I contributi in conto impianti

di Commercialista Telematico

Pubblicato il 7 Settembre 2005

Continuiamo la trattazione dei contributi alle imprese con l'esame dei profili civilistici, contabili e fiscali dei contributi in conto impianti.

A cura di Maria Antonietta Chiavaro

Le diverse tipologie di contributi alle imprese: aspetti civilistici, contabili e fiscali

In un precedente intervento abbiamo trattato di contributi in conto esercizio e in conto capitale. Completiamo ora la trattazione dei contributi alle imprese con l'esame dei profili civilistici, contabili e fiscali dei contributi in conto impianti.

I contributi in conto impianti

Definizione

I contributi in conto impianti vengono erogati allo scopo di **ridurre i costi di acquisizione di beni ammortizzabili**: sono quindi destinati all'acquisto di fattori produttivi c.d. "a lungo ciclo di utilizzo".

Aspetti civilistici dei contributi in conto impianti

I contributi in conto impianti vanno rilevati in base al principio della competenza economica e, in ossequio al principio della prudenza, vanno iscritti in bilancio solo nel momento in cui vi è la ragionevole certezza circa la loro concessione; quindi, in altre parole, l'iscrivibilità in bilancio si verifica quando esiste una delibera formale di erogazione dell'ente concedente. Negli schemi di Stato Patrimoniale e di Conto Economico dettati, rispettivamente, dagli articoli 2424 e 2425 del Codice Civile, non è prevista una specifica classificazione in bilancio di tale tipologia di contributi, pertanto si ritiene opportuno fare riferimento a quanto previsto dal Principio contabile n. 16 del CNDC. Tale Principio enuncia **2 diversi criteri di contabilizzazione**:

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- il metodo patrimoniale (non più in uso a seguito delle modifiche introdotte dalla Legge finanziaria per il 1998), che considera il contributo parte integrante del patrimonio netto e pertanto ne prevede l'iscrizione in un'apposita riserva da indicare in una sottovoce della voce A VII dello Stato Patrimoniale;
- il metodo reddituale, in base al quale i contributi erogati a fronte dell'acquisizione di un bene ammortizzabile concorrono alla determinazione del reddito dell'esercizio in base alla durata dell'utilizzo economico del bene e, quindi, proporzionalmente all'ammortamento del bene stesso.

Tale metodo può essere applicato attraverso il ricorso a **2 diverse tecniche di rilevazione contabile**:

1. **riduzione del costo storico del cespite**: il contributo viene portato a diretta riduzione del costo del bene ammortizzabile cui inerisce; così facendo, il contributo, senza essere evidenziato in conto economico, concorre alla formazione del reddito d'esercizio attraverso le minori quote di ammortamento;
2. **imputazione del contributo a conto economico**: il contributo viene interamente imputato nell'esercizio di competenza alla voce A5 "Altri ricavi e proventi" del conto economico. La quota di competenza dell'esercizio viene calcolata sul costo storico del bene al lordo del contributo e la parte di contributo di competenza degli esercizi successivi viene rinviata utilizzando la tecnica contabile dei risconti passivi.

Dal punto di vista economico, i risultati cui si perviene adottando l'uno o l'altro criterio di contabilizzazione sono perfettamente identici; tuttavia, la tecnica dei risconti permette di evidenziare con maggiore chiarezza il valore delle immobilizzazioni e dei relativi ammortamenti da una parte, e il valore del contributo dall'altra, consentendo una più chiara rappresentazione della situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'esercizio e dando una maggiore comprensibilità al bilancio.

Aspetti contabili dei contributi in conto impianti

Se si sceglie di utilizzare la tecnica in base alla quale il contributo viene portato a diretta riduzione del costo storico del cespite, le scritture contabili nel corso dell'esercizio saranno le seguenti:

	a	S.P. D.7 Fornitori	100	120
Diversi S.P. B.II Immobilizzazioni materiali S.P. C.II. 5 Iva a credito			20	
Acquistato cespite ft n. .. del……..				

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Diversi S.P. C.IV Banca S.P. C.II.5 Erario c/ritenute del 4% Incassato contributo ex Legge…..	a	S.P. C.II Crediti v/enti pubblici	38,40 1,60	40
C.E. B.10 b) Quota ammortamento (10%) Rilevato ammortamento a fine esercizio	a	Fondo ammortamento		6

La rilevazione dei contributi in conto impianti secondo la tecnica dei risconti passivi avviene, invece, con le seguenti **scritture**:

Diversi S.P. B.II Immobilizzazioni materiali S.P. C.II. 5 Iva a credito Acquistato cespite ft n. .. del……..	a	S.P. D.7 Fornitori	100 20	120
S.P. C.II Crediti v/enti pubblici Ottenuto contributo ex Legge…..	a	C.E. A.5 Contributi in conto impianti		40
Diversi S.P. C.IV Banca S.P. C.II.5 Erario c/ritenute (4%) Incassato contributo ex Legge…..	a	S.P. C.II Crediti v/enti pubblici	38,40 1,60	40

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

C.E. B.10 b) Quota ammortamento (10%) Rilevato ammortamento a fine esercizio	a	Fondo ammortamento		10
C.E. A.5 Contributi in conto impianti	a	S.P. E Risconti passivi		36

Aspetti fiscali dei contributi in conto impianti

Con la Legge Finanziaria per il 1998 i contributi in conto impianti sono stati considerati come categoria a se stante, dopo essere stati per lungo tempo parificati ai contributi in conto capitale e pertanto classificati come sopravvenienze attive. Alla luce delle modifiche normative di cui sopra, per effetto delle quali sono esclusi dal novero dei proventi costituenti sopravvenienze attive non solo i contributi di cui alle lett. e) ed f) dell'art. 85 del TUIR (contributi in conto esercizio) ma anche i contributi "per l'acquisto di beni ammortizzabili indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato" (contributi in conto impianti), la tassazione di questi ultimi non avviene più in base al principio di cassa, bensì per competenza economica in base alla delibera di assegnazione. La partecipazione al reddito dell'esercizio avviene:

- sotto forma di minori quote di ammortamento deducibili nei periodi d'imposta di durata del processo di ammortamento, se il contributo è portato a diretta riduzione del costo di acquisto del bene cui si riferisce;
- sotto forma di quote di risconto proporzionalmente corrispondenti alle quote di ammortamento dedotte in ciascun esercizio, nell'ipotesi in cui il bene venga iscritto nell'attivo patrimoniale al lordo del contributo ricevuto.

Le istruzioni al Modello UNICO 1999 – Società di Capitali, successivamente richiamate dalla R.M. 29.03.2002 n. 100/E, hanno chiarito che se il contributo viene erogato in relazione a piani di investimento complessi, che prevedono sia l'acquisizione di beni strumentali sia il sostenimento di spese di altra natura non inquadrabili tra i contributi in conto esercizio, laddove non sia possibile ripartire il contributo tra l'una e l'altra categoria di spesa, l'intero importo deve essere considerato come sopravvenienza attiva.

La Norma di comportamento n. 155/2004 dell'ADC di Milano: aspetti transitori.

Il passaggio dal vecchio al nuovo regime di tassazione è stato oggetto di approfondimento da parte dell'Associazione dei dottori commercialisti di Milano che, nella Norma di comportamento n. 155 del

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

2004 riguardante il “Trattamento ai fini delle imposte dirette dei contributi in conto impianti”, ha esaminato alcuni casi particolari di contabilizzazione dei contributi in esame.

Ipotesi n. 1 - Contributo riconosciuto in un esercizio successivo a quello di entrata in funzione del bene.

Se l’ammortamento del bene ha già avuto inizio, occorre ripristinare la correlazione tra processo di ammortamento e concorso del contributo alla formazione del reddito. Per far ciò, occorre individuare le quote di contributo riferibili agli esercizi precedenti alla sua deliberazione, le quali costituiscono, quale sopravvenienza attiva, un provento dell’esercizio di delibera.

Ipotesi n. 2 – Cessione di beni oggetto di contributo.

Qualora il bene strumentale oggetto di contributo venga ceduto si possono presentare le seguenti situazioni:

- se il contributo è stato contabilizzato a diretta riduzione del valore del bene, emergerà una plusvalenza o minusvalenza pari alla differenza tra il corrispettivo percepito ed il costo residuo del bene;
- se il contributo è stato contabilizzato con il metodo dei risconti, oltre ad una plusvalenza o minusvalenza pari alla differenza tra il corrispettivo percepito ed il costo residuo del bene, emergerà anche un provento pari alla quota di contributo oggetto di risconto non ancora imputata a conto economico.

a cura di Maria Antonietta Chiavaro settembre 2005

Approfondisci: *I contributi pubblici alle aziende: tipologie, contabilizzazione e tassazione*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D