

REDDITO IMPRESA E IRAP

La sopravvenuta certezza non fa dedurre l'accantonamento

di Alessandro Bonuzzi

Gli **accantonamenti a fondi rischi e oneri** rappresentano **componenti negativi** di conto economico contraddistinti da un'alea di **incertezza**, siccome presuppongo **stime e congetture**, nonché necessitano sovente di **aggiornamento** e di **revisione**.

Può però capitare che il fatto o l'accadimento **incerto**, che ha determinato l'esigenza dell'iscrizione del fondo, **diventi certo dopo la chiusura dell'esercizio sociale**, ma comunque **entro la data di approvazione del progetto di bilancio** da sottoporre all'assemblea dei soci e, quindi, prima della stesura definitiva del bilancio stesso.

In questi casi occorre tenere presente che la **sopravvenuta certezza non è idonea a riqualificare la natura della passività da fondo a debito**, poiché quest'ultimo deve considerarsi **sorto nell'esercizio successivo** rispetto a quello di riferimento.

Il redattore del bilancio deve considerare la **cristallizzazione** dell'evento successivo solo ai fini dell'**aggiornamento** della **stima** del **valore** della **passività già esistente** alla chiusura dell'esercizio, atteso che egli deve avere riguardo delle **condizioni in essere alla data di chiusura del bilancio**. Così si è espresso l'**Oic** nel corso del 2018.

Uno degli esempi che ben fa capire di cosa si sta parlando è quello della **definizione**, dopo la chiusura dell'esercizio, di una **causa legale** in essere alla data di bilancio per un **importo diverso** da quello prevedibile a tale data.

La definizione della causa non determina la riclassificazione della passività da fondo per rischi (cd. **passività potenziale**) a debito, bensì, semmai, **l'aggiornamento** dell'importo dell'accantonamento stanziato divenuto di importo certo entro la data di approvazione del bilancio.

Il trattamento contabile ha ricadute anche sul **piano fiscale**, ai fini della determinazione del reddito d'impresa. È noto infatti il diverso regime che le norme del Tuir destinano ai **componenti negativi** rilevati a fronte di un **debito** piuttosto che in contropartita di un **fondo rischi o oneri**.

I primi sono in linea generale deducibili, mentre i secondi vanno considerati **indeducibili**. La norma che sancisce il mancato riconoscimento fiscale degli accantonamenti è l'[articolo 107, comma 4, Tuir](#), secondo cui **"Non sono ammesse deduzioni per accantonamenti diversi da quelli espressamente considerati dalle disposizioni"** del Tuir dedicate al reddito d'impresa.

Ricadono, dunque, nell'**indeducibilità** anche gli accantonamenti collegati a passività **divenute certe** nell'esistenza, nella data di sopravvenienza o nell'ammontare **dopo la chiusura dell'esercizio ma entro la data di approvazione del progetto di bilancio da parte degli amministratori**. In tal senso, peraltro, si è espressa l'**Agenzia delle entrate** in occasione di un *forum* avvenuto nel maggio 2018.

Quindi, tornando all'esempio sopra proposto, la **definizione** della **causa legale** in essere alla data di bilancio, dopo la chiusura dell'esercizio, **non determinando** la **riclassificazione** della passività da fondo a debito, **non** consente di portare in **deduzione** l'accantonamento stanziato a conto economico.

L'accantonamento civilistico, eventualmente **aggiornato** nell'importo, deve essere oggetto di una **apposita variazione in aumento** in sede di dichiarazione dei redditi, nell'ambito del calcolo del reddito d'impresa imponibile. Il componente negativo avrà **riconoscimento fiscale l'anno successivo**, ossia nell'esercizio in cui è **divenuto certo**.