

# I contributi pubblici alle aziende: tipologie, contabilizzazione e tassazione

di [Antonino Pernice](#)

Pubblicato il 22 Maggio 2010

Una guida completa, utilissima, alla contabilizzazione ed alla tassazione dei contributi erogati dal settore pubblico.

## 1. Le tipologie di contributi pubblici

I **contributi**, nel caso in esame, rappresentano le somme ricevute da un'azienda da parte di enti o organizzazioni particolari (es. la Cassa per il Mezzogiorno) a titolo di ausilio finanziario per la promozione di investimenti. **I contributi, in base alla loro natura e destinazione possono suddividersi in:**

- **contributi in conto esercizio** (hanno la funzione di costituire un abbattimento di determinati costi di gestione o a integrare i ricavi, seguono il principio di competenza);
- **contributi in conto impianti** (sono concessi specificatamente in relazione all'acquisto di beni ammortizzabili, seguono il principio di competenza);
- **contributi in conto capitale** (hanno lo scopo di arricchire il patrimonio dell'impresa ma non sono collegati all'obbligo di effettuare uno specifico investimento, seguono il principio di cassa);
- **contributi in conto patrimonio netto** (seguono il principio di cassa);
- **contributi misti** (seguono il principio misto di competenza e di cassa).

**Dal punto di vista fiscale**, invece, le tipologie suddette si possono raggruppare in due categorie: **1. contributi spettanti in base a contratto**: derivano da rapporti contrattuali tra soggetti privati e soprattutto tra imprese. Indipendentemente dalla loro natura (conto esercizio, conto capitale, o conto impianti) sono considerati **ricavi** per l'impresa percipiente e pertanto concorrono alla formazione del reddito **nell'esercizio di competenza** secondo le modalità di maturazione previste nel contratto (art.85, c.1 lett.g, dpr 917/86, RM 21.04.79, n.9/559, RM 16.05.79 n.9/521). **2. contributi spettanti a norma di legge**: sono concessi in base alla legge, che ne fissa la loro natura (in conto esercizio, in conto capitale e in conto impianti), da cui deriva il loro trattamento fiscale. Può accadere che la legge assegni al contributo una destinazione multipla e, il trattamento fiscale varia in funzione della natura del contributo.

**I contributi concessi in base alla legge si suddividono:**

1. **contributi conto esercizio** (art.85, c.1 lett. h), dpr 917/86): sono dei **proventi** (da considerarsi ricavi) che vanno imputati al conto economico secondo il **principio della competenza economica**, indipendentemente dalla effettiva percezione del contributo.

Rileva il momento in cui esiste la certezza giuridica di aver diritto al contributo, cioè quando l'ente erogatore ha emesso la delibera di approvazione all'emissione del mandato di pagamento. Possono essere erogati da qualunque soggetto. I contributi in conto esercizio vengono concessi al fine di:

- integrare i ricavi d'esercizio;
- ridurre i costi d'esercizio.

2. **Contributi conto capitale** (art.88 c.3 lett. b), Tuir): sono finalizzati in modo generico a incrementare il patrimonio dell'impresa, senza che la loro erogazione sia collegata all'onere dell'effettuazione di uno specifico investimento. Rilevano nel momento in cui entrano nella disponibilità materiale e giuridica del percettore, ovvero al momento dell'incasso.

**La differenza fra contributi spettanti in base a contratto (lett. g) e quelli in conto esercizio (lett. h),** sta nel fatto che i primi hanno natura corrispettiva, mentre i secondi sono riconducibili a specifiche disposizioni di legge che ne regolano l'erogazione. **Per approfondire leggi:** [I contributi in conto esercizio e i contributi in conto capitale](#) **In base all'art.108, 1^ c. dpr 917/86 (Spese relativi a più esercizi)** "(...) Per i contributi corrisposti a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici a fronte di tali costi si applica l'articolo 88, comma 3.

3. **Contributi conto impianti** (art.88 c.3, lett.b Tuir): sono finalizzati ad agevolare l'acquisto di beni strumentali, quale che sia la modalità di erogazione degli stessi (somme di denaro, crediti d'imposta, ecc.). Non costituiscono sopravvenienze attive nè ricavi e concorrono alla formazione del reddito in base al **principio di competenza**.

Tale contributo **può essere contabilizzato:**

1. **in riduzione del costo** dei beni strumentali, riducendo così le quote di amm/to deducibili;
2. **sotto forma di quote di sconto (o di ricavi)**, se il bene è stato iscritto al lordo del contributo, questo concorrerà al reddito, in correlazione al processo di amm/to dell'impianto stesso.

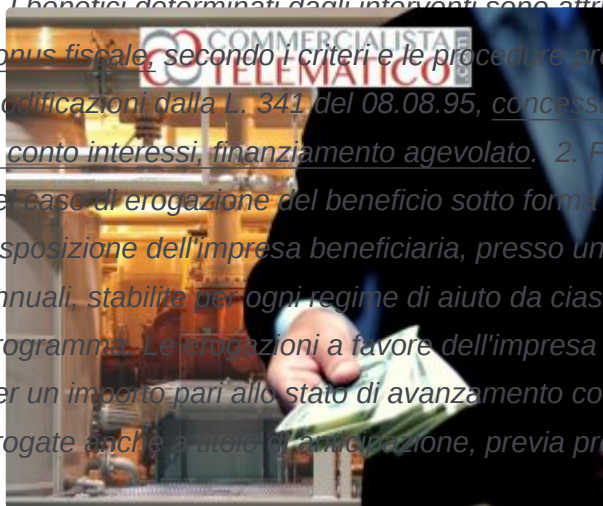
Quindi, l'imputazione al reddito può avvenire in base a due sistemi di contabilizzazione del contributo e dell'impianto: **1. nel caso in cui il costo di acquisto del bene è contabilizzato al netto dello stesso**, il contributo concorre alla formazione del reddito sotto forma di minori quote di amm.to deducibili nei

periodi di imposta di durata del processo di amm.to. **Es.** costo del bene 1.200, contributo del 30% del costo e amm.to del bene con aliquota del 10%. L'ammontare deducibile è 84 e cioè  $10\% \times (1.200 - 360)$ , dove 360 è  $(1.200 \times 30\%)$ ; **2. nel caso in cui, invece, il costo di acquisto del bene cui inerisce il contributo è contabilizzato al lordo dello stesso**, il contributo concorre alla formazione del reddito d'impresa sotto forma di quote di **risconto passivo** corrispondenti alle quote di amm/to dedotte in ciascun esercizio. **Es.** con i dati precedenti l'amm.to deducibile è 120 e la quota di contributo a carico del conto economico per effetto del risconto passivo è 36, cioè  $10\% \times 360$ . Ne discende che l'importo netto (contributo – amm.to) è ancora 84. **Per quanto riguarda i contributi di cui alla legge 488/92, occorre fare delle precisazioni. I contributi relativi a studi di fattibilità e indagini di mercato di cui alla L.488/92 costituiscono contributi in conto capitale** e vanno tassati in una unica soluzione nell'esercizio in cui sono stati riscossi o in quote costanti nel primo esercizio e nei successivi non oltre il quarto. **Sono contributi in conto impianti** e sono tassabili a seconda del periodo di amm.to quelli relativi agli altri beni (R.M. n.100 del 29.03.02). **La risoluzione evidenzia che i contributi erogati ai sensi legge 488/92** sono direttamente finalizzati all'acquisizione o alla realizzazione di immobilizzazioni specificando in dettaglio le spese ammissibili: progettazione, studi e oneri accessori alla realizzazione dell'investimento; suolo aziendale; opere murarie e assimilate; macchinari, impianti e attrezzature; programmi informatici; brevetti. Se si escludono le spese di cui ai punti primo e secondo, le altre spese si riferiscono dal punto di vista fiscale all'acquisizione o realizzazione di beni strumentali materiali e immateriali ammortizzabili. Pertanto i contributi che si riferiscono a tali spese proprio in quanto direttamente finalizzate all'acquisto o realizzazione di beni strumentali ammortizzabili costituiscono **contributi in conto impianti**.

## 1.1 Forme di erogazione dei contributi pubblici

**\* In base all'art.7 d.lgs. 123 del 31.03.98 (Procedure di erogazione):**

1. *I benefici determinati dagli interventi sono attribuiti in una delle seguenti forme: credito d'imposta, bonus fiscale, secondo i criteri e le procedure previsti dall'art.1 D.L. 244 del 23.06.95, convertito, con modificazioni dalla L. 341 del 08.08.95, concessione di garanzia, contributo in conto capitale, contributo in conto interessi, finanziamento agevolato.* 2. *Fatto salvo quanto previsto dal comma 6 dell'articolo 4, nel caso di erogazione del beneficio sotto forma di contributo in conto capitale esso è posto a disposizione dell'impresa beneficiaria, presso una banca appositamente convenzionata, in più quote annuali, stabilite per ogni regime di aiuto da ciascun soggetto competente, tenuto conto della durata del programma. Le erogazioni dell'impresa beneficiaria sono effettuate dal soggetto responsabile per un importo pari allo stato di avanzamento contabile dell'iniziativa. Le agevolazioni possono essere erogate anche a titolo di anticipazione, previa presentazione di apposita fidejussione bancaria o polizza*



assicurativa d'importo pari almeno alla somma da erogare. Dall'ultima quota viene trattenuto un importo non inferiore al 10% delle agevolazioni concesse, che è erogato successivamente alla presentazione della documentazione finale di spesa da parte dell'impresa beneficiaria e all'effettuazione dei controlli di cui all'articolo 9. 3. Il credito d'imposta, non rimborsabile, può essere fatto valere, con le modalità e i criteri di cui alla L. 317 del 05.10.91, ai fini dell'IVA, dell'IRPEG e dell'IRPEF, anche in compensazione ai sensi del d.lgs. 241/97. 4. Il bonus fiscale può essere utilizzato dal soggetto beneficiario, con le modalità stabilite dal DMF 90 del 24.01.96, in una o più soluzioni a decorrere dal trentesimo giorno successivo alla ricezione dello stesso, per il pagamento, presso il concessionario del servizio della riscossione competente per territorio, delle imposte che affluiscono sul conto fiscale di cui alla L. 413/91, intestato allo stesso soggetto beneficiario, ivi incluse quelle dovute in qualità di sostituto d'imposta. Il bonus fiscale è rilasciato dal soggetto competente in duplice esemplare; in occasione del primo versamento delle imposte sul proprio conto fiscale, l'impresa beneficiaria consegna al concessionario uno dei due esemplari. 5. L'erogazione del finanziamento agevolato segue le modalità in quanto compatibili, previste al comma 2 per il contributo in conto capitale, fatta salva la maggiorazione relativa agli interessi di cui al medesimo comma. L'agevolazione derivante da un finanziamento agevolato è pari alla differenza tra gli interessi calcolati al tasso di interesse di riferimento, di cui al 2° c. dell'art.2, e quelli effettivamente da corrispondere al tasso agevolato; ai soli fini del calcolo dell'agevolazione, tale differenza deve essere scontata al valore attuale al momento dell'erogazione del finanziamento. Ciascun soggetto competente determina le modalità di rimborso del finanziamento, che in ogni caso non possono prevedere una durata superiore a quindici anni, ivi compreso l'eventuale utilizzo del periodo di preammortamento di durata pari a quella di realizzazione del programma. 6. Il contributo in conto interessi è concesso in relazione a un finanziamento accordato da soggetti autorizzati all'esercizio dell'attività bancaria; esso è pari alla quota parte degli interessi, calcolati al tasso di riferimento previsto dal 2° c. dell'art.2, posta a carico dell'Amministrazione. Ai soli fini del calcolo dell'agevolazione, tale parte di interessi è scontata al valore attuale al momento dell'erogazione dell'agevolazione. L'erogazione del contributo avviene in più quote, sulla base delle rate di ammortamento pagate dall'impresa beneficiaria, esclusivamente all'impresa, a meno che la legge consenta, per le modalità di funzionamento del meccanismo finanziario, la possibilità di una erogazione diretta all'impresa. Ciascun soggetto competente può tenuto conto della tipologia dell'intervento, prevedere la conversione del contributo in conto interessi in contributo in conto capitale, scontando al valore attuale, al momento dell'erogazione, il beneficio derivante dalla quota di interessi. Il tasso di interesse e le altre condizioni economiche alle quali è perfezionato il finanziamento sono liberamente concordati tra le parti. 7. L'intervento relativo alle garanzie sui prestiti è calcolato secondo quanto disposto dall'art.15 L. 266 del 07.08.97. Le eventuali differenze sono scontate al valore attuale al tasso di riferimento in vigore al momento della concessione dell'intervento. 8. Al procedimento di erogazione si applicano i termini di cui all'art.4, 6° c., fatto salvo quanto disposto dal 2° comma, ultimo

periodo, del presente articolo. 9. Presso ciascuna amministrazione statale competente è istituito un apposito Fondo per gli interventi agevolativi alle imprese, al quale affluiscono le risorse finanziarie stanziare per l'attuazione degli interventi di competenza della medesima Amministrazione, amministrato secondo le normative vigenti per tali interventi". **Per quanto riguarda le Agevolazioni alle imprese sotto forma di Crediti di imposta**, in relazione all'obiettivo delle agevolazioni, occorre verificare:

- i requisiti soggettivi, cioè le caratteristiche che deve possedere l'impresa;
- i requisiti oggettivi, cioè i tipi di investimento effettuati ed eventualmente la loro localizzazione che la norma agevolativa può contenere.

Nelle istruzioni del quadro RU del Mod. Unico sono elencate le agevolazioni ancora in essere che danno diritto al credito d'imposta. **In linea generale, i crediti di imposta:**

- possono essere utilizzati in compensazione ai sensi del d.lgs. 241/97, se le norme istitutive lo prevedono, anche oltre il limite di €516.456,90;
- possono essere utilizzati anche in diminuzione delle imposte specificatamente individuate dalle medesime norme;
- ai fini della tassazione occorre fare riferimento alla legge istitutiva; i contributi in conto esercizio sono tassati ai sensi dell'art.85, lett.h), dpr 917/86 (costituiscono ricavi), salvo diversa indicazione della legge istitutiva;
- ai fini Irap non sono tassabili i ricavi relativi ai contributi riferiti a costi indeducibili, es. costi del personale, per interessi passivi, ecc.

**La Circ. 41/E** ha precisato che sussiste l'obbligo di indicare nella nota integrativa gli investimenti agevolati.

## 2. Contributi in conto esercizio

**Contributi:** si intendono le somme erogate dallo Stato o da altri enti pubblici alle imprese per la realizzazione di iniziative dirette alla costruzione e all'ampliamento di beni strumentali mediante l'integrazione dei ricavi o la riduzione dei costi di competenza economica dell'esercizio (artt.85, lett.g) e h); 88, 3<sup>a</sup> c., lett.b), Tuir). L'attuale norma conferisce la qualifica di ricavi ai contributi in conto esercizio prescindendo dalla natura del soggetto erogatore del contributo. Pertanto, anche i contributi erogati in forza di legge dai privati, o da enti diverso dallo Stato o da altri enti pubblici; in base a disposizioni contrattuali, sono assimilati ai ricavi e non più alle sopravvenienze attive. **I contributi in conto esercizio sono concessi alle imprese:**

- per compensare costi di acquisto di materie prime (ad esempio per l'acquisto di pomodori nell'industria conserviera);

- per integrare i ricavi di prodotti venduti a prezzi non remunerativi (ad esempio del settore lattiero-caseario);
- per compensare costi di gestione troppo elevati (ad esempio del settore imprese di trasporto pubblico).

**Possono essere a titolo di:**

- premio o contributo volto ad integrare i ricavi relativi ad un determinato esercizio;
- concorso nelle spese di produzione dei beni o dei servizi;
- concorso nel pagamento di interessi passivi.

In genere, la natura dei contributi viene dichiarata dalle singole disposizioni di legge che li prevedono.

**Riguardano quelli di cui all'art.85 dpr 917/86, lett. g) ed h) e, quindi sono considerati ricavi: g)** i contributi in denaro, o il valore normale di quelli, in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto; **h)** i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge. In genere, sono erogati in base a contratto o su previsione legislativa con la finalità di diminuire l'incidenza di costi generali o specifici di natura ordinaria **(quindi a supporto della gestione). Entrambi costituiscono ricavi** e quindi da iscriversi nella voce A.5 *Altri ricavi e proventi* del conto economico, con separata indicazione (E.20 se l'erogazione avviene in conseguenza di fatti eccezionali) e soggetti a tassazione diretta in quanto componenti positivi di reddito (Rel. Min. al D.Lgs. 127/91). **Ai fini contabili, sia ai fini fiscali sia civilistici, vanno imputati in base al principio di competenza che va valutato secondo due criteri:**

1. **secondo il criterio della certezza del diritto al contributo**, cioè i contributi in conto esercizio saranno imputati solo quando l'impresa acquisirà il diritto all'erogazione dei contributi secondo ragionevole certezza, in applicazione del principio di prudenza: quando il diritto alla erogazione sorge in base a contratto o, nel caso di contributi da enti pubblici, a seguito di delibera o decreto di liquidazione;
2. **secondo il criterio della corrispondenza dei ricavi ai costi**, cioè i ricavi vanno imputati quando saranno contabilizzati anche i relativi costi; pertanto, il computo dei contributi in conto esercizio dovrà essere effettuato a fronte del sostenimento di costi specifici per i quali i contributi sono stati erogati e, qualora i costi vengano sostenuti in più esercizi, i contributi andranno proporzionalmente ridistribuiti negli esercizi, anche se già incassati.

**I contributi possono costituire "Sopravvenienza attiva"**, quando siano relativi a fatti gestionali di precedenti esercizi; in questo caso sono tassabili in base al **principio di cassa**. **I contributi in conto interessi** concessi a fronte di un finanziamento a medio lungo termine, vanno tassati **per competenza** in base alla quota di interessi passivi imputati al conto economico. Questi contributi, secondo l'OIC nr.12, vanno contabilizzati in diminuzione della voce C.17 "Interessi e altri oneri finanziari", se rilevati

nell'esercizio di contabilizzazione degli interessi o alla voce C.16 "Altri proventi finanziari" se rilevati in esercizi successivi. A volte non viene erogato un contributo vero e proprio, ma il finanziamento viene già all'origine stipulato ad un tasso agevolato (Finanziamento agevolato). **I contributi in conto canoni di leasing** sono considerati in conto esercizio (assimilabili ai contributi in conto interesse) anche se il contributo è distinto in quota in conto capitale e quota in conto interessi (R.M. 56/E del 28.12.94). **Ai fini IRAP** se il contributo ha una destinazione mista è ammessa la non imponibilità per la quota di contributo correlata a componenti negativi indeducibili. **I contributi AGEA (ex. AIMA) all'agricoltura** rientrano tra i componenti positivi di reddito se conseguiti da società di capitali o di persone per competenza (nell'esercizio in cui viene emesso il decreto di liquidazione). Non costituiscono reddito tassabile se percepiti da società semplici, imprenditori agricoli individuali o cooperative agricole. **Ai fini dell'I.V.A.** i contributi sono F.C. con eccezione dei contributi in base a contratto sui quali, ricorrendone i presupposti si applica l'Iva. La R.M. n.532 del 08.07.94 ha affermato che quando il contributo è finalizzato a sostenere i costi di gestione, si può configurare come un vero e proprio corrispettivo da assoggettare ad Iva. I contributi spettanti per legge da qualsiasi soggetto erogati dovrebbero invece essere esclusi da Iva per mancanza del presupposto oggettivo. **Principali contributi in conto esercizio:**

- contributi per l'esportazione, ex L.1083/54;
- contributi erogati alle aziende di trasporto, ex art.19, 2^ c., legge 109/94;
- contributi corrisposti per corsi di formazione dei dipendenti, ex art.8, 4^ c., L.67-788;
- contributi in conto interessi corrisposti dallo Stato, da altri enti pubblici o dalla UE, ex legge Sabatini 1329/65;
- contributi a favore delle farmacie ex dpr 371/98;
- contributi erogati a fronte del pagamento di canoni di leasing (R.M. 56/E del 28.12.94);
- contributi UE a copertura di spese di esercizio (R.M. n.III-6-023 del 22.07.93);
- contributi per l'imprenditoria femminile e per l'imprenditoria giovani nel mezzogiorno.

**Ai fini fiscali vanno imputati per competenza.** I contributi in conto esercizio erogati da un ente pubblico, vanno imputati in base al principio di competenza economica di cui all'art.109 Tuir. Rileva la comunicazione all'impresa del decreto di liquidazione del contributo. Nel caso in cui non vi siano atti formali esterni, rileva il momento in cui risultano verificati tutti gli elementi oggettivi da quali dipende il diritto dell'impresa al contributo. Se i contributi sono sottoposti a condizione risolutiva, nel caso si verifichi la condizione risolutiva, l'azienda deve restituire il contributo. Nel caso di contributi sottoposti a condizione sospensiva, invece, rileva il momento in cui l'ente erogante dopo aver verificato la sussistenza di tutte le condizioni emette una delibera formale. Al momento dell'incasso si applica la ritenuta d'acconto del 4%. **La R.M. n.9/606 del 04.05.79, per i Contributi CEE a industria di trasformazione di prodotti agricoli**, ha precisato che gli elementi positivi e negativi che concorrono alla

formazione dei singoli periodi d'imposta, devono possedere:

- il requisito della competenza rispetto al tempo,
- devono essere certi rispetto alla loro esistenza (il requisito della certezza del diritto al contributo si sostanzia nel momento in cui l'ente preposto alla corresponsione del contributo, esauriti i necessari controlli, provvede all'emissione del decreto di liquidazione della somma spettante. Il contributo deve essere imputato all'esercizio nel quale l'impresa ha avuto conoscenza dell'ammontare liquidato),
- e oggettivamente determinabili rispetto al loro ammontare.

**La Circ. n.73/E del 27.05.94, per i contributi regionali e di contributi in conto impianti**, ha precisato che ai fini dell'individuazione del periodo d'imposta nel quale sono fiscalmente rilevanti detti proventi, occorre fare riferimento, in via generale, all'art.109, 1<sup>a</sup> c., Tuir, in base al quale *"i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza"*, avendo riguardo anche alla disciplina civilistica e ai principi contabili. Se nell'esercizio di competenza non è ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, i componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni. I caratteri della certezza e della obiettiva determinabilità sono insiti nel fatto che sia possibile, sulla base della specifica previsione legislativa, verificarne la spettanza e la quantificazione (R.M. n.9/951 del 22.11.78) e che la determinabilità deve essere intesa nel senso di valutazione estimativa fatta non con criteri soggettivi, bensì con criteri che siano suffragati da elementi oggettivi (R.M. n.9/2490 del 22.10.91). **La R.M. n.295/E del 27.12.2002, per i contributi erogati alle aziende di trasporto**, ha precisato che i contributi costituiscono, per la società concessionaria, componente positivo di reddito, rientrante fra i ricavi di cui all'art.53 (ora art.85) Tuir, da imputarsi all'esercizio di competenza. In tal senso, l'art.75, 1<sup>a</sup> c., (ora art.109) Tuir, stabilisce un principio generale, rinviando al concetto di competenza economica definito dalla norma civilistica e l'A.F., al riguardo, ha ribadito la validità dei criteri civilistici vigenti ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza. **Secondo l'Oic 1, Documento interpretativo del principio contabile n.12 – nel conto economico vanno riepilogati in:**

- A.5 Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio, secondo l'art.2425 c.c., se integrano ricavi della gestione o se riducono i relativi costi;
- C.16 Altri proventi finanziari, se sono a rettifica di oneri finanziari di competenza economica di precedenti esercizi;
- C.17 Interessi e altri oneri finanziari, a diminuzione della posta, se sono concessi a compensazione di oneri finanziari di competenza dell'esercizio;

- E.20 Proventi straordinari, se sono erogati in relazione a eventi eccezionali (calamità naturali come terremoti, ecc.).

Se i contributi in conto esercizio sono erogati a rettifica dei costi aziendali, i costi di acquisto o di produzione a base della valutazione delle rimanenze vanno contabilizzati al netto dei relativi contributi.

### 3 Contributi in conto capitale

I **contributi in conto capitale** sono quelli erogati per incrementare i mezzi patrimoniali dell'impresa, cioè sono genericamente destinati al rafforzamento dell'impresa (in denaro o in natura), senza che la loro concessione sia subordinata alla realizzazione di uno specifico investimento (**artt.85, lett.g) e h); 88, 3<sup>a</sup> c., lett.b); 110, 1<sup>a</sup> c., lett.a) Tuir**). I **contributi in conto capitale** genericamente destinati al rafforzamento dell'impresa (in denaro o in natura) sono considerati Sopravvenienze attive e concorrono a formare il reddito d'esercizio, a scelta irreversibile del contribuente:

- per intero nell'esercizio in cui sono incassati (criterio di cassa);
- in quote costanti, per un periodo massimo di 5 esercizi (quindi durata a scelta del contribuente ma sempre in quote costanti), quando classificati come Sopravvenienze attive al pagamento delle donazioni e delle liberalità, con inizio nell'anno di incasso.

**I contributi in conto capitale sono imputati al conto economico in due modi:**

- a riduzione dei costi dei beni cui si riferiscono.
- tra gli "Altri ricavi e proventi" (voce A.5), per competenza economica attraverso l'iscrizione di risconti passivi.

I contributi in conto capitale sono iscrivibili in bilancio nel momento in cui esiste una ragionevole certezza che le condizioni previste per il riconoscimento del contributo sono soddisfatte e che i contributi saranno erogati. **3.1 - Contabilizzazione. Per ricevimento del contributo soggetto a ritenuta 4%:**

- Diversi (Banca C/C 960 e Erario C/Ritenute 40) a Sopravvenienze 1.000.

**Se a fine esercizio si decide di suddividere il contributo in 5 esercizi, occorre calcolare anche le imposte differite ai 4/5 rateizzati  $(1.000 : 5 \times 4) \times 27,5\%$ :**

- Imposte differite a Fondo imposte differite 220.

**Sul Mod. Unico Variazione in diminuzione di €.800 e Variazione in aumento di €.220. Negli anni successivi, occorre imputare le imposte per competenza  $(220 : 4)$ :**

- Fondo imposte differite a Debiti tributari 55.

**Sul Mod. Unico Variazione in aumento di €.200.**

### 4 Contributi in conto impianti

I **contributi in conto impianti** sono erogati dallo Stato o da altri enti pubblici per l'acquisto o la realizzazione di specifici beni strumentali (**artt.56, 88, 3<sup>a</sup> c., lett.b), 110, 1<sup>a</sup> c., lett.a), Tuir**). Dall'**esercizio** in corso al **01.01.1998** i **contributi** per l'acquisto di beni ammortizzabili **non** costituiscono più **Sopravvenienze** e sono **tassabili** in relazione all'ammortamento del bene, in quanto riducono il **costo fiscale** del bene. Pertanto le **quote** di **ammortamento** deducibili vanno calcolate sul **costo** dei **beni al netto** dei **contributi** (**art.110, 1<sup>a</sup> c., lett.c), dpr 917/86**). I contributi vanno considerati in base al **principio di competenza** (fino all'esercizio precedente quello in corso all' **1.1.1998** in base al "principio di cassa"). Per i **contributi incassati prima dell' 1.1.1998** si applicano le **regole previgenti** .

Dall'esercizio 1998, i **contributi** per l'acquisto di impianti **non** vanno più **accantonati** a riserva del Patrimonio Netto (per il 50% in sospensione d'imposta), ma **contabilizzati** con i seguenti due metodi alternativi (di cui è preferibile il metodo **a** ) in quanto consente una più chiara rappresentazione della situazione - doc. n. 16 dei Principi Contabili Nazionali) :

- **imputati** nel **C.E.** fra gli **altri ricavi e proventi** (voce **A/5** ) in **correlazione** agli **ammortamenti** mediante la tecnica dei **risconti passivi** ;
- portati **direttamente** in **diminuzione** del **valore del cespite** .

I **contributi in conto impianti**, secondo l'art.21 della legge 449/97, sono quelli la cui concessione è specificatamente condizionata dalla legge all'acquisizione di beni strumentali ammortizzabili. I **contributi erogati per l'acquisto di beni strumentali ammortizzabili**, secondo i principi contabili, devono essere contabilizzati tenendo conto della vita utile dei cespiti ai quali tali contributi si riferiscono. I **contributi in conto impianti possono essere imputati in due modi**:

- in diretta diminuzione del costo di acquisto del bene strumentale e, in tal modo si avranno minori quote di amm/to. In questo modo vengono imputati al conto economico solo amm/ti calcolati sul costo netto del bene;
- al valore del bene al lordo dei contributi e, in tal caso, concorrono alla formazione del reddito d'esercizio in correlazione con il processo di amm/to del bene rinviando le quote di ricavi anticipati di competenza di esercizi futuri mediante la tecnica del risconto passivo.

In questo modo vengono imputati al conto economico amm/ti calcolati sul costo lordo dei beni e Altri ricavi e proventi per la quota di contributo di competenza dell'esercizio. L'iscrizione del contributo tra le passività nella voce risconti passivi, da ridursi ogni periodo con accredito al conto economico, lascia inalterato il costo, ma produce gli stessi effetti sull'utile dell'esercizio e sul patrimonio netto della contabilizzazione come riduzione del costo. Se i contributi vengono trattati come riduzione del costo, l'amm/to si calcola sui valori netti. Se, viceversa, i contributi vengono rilevati con la tecnica del risconto passivo, l'amm/to sui cespiti si calcola sul loro valore al lordo dei contributi. I contributi sono accreditati al conto economico gradatamente in relazione alla residua possibilità di utilizzazione dei cespiti cui si riferiscono; essi sono esposti nello S.P. secondo due tecniche entrambe corrette: come minor valore di

tali cespiti, o in una voce del passivo tra i risconti. **I contributi in conto impianti** sono erogati dallo Stato o da altri enti pubblici per l'acquisto o la realizzazione di specifici beni strumentali. L'OIC N.16 stabilisce che il contributo in conto impianti va accreditato a conto economico in base al **principio di competenza**, a partire dall'esercizio in cui:

- si verifica il riconoscimento relativo al diritto al percepimento con delibera dell'ente erogante;
- è venuto meno ogni eventuali vincolo alla riscossione e l'impresa ne ha ricevuto comunicazione scritta.

**I contributi in conto impianti sono diretti a ridurre i costi di acquisto di beni strumentali ammortizzabili e concorrono alla formazione del reddito per competenza, a scelta dell'impresa:**

- **in diminuzione del costo del cespite**, cioè con imputazione a riduzione del costo del cespite, imputando a conto economico gli ammortamenti determinati sul costo netto (metodo patrimoniale);
- **con la tecnica dei risconti**, cioè con imputazione alla voce A5 Altri ricavi (con separata indicazione), con eventuale rinvio per competenza agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione dei risconti passivi (metodo reddituale).

Nel primo caso viene diminuito il valore del bene acquistato utilizzando in contropartita il conto acceso ai crediti per contributi (C II dell'attivo di Stato Patrimoniale). Così facendo gli ammortamenti saranno calcolati sul valore del bene al netto del contributo ricevuto. Nel secondo caso viene rilevato il contributo (voce A 5 di Conto Economico) da riscontare per competenza in sede di scritture di rettifica al 31/12. **Se il contributo viene riconosciuto nell'esercizio precedente a quello di esistenza degli impianti**, è da ritenere corretto rinviarlo per il principio di correlazione. **Continua a leggere la 2a parte dell'approfondimento: [I contributi pubblici: trattamento contabile e fiscale](#)**

22 maggio 2010 Antonino Pernice