

La deducibilità degli oneri pluriennali nel reddito d'impresa

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Master di specializzazione

Laboratorio reddito d'impresa dopo la riforma fiscale

Scopri di più

Gli **oneri pluriennali** rappresentano una **categoria di costi** che, a differenza delle spese ordinarie, **non esauriscono la loro utilità nell'anno** in cui sono sostenuti, ma producono benefici per l'azienda su più esercizi. Secondo il Principio contabile OIC 24, questi costi si distinguono dai beni immateriali e dall'avviamento per la loro natura meno definita e per la difficoltà di stimare con precisione la **durata della loro utilità futura**. Rientrano tra **gli oneri pluriennali**, ad esempio, i **costi di impianto e ampliamento**, le **spese per studi e ricerche**, quelle di **rappresentanza e le spese di pubblicità**. Dal punto di vista fiscale, come si vedrà in seguito, la norma di riferimento è l'[art. 108, TUIR](#), in cui sono individuate le differenti modalità di deduzione di tali costi dal reddito d'impresa. Civilisticamente, **per poter essere iscritti nell'attivo dello Stato patrimoniale**, gli oneri pluriennali devono rispettare alcune condizioni fondamentali:

- deve essere **dimostrata l'utilità futura** della spesa;
- deve esistere una **correlazione oggettiva tra il costo sostenuto e i benefici futuri** attesi;
- la **recuperabilità della spesa** deve essere stimabile con ragionevole certezza.

Queste condizioni sono pensate per evitare che **l'iscrizione di tali costi sia utilizzata per "alleggerire" il Conto economico** in modo arbitrario, allo scopo di rinviare l'emersione di possibili perdite a danno dei creditori sociali e più in generale dei terzi. Dal punto di vista fiscale, come già detto, il TUIR disciplina la **deduzione in modo differenziato** in funzione della tipologia di onere.

Per quanto riguarda i **costi di impianto e di ampliamento**, questi costi sono **tipici delle fasi di avvio o di espansione dell'attività aziendale**, come la costituzione di una società o l'apertura di una nuova sede. Dal punto di vista fiscale, sono deducibili dal reddito d'impresa in base alla quota imputabile a ciascun esercizio, seguendo i criteri civilistici di ripartizione. Le imprese di **nuova costituzione hanno la facoltà di rinviare la deduzione** di queste spese all'esercizio in cui **ottengono i primi ricavi**, per evitare la formazione di perdite fiscali da riportare negli anni successivi.

Le **spese per ricerca e sviluppo**, invece, possono essere capitalizzate nell'attivo patrimoniale **se danno luogo a un bene o a un processo utilizzabile economicamente**. In questo caso, la deduzione fiscale segue la quota di ammortamento imputata a Conto economico. Se, invece, la **ricerca non produce risultati**, la spesa è deducibile per intero nell'esercizio in cui si verifica il mancato raggiungimento dell'obiettivo. Anche in questo ambito, le **imprese di nuova costituzione possono scegliere di dedurre le spese** a partire dall'esercizio **dei primi ricavi**.

Passando alle **spese di rappresentanza**, sono quelle sostenute per **finalità promozionali o di pubbliche relazioni**, come eventi aziendali, omaggi o viaggi promozionali. **Per essere deducibili**, devono rispettare i **requisiti di inerenza** (devono essere effettivamente collegate all'attività aziendale) e congruità (devono essere proporzionate ai ricavi dell'impresa). Dal 2016, la deducibilità è limitata a percentuali specifiche dei ricavi: **1,5% fino a 10 milioni di euro, 0,6% per la parte eccedente fino a 50 milioni, e 0,4% oltre i 50 milioni**. I beni distribuiti gratuitamente di **valore unitario inferiore a 50 euro** sono **deducibili integralmente**.

Le **spese di pubblicità** sono, invece, **quelle sostenute per promuovere il marchio o i prodotti dell'azienda**, spesso tramite contratti a prestazioni corrispettive. Queste spese **non possono essere capitalizzate**, ma devono essere **imputate interamente a conto economico** e sono **deducibili nell'esercizio in cui sono sostenute**. Le **sponsorizzazioni sportive fino a 200.000 euro** sono considerate spese di pubblicità e godono della stessa deducibilità. Infine, è importante distinguere tra spese di rappresentanza e spese di pubblicità. Le prime sono **legate a iniziative di promozione e pubbliche relazioni** senza un rapporto diretto di corrispettività, mentre le seconde sono finalizzate a informare il pubblico e stimolare la domanda, con un **obbligo contrattuale di promuovere il prodotto o il marchio**.