

# Capitalizzazione delle spese pubblicitarie e principio contabile sulle immobilizzazioni immateriali OIC 24

di [Giuseppe Bennici](#)

Publicato il 3 Febbraio 2015

L'aggiornamento dei principi contabili comporta nuove prospettive di capitalizzazione delle spese pubblicitarie; tali nuovi comportamenti possono avere un impatto anche nel calcolo del reddito d'impresa.

Con la pubblicazione del [nuovo principio contabile sulle immobilizzazioni immateriali \(n. 24\)](#), si aggiunge un nuovo tassello all'organica revisione, in atto, sulle corrette regole contabili da seguire nella contabilizzazione dei fatti gestionali; tra questi da sempre un ruolo particolare assumono le immobilizzazioni immateriali. **Con le nuove regole vengono chiarite diverse criticità legate, in particolare, ai costi pubblicitari.**

L'intangibilità degli elementi in commento si presta a molteplici problematiche, per lo più interpretative, spesso ragioni del contendere anche con l'Amministrazione finanziaria. Tra le novità in vigore dal 28 gennaio 2015, immediatamente operative per i bilanci chiusi al 31 dicembre 2014, è stata inquadrata la corretta qualificazione, ai fini della capitalizzazione di un costo a fecondità ripetuta, e per quanto in commento, delle spese di pubblicità. **In generale, il principio contabile 24, tra gli oneri pluriennali, annovera:**

- i costi di impianto e di ampliamento
- i costi della ricerca applicata e i costi di sviluppo
- i costi di pubblicità
- e altri costi simili che soddisfano la definizione generale di onere pluriennale.

## OIC 24 e inquadramento delle spese di pubblicità

Le definizioni di questi particolari onerisono contenute nei paragrafi della rilevazione e valutazione del principio contabile n. 24 che trattano gli specifici oneri. Le **spese di pubblicità capitalizzabili**, da indicarsi nell'attivo di Bilancio alla voce B12, rappresentano quei componenti di costo inquadrabili come "oneri pluriennali " la cui caratteristica comune a tutte le immobilizzazioni è quella di:

- non esaurire la loro utilità nell'esercizio in cui sono sostenuti
- essere diversi dai beni immateriali, propriamente detti, e dall'avviamento.

Rappresentano di fatto una categoria contabile le cui caratteristiche intrinseche le rendono di più difficile determinazione, con riferimento alla loro utilità pluriennale, rispetto ad altri beni immateriali.

Come detto, il nuovo principio contabile 24, tra le novità riferibili alla capitalizzazione delle spese di pubblicità, ha previsto di "eliminare i riferimenti ai costi per la produzione e per la distribuzione di cataloghi, di espositori e di altri strumenti e materiali aventi finalità promozionali"; come chiarito dallo stesso principio contabile lo stralcio di tali costi rispetto alla possibile capitalizzazione deriva dalla considerazione che detti costi "sono riferibili ai beni materiali piuttosto che di immobilizzazioni immateriali". Proseguendo nell'esposizione del trattamento dei singoli costi il Principio contabile 24, in merito alle spese di pubblicità, si conferma un aspetto basilare ossia che i "costi di pubblicità" sono principalmente costi di periodo e pertanto sono iscritti nel conto economico dell'esercizio in cui si sostengono. Indubbio appare quindi come ogni qualvolta ci si trovi a dover contabilizzare un costo che possa essere qualificato di pubblicità, di promozione, di sponsorizzazione, o altre qualificazioni assimilabili, lo stesso andrà speso nell'esercizio di sostenimento. Tuttavia, essi possono essere capitalizzati solo se si tratta:

- di operazioni non ricorrenti (ad esempio il lancio di una nuova attività produttiva, l'avvio di un nuovo processo produttivo diverso da quelli avviati nell'attuale core business)
- che siano relative ad azioni dalle quali la società ha la ragionevole aspettativa di importanti e duraturi ritorni economici risultanti da piani di vendita approvati formalmente dalle competenti funzionari aziendali.

Chiara pare quindi, come al solo verificarsi delle condizioni di eccezionalità (operazioni non ricorrenti) e di capacità di ritorno reddituale oltre periodo, potrà procedersi alla capitalizzazione degli stessi; in vero, prima della loro riclassificazione in bilancio al 31/12 del costo pubblicitario, dovrà sottoporsi all'organo preposto al controllo contabile ogni elemento idoneo a far esprimere, con atto formale, l'assenso alla capitalizzazione degli stessi. Sotto questo punto di vista, è auspicabile una relazione ad hoc, "anti contestazione", che non sia la sterile conferma riportata negli schemi di approvazione del bilancio. Ultimo passaggio della qualificazione quale immobilizzazione immateriale del costo pubblicitario consiste, corollario necessario, nella partecipazione temporale con quota parte dell'intero costo ai successivi esercizi sociali. In vero, il principio contabile 24 prevede che "I costi capitalizzati di ricerca, di sviluppo e pubblicità sono ammortizzati in un periodo non superiore a 5 anni", ancorando la limitazione temporale massima del quinquennio di carattere "puramente convenzionale" ad una giustificazione di mera prudenza<sup>1</sup>, in linea con l'intero impianto giuridico contabile, frutto della "particolare tipologia di costi la cui valutazione si presenta particolarmente incerta ed il cui contenuto non ha alcun valore di mercato autonomo". La ripartizione, con quote di ammortamento, da imputarsi alla voce B.10.a del Conto Economico, in un periodo massimo di 5 esercizi, compreso quello di effettivo sostenimento, si presenta

come limite invalicabile, quindi con possibilità di un periodo minore ma comunque, soggetto alla condizione della correlazione dei costi e ricavi, ossia il requisito della previsione del ricavo futuro. Da quanto detto è possibile che un medesimo evento pubblicitario, sempre inquadrabile tout court quale semplice costo di esercizio, solo se eccezionale ed in grado di far conseguire, inscindibilmente, ricavi futuri e superi il vaglio sostanziale e formale dell'organo di controllo, possa essere capitalizzato tra le Immobilizzazioni Immateriali, capitalizzazione comunque, non obbligatoria (OIC 1). Si ricorda che la scelta adottata in contabilità e portata in bilancio, per il principio della derivazione di cui all'art. 832 del Tuir, non è immune da controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria. In vero, nel rapporto tra le scelte civilistiche e fiscali, è possibile ravvisare comportamenti consequenziali che incidono sulla generale sfera impositiva delle aziende nel caso in cui dal punto di vista civilistico e fiscale si adottano strade diverse e nello specifico, nell'ipotesi in cui alla capitalizzazione, la cui conseguenza ne è l'ammortamento del costo non segua la ripartizione fiscale quinquennale, scelta quest'ultima immodificabile ai sensi della sentenza della Cassazione n. 26179/2014, del costo per come prevista dall'art. 108, c. 2, del Tuir<sup>3</sup>. Dal punto di vista fiscale, nessun disallineamento si avrà nella sola situazioni di coincidenza tra capitalizzazione con ammortamento civilistico quinquennale ed ammortamento fiscale quinquennale, mentre negli altri casi si avrà un disallineamento temporale, e di imposte corrispondenti, con evidenziazione in dichiarazione dei redditi.

	<b>Imputazione fiscale costo Pubblicità</b>
Periodo ammortamento civilistico < ammortamento fiscale	Variazione in aumento pari all'ammortamento civilistico e Variazione in diminuzione di 1/5
Periodo ammortamento civilistico = ammortamento fiscale	Nessuna variazione

Periodo ammortamento civilistico > ammortamento fiscale	Variazione in aumento pari all'ammortamento civilistico
--	--

Come anticipato, in sede di controllo fiscale, oltre alle argomentazioni di merito sull'inerenza e sulla economicità del costo deducibile sull'assunto delle argomentazioni riconducibili agli aspetti dell'art. 109 del Tuir, le contestazioni fiscali sulla deducibilità di un costo pluriennale di pubblicità possono essere relative da un lato alla determinazione delle ragioni della capitalizzazione e dall'altro lato, alle quote di ammortamento. Sotto il primo aspetto,

*"ragioni di una capitalizzazione di un costo di pubblicità", ad essere sotto osservazione saranno i criteri di capitalizzazione previsti proprio del principio contabile n. 24 ossia, se trattasi di "operazioni non ricorrente"*

e quale sia "la ragionevole aspettativa di importanti e duraturi ritorni economici"; la società dovrà dimostrare che la pubblicità sia da un lato legata al core business, condizione minima per essere una operazione inerente, e che non rappresenti una ordinaria forma pubblicitaria rivolta ai consolidati potenziali clienti ovvero, se ne deve desumere che la stessa sia una operazione di immagine rivolta a potenziali clienti ma di un nuovo prodotto/servizio, ed allo stesso tempo, grazie all'ausilio di documentazione extracontabile, la società dovrà essere in grado di parametrare il ritorno economico della promozione tale che sia "importante" e "duraturo" quindi, quantomeno, oltre l'esercizio n+1. La prospettiva di un ritorno oltre l'esercizio n+1 è funzionale ad evitare di capitalizzare costi che non lo sono ma legati, magari, ad eventi che travalicano il singolo esercizio come avviene nelle sponsorizzazioni sportive di campionati a cavallo del 31/12. Altro elemento valutativo è dato dalla ripetizione nel tempo della sponsorizzazione ossia, ove il singolo elemento di costo, portatore dei requisiti previsti dall'OIC 24, venga ripetuto nel tempo potrebbe essere un elemento su cui valutare il venir meno della validità degli elementi di capitalizzazione; per esempio, ove la promozione di un nuovo marchio collegato ad un nuovo

core business dell'azienda venga sostenuto nell'anno n, ma nuovamente nell'anno n+1 si sostenga un ennesimo costo per lo stesso machio e per lo stesso core business potrebbe sorgere il dubbio sulla sussistenza dei requisiti dell'eccezionalità e del ritorno economico oltre periodo del costo sostenuto nell'esercizio n. Dall'altro lato, sempre sulla sindacabilità dell'amministrazione finanziaria sulle scelte contabili i cui riflessi si riverberano sulla determinazione della base imponibile, è necessario porre attenzione alla corretta determinazione del periodo di ammortamento; il tutto va esaminato alla luce di una recente sentenza della Cassazione n. 22016/2014, che ha ritenuto non fondato la maggiore o minore deduzione di un costo per il tramite di quote ammortamento all'or quando non si rinvercano i criteri e le motivazioni in ordine alla ripartizione temporale di un costo, che nel caso in specie pare rinvenirsi nella necessaria presenza di "piani di vendita approvati formalmente dalle competenti funzioni aziendali" in mancanza dei quali si potrà incorrere in contestazioni fiscali con ripresa di un costo fiscalmente ingiustificato.

**Leggi anche:** [Spese di pubblicità e propaganda: disciplina contabile-fiscale](#) 3 febbraio 2015

Giuseppe Bennici **NOTE**

1 Cfr art. 2423-bis c.c.:

*"... la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività, nonché tenendo conto della funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo considerato..."*

2 Cfr. Art. 83 del DPR 917/1986:

*"Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione. In caso di attività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito, le relative perdite fiscali assumono rilevanza nella stessa misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi. Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, anche nella formulazione derivante dalla procedura prevista dall'articolo 4, comma 7-ter, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili".*

3Cfr art. 108, c. 2 del DPR 917/1986:

*"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".*