

Attualità

## Componenti negativi di reddito - 12

16 Maggio 2005

Altri accantonamenti. Spese relative a più esercizi



### 5.17 Altri accantonamenti

L'articolo 107, comma 4, del Tuir contiene un principio di carattere generale per cui non è possibile dedurre accantonamenti per fondi diversi da quelli espressamente previsti dal Tuir.

Lo stesso articolo 107, pertanto, prevede le altre ipotesi di accantonamenti permessi dalle norme fiscali disciplinandone anche le modalità e i limiti per la deducibilità.

Si tratta, in particolare, delle seguenti tipologie:

- accantonamenti per lavori ciclici di manutenzione di navi e aeromobili
- accantonamenti per operazioni e concorsi a premio
- accantonamenti eseguiti a fronte di spese di ripristino o sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili per le imprese concessionarie della costruzione e dell'esercizio di opere pubbliche.

#### *5.17.1 Accantonamenti per lavori ciclici di manutenzione di navi e aeromobili*

Gli accantonamenti a fronte delle spese per lavori ciclici di manutenzione e revisione delle navi e degli aeromobili sono deducibili nei limiti del 5 per cento del costo di ciascuna nave o aeromobile quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili.

La differenza tra l'ammontare complessivamente dedotto e la spesa complessivamente sostenuta concorre a formare il reddito, o è deducibile se negativa, nell'esercizio in cui ha termine il ciclo.

Pertanto, le condizioni per la deducibilità sono:

- l'iscrizione degli accantonamenti in un apposito fondo del passivo
- il rispetto della misura massima del 5 per cento del costo di ciascuna nave o aereo iscritto nel registro dei beni ammortizzabili all'inizio dell'esercizio.

Occorre, inoltre, ricordare che:

- per ogni nave o aereo è opportuno far corrispondere un apposito fondo in modo da poter procedere al confronto tra gli accantonamenti eseguiti e le spese effettivamente sostenute per i lavori ciclici effettuati su ciascun bene
- il fondo non ha natura rettificativa di poste dell'attivo ma di fondi spese future
- è possibile utilizzare l'articolo 109, comma 2, lettera b).

Dal punto di vista operativo, nell'esercizio di effettivo sostenimento delle spese si procede al confronto con gli accantonamenti eseguiti:

- se le spese sono uguali al fondo, non occorre effettuare alcun conguaglio
- se le spese sono superiori al fondo, la differenza partecipa alla determinazione del reddito come componente negativa nell'esercizio di ultimazione del ciclo
- se le spese sono inferiori al fondo, la differenza va ripresa a tassazione.

#### *5.17.2 Accantonamenti imprese concessionarie di opere pubbliche*

Per le imprese concessionarie della costruzione e dell'esercizio di opere pubbliche e le imprese subconcessionarie di queste, sono deducibili gli accantonamenti a fronte delle spese di ripristino o di sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili allo scadere della concessione e delle altre spese di cui al comma 6 dell'articolo 102.

La deduzione è ammessa, per ciascun bene, nel limite massimo del 5 per cento del costo e non è più ammessa quando il fondo ha raggiunto l'ammontare complessivo delle spese relative al bene medesimo sostenute negli ultimi due esercizi.

Se le spese sostenute in un esercizio sono superiori all'ammontare del fondo, l'eccedenza è deducibile nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quinto.

L'ammontare degli accantonamenti non utilizzati concorre a formare il reddito dell'esercizio in cui

avviene la devoluzione.

### *5.17.3 Accantonamenti per operazioni e concorsi a premio*

Gli accantonamenti a fronte degli oneri derivanti da operazioni a premio e da concorsi a premio sono deducibili in misura non superiore, rispettivamente, al 30 per cento e al 70 per cento dell'ammontare degli impegni assunti nell'esercizio, a condizione che siano distinti per esercizio di formazione.

L'utilizzo a copertura degli oneri relativi ai singoli esercizi deve essere effettuato a carico dei corrispondenti accantonamenti sulla base del valore unitario di formazione degli stessi e le eventuali differenze rispetto a tale valore costituiscono sopravvenienze attive o passive.

L'ammontare dei fondi non utilizzato al termine del terzo esercizio successivo a quello di formazione concorre a formare il reddito dell'esercizio stesso.

Si ricorda che:

- per operazioni a premio si intendono le manifestazioni pubblicitarie che prevedono:
  - offerte di premio a tutti coloro che acquistano o vendono una determinata quantità di prodotti o servizi
  - offerte di un regalo a tutti coloro che acquistano o vendono un determinato prodotto o servizio
  
- per concorsi a premio si intendono le manifestazioni pubblicitarie in cui l'assegnazione del premio dipende dalla sorte, da qualsiasi congegno meccanico o elettronico, dalla capacità o abilità dei concorrenti, eccetera.

Le condizioni per la deducibilità degli accantonamenti sono:

- iscrizione in appositi fondi
- distinzione dei fondi per esercizio di formazione
- le spese sostenute per i premi corrisposti devono essere imputate ai corrispondenti fondi istituiti per i singoli anni.

Operativamente, si possono avere le seguenti situazioni:

- oneri superiori al fondo: la differenza costituisce sopravvenienza passiva imputabile al conto economico nell'esercizio in cui avviene il pagamento
- oneri inferiori al fondo: la differenza costituisce sopravvenienza attiva imputabile al conto economico nell'esercizio in cui avviene il pagamento
- parte del fondo rimasto inutilizzato al termine del terzo esercizio successivo a quello di formazione: ripresa a tassazione attraverso l'imputazione di una sopravvenienza attiva di pari importo.

### 5.18 Spese relative a più esercizi

L'articolo 108 del Tuir si occupa delle spese che, per la loro particolarità, fanno sentire i propri effetti su più esercizi.

Si tratta, in particolare:

- delle spese relative a studi e ricerche
- delle spese di pubblicità e di propaganda
- delle spese di rappresentanza.

#### *5.18.1 Spese relative a studi e ricerche*

Le spese relative a studi e ricerche sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto.

Le quote di ammortamento dei beni acquisiti in esito agli studi e alle ricerche sono calcolate sul costo degli stessi diminuito dell'importo già dedotto.

Per i contributi corrisposti a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici a fronte di tali costi si applica l' articolo 88, comma 3(1).

#### *5.18.2 Spese di pubblicità, propaganda e rappresentanza*

Il comma 2 dell'articolo 108 stabilisce che le spese di pubblicità e di propaganda sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi. Le spese di rappresentanza sono ammesse in deduzione nella misura di un terzo del loro ammontare e sono deducibili per quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi. Si considerano spese di rappresentanza anche quelle sostenute per i beni distribuiti gratuitamente, anche se recano emblemi, denominazioni o altri riferimenti atti a distinguerli come prodotti dell'impresa, e i contributi erogati per l'organizzazione di convegni e simili. Le predette limitazioni non si applicano ove le spese di rappresentanza siano riferite a beni

di cui al periodo precedente di valore unitario non eccedente euro 25,82.

Pertanto, le spese per pubblicità risultano integralmente deducibili dal reddito d'impresa, mentre quelle di rappresentanza soffrono della limitazione a un terzo dell'ammontare complessivo, oltretutto da ripartire in cinque esercizi.

Inoltre, per le sole spese di pubblicità e di propaganda è possibile, per il contribuente, optare per la ripartizione in cinque esercizi.

Sintetizzando, il trattamento fiscale è il seguente:

- spese di pubblicità e propaganda deducibili interamente, a scelta:
  - nell'esercizio in cui vengono sostenute
  - in quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi
  
- spese di rappresentanza deducibili:
  - interamente nell'esercizio di sostenimento, se sono di costo unitario non superiore a 25,82 euro
  - parzialmente per 1/3 del loro ammontare e suddiviso in 5 anni (quindi 1/15 per 5 anni) se di costo unitario superiore a 25,82 euro.

Si ricorda, infine, che l'Amministrazione finanziaria si è occupata più volte della materia fornendo alcuni importanti elementi utili all'identificazione delle singole fattispecie.

In particolare, è stato precisato che(2):

- le spese di rappresentanza si contraddistinguono per la loro gratuità, cioè la mancanza di un corrispettivo dei destinatari, ovvero di un obbligo di dare o fare a carico degli stessi. Inoltre, sotto l'aspetto contenutistico, viene qualificato come spesa di rappresentanza il costo sostenuto al fine di valorizzare l'immagine dell'impresa, indirizzando un messaggio positivo relativo all'impresa stessa
- le spese di pubblicità e propaganda, invece, si qualificano per il fatto che, attraverso le stesse, si porta a conoscenza della generalità dei consumatori l'offerta del prodotto, stimolando la formazione e l'intensificazione della domanda.

Pertanto, sono indeducibili integralmente tutta una serie di costi sostenuti da un'impresa e che, comunemente, sono classificati in quella che viene definita come pubblicità indiretta.

Si pensi, ad esempio, agli oneri sostenuti per l'ospitalità degli operatori di un determinato settore produttivo con la finalità di incrementare il proprio giro di affari.

24 - *continua*

#### NOTE:

1 Tale norma prevede che sono considerati sopravvenienze attive:

a) le indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, di danni diversi da quelli considerati alla lettera f) del comma 1 dell'articolo 85 e alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 86;

b) i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, esclusi i contributi di cui alle lettere g) e h) del comma 1 dell'articolo 85 e quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato. Tali proventi concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi ma non oltre il quarto. Sono fatte salve le agevolazioni connesse alla realizzazione di investimenti produttivi concesse nei territori montani di cui alla legge 31 gennaio 1994, n. 97, nonché quelle concesse ai sensi del testo unico delle leggi sugli interventi nel Mezzogiorno, approvato con decreto del presidente della Repubblica 6 marzo 1978, n. 218, per la decorrenza prevista al momento della concessione delle stesse. Non si considerano contributi o liberalità i finanziamenti erogati dallo Stato, dalle Regioni e dalle Province autonome per la costruzione, ristrutturazione e manutenzione straordinaria e ordinaria di immobili di edilizia residenziale pubblica concessi agli Istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, nonché quelli erogati alle cooperative edilizie a proprietà indivisa e di abitazione per la costruzione, ristrutturazione e manutenzione ordinaria e straordinaria di immobili destinati all'assegnazione in godimento o locazione.

2 Vedi risoluzione 8 settembre 2000, n. 137/E.

di

**Saverio Cinieri**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/componenti-negativi-reddito-12>