia delle entrate sia alla "consolidante".

Infatti, l'art. 7 del decreto 9 giugno 2004 del Ministero dell'economia e delle finanze prevede che "per effetto dell'opzione: a) ciascun soggetto deve presentare all'Agenzia delle entrate la propria dichiarazione dei redditi... senza liquidazione dell'imposta", mentre l'art. 8 dello stesso decreto dispone che "per effetto dell'opzione, ciascuna consolidata, oltre a quanto indicato nell'art. 121 del testo unico, deve trasmettere al consolidante: a) copia della dichiarazione dei redditi di cui all'art. 7 del presente decreto".

1.1.3. Le società aderenti al consolidato, dunque, mantengono l'obbligo di determinare autonomamente il proprio imponibile secondo le regole ordinarie. Pertanto, ciascuna "consolidata", come pure la "consolidante", deve quantificare il proprio reddito (o la propria perdita) e presentare la propria dichiarazione nei termini e secondo le modalità ordinarie. Tuttavia, per consentire il consolidamento degli imponibili e, di conseguenza, la liquidazione dell'unica imposta dovuta dal gruppo, la dichiarazione della consolidata non prevede la determinazione dell'imposta, che invece avverrà esclusivamente nella dichiarazione della "consolidante", cui competono gli obblighi di determinazione dell'imponibile consolidato e di liquidazione dell'imposta di gruppo.

Nelle singole dichiarazioni delle consolidate, ma anche della consolidante, devono indicarsi oltre al proprio reddito complessivo, anche le ritenute subite, le detrazioni di imposta operate, i crediti di imposta spettanti, gli acconti eventualmente versati in via autonoma, le eccedenze Ires e le eccedenze di imposta diverse dall'Ires, trasferite al consolidato per il loro utilizzo in compensazione "orizzontale".

1.1.4. Con riferimento agli obblighi della controllante si prevede all'art. 122 t.u.i.r. che "la società o ente controllante presenta la dichiarazione dei redditi del consolidato, calcolando così il reddito complessivo globale risultante dalla somma algebrica dei redditi complessivi netti dichiarati da ciascuna delle società partecipanti al regime del consolidato e procedendo alla liquidazione dell'imposta di gruppo".

Nella determinazione dell'imponibile complessivo, dunque, la capogruppo deve sommare i redditi e ridurre le perdite riferibili alle società controllate diverse da quelle prodotte in periodi precedenti al consolidamento (art. 118 comma 2), e provvedere, poi, a rettificare il risultato così determinato tenuto conto degli interessi passivi indeducibili in capo alle società controllate.

La dichiarazione del reddito consolidato è, allora, non l'espressione reddituale di un presupposto unitario autonomo, realizzato dal gruppo, ma rappresenta la sintesi dei redditi prodotti dai singoli soggetti appartenenti al gruppo. Non è, quindi, espressione della capacità contributiva del gruppo, ma è la sintesi di capacità contributive individuali.

1.1.5. L'art. 127 t.u.i.r. individua le responsabilità in capo alla "consolidante" e alla "consolidata".

La prima è responsabile per l'adempimento degli obblighi connessi alla determinazione del reddito globale del gruppo, per la maggiore imposta accertata ed accessori, per le somme dovute a seguito dell'attività di controllo e di liquidazione dell'Amministrazione finanziaria, avente ad oggetto la dichiarazione dei redditi del consolidato ovvero le dichiarazioni dei redditi di ciascuna "consolidata".

Per tali voci è responsabile in solido la "consolidata" se le stesse afferiscono al reddito globale della dichiarazione dei redditi del consolidato in conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito imponibile ovvero, a seguito dell'attività di controllo e di liquidazione, sulla propria dichiarazione dei redditi.

Responsabile diretta per le sanzioni da maggiore imposta accertata è la "consolidata", e la "consolidante" è solidalmente responsabile.

1.1.6. Il quadro normativo sopra succintamente richiamato evidenzia, pertanto, un doppio livello di reddito, unitario e consolidato, che si riflette anche sul piano dei modelli dichiarativi e quindi di accertamento: un cd. "primo livello", relativo alla società "consolidata" unitariamente intesa, ed un cd. "secondo livello", relativo al consolidato in capo alla "consolidante".

Va, infatti, opportunamente evidenziato che nella fattispecie, trattandosi di anno di imposta 2005, non trova applicazione la modifica, operata dal D.L. 31 maggio 2010, in vigore dal 1 gennaio 2011, all'art. 40bis D.P.R. n. 600/1973 secondo cui "le rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto che partecipa al consolidato sono effettuate con unico atto, notificato sia alla consolidata che alla consolidante, con il quale è determinata la conseguente maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale e sono irrogate le sanzioni correlate. La società consolidata e la consolidante sono litisconsorti necessari".

Nel caso in esame va, quindi, applicata la disciplina anteriormente in vigore, in virtù della quale era necessaria una verifica di doppio livello, con l'adozione di atti da parte di due uffici diversi

per competenza: il primo livello di accertamento aveva ad oggetto la rettifica della dichiarazione della società consolidata, emesso dall'Ufficio dell'Agenzia delle entrate nella cui circoscrizione aveva il domicilio fiscale la consolidata; il secondo livello aveva ad oggetto la rettifica della dichiarazione del consolidato (modello CNM) emesso dall'Ufficio dell'Agenzia delle entrate competente per la consolidante; il tutto con un preciso nesso di consequenzialità, in quanto l'accertamento di primo livello era necessario, ma non sufficiente per l'emissione dell'atto impositivo nei confronti delle società coinvolte, se non accompagnato dall'accertamento di secondo livello. Il primo livello aveva ad oggetto la dichiarazione dei redditi della consolidata, ma non comportava né la liquidazione della maggiore imposta, né l'irrogazione delle sanzioni, ma solo la determinazione della maggiore imposta "teorica", calcolata sul reddito imponibile accertato in capo alla controllata, rappresentante la misura massima di responsabilità della "singola" consolidata a seguito della rettifica operata sul proprio reddito, ai sensi dell'art. 127, comma 2, lett. a), D.P.R. cit. Solo con l'accertamento di secondo livello si determinava la pretesa impositiva nei confronti del gruppo consolidato, con versamento da parte della consolidante e la previsione di un regime di responsabilità solidale tra la consolidante e la singola consolidata, oggetto di rettifica. Ogni "singola" consolidata rispondeva solo della quota di parte di imposta "teorica" ad essa attribuibile per il maggior reddito accertato con il primo livello di controlli nei suoi confronti. In dottrina si è discettato di responsabilità "a coppia" o "pro quota", tra la consolidante e la singola consolidata, con una maggiore imposta ripartibile "in tanti segmenti quante erano le società consolidate".

Con il vecchio regime, anteriore al 1 gennaio 2011, si valorizzava, quindi, l'autonomia difensiva delle società coinvolte rispetto alla partecipazione unitaria al processo (in tal senso anche la Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 60/E del 2007), in quanto la soggettività fiscale restava incardinata in capo alle singole società facenti parte della 'fiscal unit'; ciò non escludeva, comunque, che il Fisco potesse notificare (come avvenuto nella specie) l'avviso di accertamento di primo livello, non solo alla consolidata, ma anche alla consolidante e vi fosse successiva impugnazione di tale atto da parte di entrambe. Il ricorso proposto anche da una soltanto delle società interessate non comportava un giudizio necessariamente collettivo, come, invece, previsto in caso di coobbligazione solidale paritetica (Cass. Sez. U. 18/01/2007, n. 1052 in ipotesi di imposta di registro applicata agli acquirenti all'asta fallimentare di un unico immobile in sede di divisione dello stesso) o di società di persone, in base al principio di trasparenza di cui all' art. 5 t.u.i.r. (Cass. Sez. U. 04/06/2008, n. 14815).

Secondo la giurisprudenza di questa Corte i due livelli di accertamento sono legati da un rapporto di pregiudizialità-dipendenza (Cass. 23/06/2021, n. 18031) poiché dalla rettifica in capo alla "consolidata" discende necessariamente la rettifica del consolidato - salvo il caso di autonoma rettifica del modello consolidato per violazioni attinenti alla dichiarazione stessa - e quest'ultima è sempre successiva alla rettifica in capo alla "consolidata".

1.2. Questa Corte ha, in numerose occasioni, affrontato il problema delle ricadute pratiche del rapporto di pregiudizialità-dipendenza tra i due livelli di accertamento, quando sull'uno cadesse il giudicato, ovvero degli effetti di quest'ultimo sull'accertamento ancora sub iudice.

1.2.1. Si è, così, affermata l'efficacia di giudicato della decisione - definitiva - declaratoria della illegittimità dell'avviso di accertamento di II livello emesso nei confronti della consolidante nel giudizio, ancora pendente, vertente sulla legittimità dell'avviso di accertamento di I livello relativo al medesimo anno di imposta (Cass. 11/01/2022, n. 499 , in ipotesi di coincidenza tra consolidata e consolidante; conf. Cass. 19/12/2022, n. 37139 in tema di IRES ed IRAP).

1.2.2. Il giudicato produce i suoi effetti anche nei confronti della società che pure sia rimasta estranea al giudizio in cui si è formato (Cass. 01/02/2023, n. 3017); infatti, la pronuncia sull'avviso di accertamento di secondo livello, una volta definitiva, costituisce giudicato esterno che spiega - in via di efficacia riflessa - i suoi effetti anche sul processo che ha ad oggetto l'avviso di accertamento di primo livello emesso nei confronti della consolidata, relativo all'imposta teorica, ma con riferimento alle medesime riprese fiscali, quale affermazione di verità (Cass. 30/05/2002, n. 7938) in fattispecie dipendente (Cass. 12/01/2012, n. 255).

1.2.3. Si è, infine, affermato che l'accertamento con adesione di I livello della "consolidata" è idoneo a produrre effetti nei confronti della "consolidante" che abbia dichiarato, in qualunque forma, di volerne profittare, facendo applicazione in via analogica del disposto di cui all'art. 1304 , comma 1, cod. civ. in ragione del vincolo di solidarietà esistente tra "consolidante" e "consolidata" (Cass. 21/11/2019, n. 30348).

1.3. Ora, nella specie l'Agenzia eccepisce il giudicato sotto un duplice profilo: da un lato, per la definitività della decisione sul ricorso proposto dalla consolidata Webank Spa avverso l'avviso di accertamento di primo livello (impugnato dalla consolidante nel presente giudizio), relativo all'anno di imposta 2005; dall'altro per la definitività della decisione sul ricorso proposto avverso l'avviso di accertamento di maggiore IRES per l'anno successivo (2006), fondato sulla medesima pretesa tributaria.

L'eccezione non ha pregio. La prima sentenza (sent. n. 4375/43/14 della CTR della Lombardia), non è munita dell'attestazione del relativo passaggio in giudicato. La seconda (sent. n. 414/24/13 della CTP di Milano) non risulta nemmeno allegata al ricorso per cassazione.

2. Con il secondo motivo l'Ufficio lamenta la "violazione dell'art. 100 c.p.c. in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3, c.p.c., stante la carenza di interesse della Banca POPOLARE DI MILANO"; deduce, in particolare, che l'avviso di accertamento oggetto di lite (di primo livello) riguardava la Webank Spa e non aveva avuto alcuna influenza sull'accertamento (di secondo livello) in capo alla consolidante B.P.M.; pertanto, quest'ultima sarebbe priva di legittimazione ad impugnarlo.

Il motivo è infondato.

La concorrente ed alternativa legittimazione, in capo alla consolidata ed alla consolidante, ad impugnare l'avviso di accertamento di primo livello relativo alla consolidata è, invero, affermata costantemente da questa Corte.

Si è già evidenziato supra che nel regime anteriore alla novella del 2010 tra gli accertamenti di primo e di secondo livello sussisteva un nesso di consequenzialità ed era valorizzata l'autonomia difensiva delle società coinvolte rispetto alla partecipazione unitaria al processo (in tal senso

anche la Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 60/E del 2007), in quanto la soggettività fiscale restava incardinata in capo alle singole società facenti parte della 'fiscal unit'; ciò non escludeva, comunque, che il Fisco potesse notificare l'avviso di accertamento di primo livello, non solo alla consolidata, ma anche alla consolidante e vi fosse successiva impugnazione di tale atto da parte di entrambe (come avvenuto nella specie; cfr. Cass. 499/2022 cit.).

La società consolidante, infatti, ha sempre l'interesse a veder accertato il corretto reddito delle consolidate, dovendo, sulla base di quell'accertamento, determinare e liquidare la pretesa impositiva complessiva del gruppo consolidato.

Ne segue che la consolidante B.P.M. era pienamente legittimata ad impugnare l'avviso di accertamento di primo livello relativo alla consolidata Webank Spa

3. Con il terzo motivo la ricorrente lamenta la "violazione dell'art. 132 c.p.c. n. 4 in relazione all' art. 360 c.p.c. n. 4 stante la nullità della sentenza" nella parte in cui la C.T.R. 'non ha esposto le motivazioni a sostegno del parziale accoglimento dell'appello di parte avversa con riferimento ai rilievi n. 2 e 3 dell'avviso di accertamento' (pag. 7 del ricorso). In particolare, il giudice del gravame, dopo aver ricondotto le spese per i costi di formazione dei dipendenti a quelle 'pluriennali', avrebbe indicato il comma 3 dell' art. 108 t.u.i.r. ai fini della loro deducibilità (nei limiti della quota imputabile a ciascun esercizio). Sostiene l'Ufficio che proprio il comma 3 della norma legittimerebbe la ripresa delle quote di costo indebitamente dedotte nel primo anno, quote che andavano dedotte, invece, in quelli successivi. In altri termini, secondo la disciplina dettata dal comma 3, applicabile nel caso di specie, le suddette spese andavano dedotte in quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi. Lamenta, infine, la lacunosità della motivazione in relazione alle spese per manutenzione software.

Il motivo è infondato.

3.1. Giova premettere che secondo la giurisprudenza di questa Corte la motivazione è solo "apparente" e la sentenza è nulla quando benché graficamente esistente, non renda percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass., Sez. U., 7/4/2014 n. 8053).

3.2. Nel caso di specie, la CTR ha annullato parzialmente l'avviso di accertamento argomentando, con riferimento ai rilievi nn. 2 e 3 nei seguenti termini:

'per quanto attiene agli altri punto di ripresa 2) e 3) costi per corsi di formazione e manutenzione software, il Collegio ritiene gli stessi deducibili, in quanto 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 spese di pubblicità, propaganda e di rappresentanza) sono deducibili "nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio".

Similmente per le spese di manutenzione si ritiene correttamente applicato quanto espresso dalla Banca in considerazione delle disposizioni dell'art. 108 109 del Tuir che prevede tale deducibilità, essendosi dovuta (la Banca) necessariamente adeguare ai nuovi principi contabili internazionali e non essendo detta spesa arbitrariamente sostenuta senza motivo; esistono in tal senso valide ragioni economiche che giustificano i costi contestati'.

Detta motivazione (condivisibile o meno in punto di diritto, e salvo quanto si dirà infra in sede di esame del quarto motivo) non è carente o apparente, contenendo l'esposizione delle ragioni che hanno portato la CTR alla decisione di accoglimento in parte qua del gravame.

4. Con il quarto (ed ultimo) motivo la ricorrente lamenta la "violazione e falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 109 e 108 , comma 3, del D.P.R. 917/1986 ". Deduce, con riferimento ai costi per i corsi di aggiornamento dei dipendenti, che la tesi della loro riconducibilità alle 'spese relative a studi e ricerche' (tesi sostanzialmente fatta propria dalla CTR) e, quindi, della deducibilità in unico anno (o in cinque anni), a scelta del contribuente, non possa essere condivisa. Riguardo alle spese per la manutenzione software, poi, eccepisce che 'l'esame delle fatture ha evidenziato che per la maggioranza trattasi in realtà di costi "di gestione" che per la loro natura trattano di incrementi e non manutenzioni al software esistente, in quanto tali fiscalmente non integralmente spesabili nell'anno. In ottemperanza al criterio utilizzato dalla società di ammortizzare il software in tre annualità si è analogamente ritenuta deducibile nell'anno la sola quota di un terzo della spesa sostenuta' (pag. 11 del ricorso).

Il motivo è in parte infondato ed in parte inammissibile.

Circa le spese per i corsi di aggiornamento secondo la giurisprudenza pacifica di questa Corte ai fini della determinazione del reddito d'impresa le spese sostenute per corsi di formazione od aggiornamento del personale rientrano tra quelle per "studi e ricerche", con la conseguenza che è facoltà del contribuente scegliere se dedurre tali spese nell'esercizio di competenza, ovvero ripartirle per quote costanti negli esercizi successivi (Cass. 06/06/2007, n. 13224 in fattispecie in cui si applicava l' art. 74 D.P.R. n. 917 del 1986 , nel testo anteriore alle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 344 del 2003 , che poi trasfondeva l'art. 74 nell'art. 108, applicabile alla fattispecie de qua; conf. Cass. 09/06/2010, n. 13851 e Cass. 14/03/2018, n. 6265 , secondo la quale l'ampiezza letterale e logica del riferimento agli "studi" ricomprende 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 della competenza delle persone che in essa collaborano, con la conseguenza che è facoltà del contribuente scegliere se dedurre tali spese nell'esercizio di competenza, ovvero ripartirle per quote costanti negli esercizi successivi).

Ne segue che correttamente la CTR è pervenuta all'annullamento in parte qua dell'avviso di accertamento, con il quale venivano riprese le quote (successive al primo anno) dei detti costi; il giudice del gravame ha, invero, ritenuto legittima la scelta del contribuente di dedurli integralmente nell'anno in cui sono stati sostenuti.

Piuttosto la motivazione della C.T.R. va necessariamente integrata mediante la sostituzione del riferimento (erroneo) al comma 3 dell'articolo 108 tuir con il comma 1 della detta norma,

rientrando, come chiesto dalla società appellante, le spese di formazione dei dipendenti nelle spese per 'studi'.

Il motivo è, invece, inammissibile in quanto aspecifico nella parte relativa alle spese per manutenzione software; invero, nel ricorso manca l'indicazione, prima, e l'allegazione, poi, delle fatture dalle quali emergerebbe che si tratta di costi diversi dalla manutenzione.

5. Il ricorso va, per tutto quanto esposto, integralmente rigettato.

Nulla va statuito in ordine alle spese essendo rimasta la BPM intimata.

Rilevato che risulta soccombente l'Agenzia delle Entrate, ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'articolo 13 comma 1quater del D.P.R. 30 maggio 2002 n. 115 , nel testo introdotto dall' art. 1 , comma 17, della L. 228 del 2012 (Cass. 29/01/2016, n. 1778).

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, il 18 dicembre 2024.

Depositato in Cancelleria l'8 gennaio 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza