
La contabilizzazione del sostegno pubblico alle imprese

di [Enrico Larocca](#)

Publicato il 27 Ottobre 2006

Il sostegno pubblico alle imprese si può esplicitare attraverso la leva fiscale o attraverso la leva finanziaria. Finalizzato al rafforzamento dell'apparato strutturale di specifici settori o di specifiche aree territoriali o al sostegno economico di imprese che necessitano di un intervento finalizzato alla riduzione dei costi d'esercizio o all'integrazione dei ricavi d'esercizio, può assumere un ruolo determinante nelle politiche settoriali e regionali di sviluppo.

Sintesi

Il sostegno pubblico alle imprese si può esplicitare attraverso la leva fiscale o attraverso la leva finanziaria. Finalizzato al rafforzamento dell'apparato strutturale di specifici settori o di specifiche aree territoriali o al sostegno economico di imprese che necessitano di un intervento finalizzato alla riduzione dei costi d'esercizio o all'integrazione dei ricavi d'esercizio, può assumere un ruolo determinante nelle politiche settoriali e regionali di sviluppo.

Le varie forme di sostegno pubblico alle imprese

Il tema del sostegno pubblico alle imprese, presenta in un Paese ad economia duale come l'Italia, toni di particolare interesse. Anzi, a volte, rappresenta l'unico modo per imprimere all'economia un'inversione di tendenza, fornendo alle stesse l'opportunità di avviare, in aree sottosviluppate, attività industriali e commerciali che senza queste agevolazioni non potrebbero mai essere ivi localizzate. Certo, la storia del nostro Paese ci insegna che in passato ci sono state anche forme speculative che hanno condotto solo allo sperpero di denaro pubblico e che sulla scorta di queste esperienze, sono state introdotte nelle più recenti misure regionali di sostegno finanziario, meccanismi di verifica post-collaudato, con l'imposizione dell'obbligo di restituzione dei contributi pubblici ricevuti, per quelle iniziative programmate e realizzate che sono state dismesse o non sono state completate.

Solitamente il sostegno pubblico alle imprese si distingue in:

1. Concessione di crediti d'imposta (leva fiscale) da utilizzare in compensazione con debiti fiscali e contributivi di varia specie;
2. Concessione di contributi finanziari (leva finanziaria) nella forma di:

- a. contributi in conto capitale;
- b. [contributi in conto impianti](#);
- c. [contributi in conto esercizio](#).

La concessione di crediti d'imposta (leva fiscale)

Le misure di sostegno pubblico alle imprese concesse sotto forma di crediti d'imposta, si sostanziano nella concessione di crediti fiscali scomputabili dai debiti fiscali e contributivi che si formano periodicamente in capo alle imprese. La norma che ha introdotto, in via permanente, un sistema di compensazioni fiscali e contributive, è quella che ha istituito il sistema di versamento unitario a mezzo del [modello F24](#), introdotto come è noto, con l'art. 18 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 241. Pur tuttavia, la leva fiscale risulta efficace solo in rapporto ad imprese che attraverso l'attività imprenditoriale, riescono a produrre debiti fiscali e contributivi, con la conseguenza che questo strumento, pur presentandosi come strumento che evita i cosiddetti incentivi a pioggia, non può assolvere al compito di strumento teso imprimere un'inversione di tendenza, laddove non esistono i requisiti minimi di sopravvivenza economica delle imprese. In altri termini, il ribaltamento sulla fiscalità generale dei debiti tributari e contributivi, attraverso il meccanismo della leva fiscale, non sortisce alcun effetto, dove non esiste alcuna base produttiva o esiste un assetto industriale in fase di stallo economico. Così ad esempio, lo strumento della leva fiscale risulterà efficace in rapporto alle imprese che hanno imponibili da assoggettare ad imposta sul reddito, che potranno fruire, ad esempio della compensazione dei debiti per IRPEF o IRES con il credito fiscale per investimenti in aree svantaggiate previsto dall'art. 8 della L. n. 388/2000 e successive modificazioni ed integrazioni o con il credito per nuove assunzioni previsto dall'art. 7 della stessa legge o dall'art. 63 della L. n. 289/2002. **ESEMPIO** Si supponga che una S.p.A. avente sede nella regione Basilicata, abbia registrato alla fine del mese del mese di Aprile 2006, un credito di imposta per nuove assunzioni, di cui all'art. 63 della L. n. 289/2002, di 4.000 Euro, che intende compensare con le ritenute di lavoro dipendente e con le ritenute previdenziali, registrate per lo stesso mese. Ricordiamo che in questa regione e in generale nelle aree svantaggiate del Sud, in via ordinaria per ogni assunzione incrementale



rispetto alla media dei lavoratori esistenti nel periodo che va dal 01/08/2001 al 31/07/2002, spetta un credito d'imposta ordinario di 100 Euro per ogni unità incrementale e un ulteriore credito d'imposta di 300 Euro sempre per ogni unità incrementale che risponde a determinati requisiti quali:

1. deve possedere almeno 25 anni di età;
2. non deve avere svolto un'attività di lavoro dipendente negli ultimi 24 mesi che precedono l'assunzione;
3. deve essere applicato il C.N.L. previsto per il settore di appartenenza del datore di lavoro;
4. devono essere rispettate le norme previste dalla 626/94 in materia di sicurezza negli ambienti di

A partita doppia avremo:

- all'atto della maturazione del credito d'imposta

Data Op.	BilCEE	Sottoconti	Dare	Avere
30/04/n	SP – A C II 4-bis	Credito d'imposta art. 63 L. 289/2002	4.000,00	
	CE – A 5)	Proventi non tassabili		4.000,00
Per rilevazione del credito d'imposta per nuove assunzioni del mese di Aprile 2006				

Da notare che secondo la legge istitutiva, questo credito d'imposta non ha natura di ricavo tassabile ai fini delle imposte dirette, per evitare che il regime di imponibilità si traduca in una forma di abbattimento al sostegno.

- all'atto dell'utilizzazione del credito d'imposta per compensazione fiscale e contributiva

Data Op.	BilCEE	Sottoconti	Dare	Avere
30/04/n	SP – P D 12)	Debiti per ritenute fiscali su redditi di lavoro dipendente	3.000,00	

	SP – P D 13)	Debiti per ritenute INPS	1.000,00	
	SP – A C II 4- bis	Credito d'imposta art. 63 L. 289/2002		4.000.,00
Per rilevazione dell'utilizzo del credito d'imposta per compensare i debiti fiscali e contributi relativi alle retribuzioni del mese Aprile 2006				

La concessione di contributi a fondo perduto o di finanziamenti tasso agevolato (leva finanziaria)

La forma di sostegno pubblico in discorso, si pone come forma prevalentemente utilizzata nell'aree economiche a basso tasso di sviluppo. In queste aree, le difficili condizioni di operatività economica, non consentono alle imprese di produrre, da subito, imponibili fiscali e imposte compensabili. Non potendo quindi produrre risparmi di liquidità reinvestibili, attraverso le minori uscite finanziarie per imposte, non resta che fornire alle imprese delle sovvenzioni finanziarie a fondo perduto che assumano la forma di contributi in conto capitale o di contributi in conto impianti ovvero di finanziamenti a tasso agevolato. Particolare interesse rivestono i contributi in conto impianti, di cui un esempio sono quelli concessi in ossequio all'art. 8 della L. n. 388/2000. Queste agevolazioni creano un legame tra il bene strumentale oggetto di agevolazione e la sovvenzione medesima. Per cui, secondo il principio contabile n. 16 elaborato dalla Commissione Nazionale dei dottori commercialisti e dei ragionieri, nonché secondo il principio contabile internazionale denominato IAS 20 dal titolo: Contabilizzazione dei contributi pubblici e informativa sull'assistenza pubblica, che definisce *i contributi in conto capitale quelli per il cui ottenimento è condizione essenziale che l'impresa acquisti, costruisca o comunque acquisisca attività immobilizzate*, questi incentivi finanziari possono essere registrati secondo il:

1. Metodo reddituale:

1. vale a dire, essere considerati dei ricavi pluriennali che concorrono alla formazione del reddito d'esercizio, attraverso al *tecnica dei risconti*;
2. vale a dire, essere scomputati dal costo del bene strumentale che finanziano, in guisa da comportare il calcolo di quote di ammortamento conteggiate sul valore del bene strumentale, *nettizzato* del contributo;

2. Metodo patrimoniale:

1. Vale a dire, essere imputati in una riserva del patrimonio netto appositamente accesa all'uopo.

Tranne le forme di incentivazione finanziaria pubblica, svincolate dal legame con un particolare bene strumentale o gruppo di beni strumentali, la forma prevalentemente utilizzata è quella che prevede l'applicazione del metodo reddituale e in particolare del metodo reddituale di cui al punto 1.a), con un concorso graduale del contributo in conto impianti in funzione del grado di ammortamento del bene interessato. Trovi [qui](#) tutti i nostri approfondimenti sui contributi a fondo perduto >> **ESEMPIO** Si supponga che una S.r.l. abbia effettuato un investimento di 1.000.000 di Euro in un impianto fruendo di un contributo statale a fondo perduto pari al 50% del costo dell'impianto realizzato. Il contributo è stato regolarmente liquidato e accreditato alla società a mezzo banca. Innanzitutto la quantificazione del contributo è pari a 1.000.000 di Euro moltiplicato per la percentuale di intensità d'aiuto, che nel nostro caso è del 50% e che conduce ad un contributo di 500.000 Euro.

LE SCRITTURE IN PARTITA DOPPIA

Data Op.	BilCEE	Sottoconti	Dare	Avere
30/04/n	SP – A C II 5)	Crediti verso Erario per contributi	500.000,00	
	CE – A 5)	Contributi in c/capitale		500.000,00
Per rilevazione del credito per contributo in conto impianti				

Data Op.	BilCEE	Sottoconti	Dare	Avere
30/04/n	SP – A D IV 1)	Banca c/c	500.000,00	
	SP – A C II 5)	Crediti verso Erario per contributi		500.000,00
Per rilevazione dell'accredito per contributo in conto impianti				

Di seguito in relazione al processo di ammortamento occorrerà quantificare la quota di contributo da rinviare a futuro esercizio e quella di competenza dell'anno corrente graduata in ragione dell'aliquota di ammortamento. Poiché oggetto di sovvenzione potrebbero essere diversi beni strumentali consigliamo di creare una tabella, organizzata per anno fiscale, con la quale calcolare in maniera correlata le quote di ammortamento e le quote di contributo da rinviare.

LA TABELLA

Con riferimento al nostro caso esponiamo i valori solo per i primi due anni, con la precisazione che la colonna G – quella contenente il risconto passivo – tiene conto della progressione riduttiva del ricavo sospeso.

Anno	Costo da Ammortizzare (A)	% di intensità d'aiuto (B)	Contributo concesso $C = (A*B)$	% di ammortamento (D)	Quota di ammortamento $E = (A*D)$	Quota di contributo imponibile $F = (C*D)$
1	1.000.000	50%	500.000	10%	100.000	50.000
2	1.000.000	50%	500.000	10%	100.000	50.000

LE SCRITTURE IN PARTITA DOPPIA

Le scritture a P.D. da comporre in sede di assestamento saranno:

Data Op.	BilCEE	Sottoconti	Dare	Avere
31/12/n	CE – B 10 b)	Ammortamento Impianti	100.000,00	
	SP – A B II 2)	F.do Amm.to Impianti		100.000,00
Per rilevazione dell'ammortamento degli impianti				

Data Op.	BilCEE	Sottoconti	Dare	Avere
----------	--------	------------	------	-------

31/12/n	CE – A 5)	Contributi in c/impianti	450.000,00	
	SP – P E	Risconti Passivi		450.000,00
Per rilevazione del risconto sul contributo in conto impianti				

La contabilizzazione di un contributo in conto capitale con il metodo patrimoniale suggerito dagli IAS, avverrà nel modo seguente:

Data Op.	BilCEE	Sottoconti	Dare	Avere
31/12/n	SP – A D IV 1)	Banca c/c	50.000,00	
	SP -	Riserva per contributo in conto capitale		50.000,00
Per rilevazione del risconto sul contributo in conto impianti				

Si fa presente che da un punto di vista fiscale ai sensi dell'art. 88, comma 2 lettera b) del T.U.I.R. tali proventi concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono incassati o per quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi non oltre il quarto. Optando per la soluzione del riparto in 5 anni della sopravvenienza attiva incassata, si porrà un problema di imposte differite su 4/5 di contributo incassato. Quindi posto pari a 50.000 Euro il contributo sulla quota rinviata di 40.000 Euro, considerata un'aliquota fiscale del 40% circa occorrerà appostare 16.000 Euro di imposte differite con la scrittura:

Data Op.	BilCEE	Sottoconti	Dare	Avere
31/12/n	CE – voce 22)	Imposte differite	16.000,00	

	SP – P B 2)	Fondo imposte differite		16.000,00
Per rilevazione delle imposte differite				

Per quanto attiene alle scritture in P.D. relative ai finanziamenti a tasso agevolato, con l'accredito del finanziamento si registrerà a P.D. la seguente scrittura:

LE SCRITTURE IN PARTITA DOPPIA

- all'atto della concessione del finanziamento agevolato

Data Op.	BilCEE	Sottoconti	Dare	Avere
30/06/n	SP – A D IV 1)	Banca c/c	350.000,00	
	SP – P D 4)	Finanziamenti agevolati L.		350.000,00
Per rilevazione dell'accredito del finanziamento agevolato				

- all'atto del pagamento della rata periodica di ammortamento

Data Op.	BilCEE	Sottoconti	Dare	Avere
30/06/n	SP – P D 4)	Finanziamenti agevolati L.	50.000,00	
	CE - C17)	Interessi passivi su mutui agevolati	5.000,00	
	CE – C 17)	Contributo in c/interessi		2.500,00
	SP – A D IV 1)	Banca c/c		52.500,00

Per rilevazione del pagamento della rata del finanziamento agevolato

Come si sarà notato il conto “Contributo in c/interessi” ha la stessa chiave di riclassificazione nel Bilancio CEE del conto “[Interessi Passivi](#) su mutui agevolati”, con ciò significando che il contributo viene portato in diretta diminuzione del costo per interessi che rettifica.

La concessione di contributi in conto esercizio

I contributi in conto esercizio si pongono come strumenti di riequilibrio della dinamica costi-ricavi di un'impresa. Possono quindi assumere una duplice veste:

1. quella di misura tesa a reintegrare i ricavi d'esercizio;
2. quella di misura volta alla parziale copertura dei costi

In altri termini, in alcuni casi lo svolgimento dell'attività imprenditoriale non può svolgersi, ad esempio per ragioni sociali, consentendo alle imprese di fissare i prezzi di vendita a valori di mercato. Ciò accade spesso nel settore dei trasporti, dove per ragioni sociali il prezzo del biglietto di ciascuna corsa, posto a carico dell'utente del servizio, è solo una quota del prezzo reale del servizio. La differenza tra il prezzo di mercato del servizio e il prezzo al pubblico, è reintegrata dall'Ente competente. In altri casi, invece, il contributo serve a ridurre l'incidenza sull'impresa del costo di alcuni fattori produttivi, quali ad esempio il costo del lavoro, concedendo sussidi alle imprese che assumono lavoratori in condizione di disoccupazione o di inoccupazione ovvero concedendo sgravi contributivi per i lavoratori appartenenti a determinate categorie. Sotto il profilo IVA, il contributo non va mai assoggettato ad IVA, se non nei casi in cui esso si attegga come posta di reintegro dei prezzi di vendita, mentre viene sempre assoggettato a ritenuta fiscale d'acconto del 4% a valere sull'imposta sul reddito delle persone fisiche o sull'imposte sul reddito delle società. **ESEMPIO** Si supponga che in una S.p.A. si debba rilevare un contributo in conto esercizio per 400.000 Euro e che lo stesso sia stato successivamente accreditato al netto della ritenuta del 4%.

LE SCRITTURE IN PARTITA DOPPIA

Data Op.	BilCEE	Sottoconti	Dare	Avere
----------	--------	------------	------	-------

30/06/n	SP – A C II 5)	Crediti per contributi	400.000,00	
	CE – A 5)	Contributi in c/esercizio		400.000,00

Per rilevazione del contributo in conto esercizio

Data Op.	BilCEE	Sottoconti	Dare	Avere
30/06/n	SP – A D IV 1)	Banca c/c	384.000,00	
	SP – A C II 4- bis	Crediti per ritenute alla fonte	16.000	
	SP – C II 5)	Crediti per contributi		400.000,00

Per rilevazione dell'accredito del contributo in conto esercizio al netto ritenuta d'acconto

Sfoggia i nostri [approfondimenti in tema di contabilità](#) >>

a cura di: **Enrico Larocca** Ottobre 2006