

RILEVANZA DEI CONTRIBUTI ALLE IMPRESE NELL'APPLICAZIONE DEGLI STUDI DI SETTORE

di Vito Dulcamare

Ai fini della redazione del modello dei dati rilevanti per l'applicazione degli studi di settore, i contributi alle imprese devono essere diversamente considerati, tenuto conto:

- del loro eventuale assoggettamento a tassazione o della loro eventuale esclusione dalla tassazione, secondo le regole generali che disciplinano il funzionamento degli studi di settore,
- della loro rilevanza ai fini della determinazione dei ricavi per l'individuazione dello studio di settore concretamente applicabile, nei casi di multiattività,
- ove tassabili, della loro tipologia (contributi in conto esercizio, in conto impianti e in conto capitale) e del conseguente effetto ai fini della congruità.

1. Regola generale di rilevanza

Nell'applicazione dello studio di settore occorre tenere sempre presente la regola generale, riportata anche nelle istruzioni per la redazione del modello dei dati utili per lo studio di settore, che nella compilazione del prospetto devono essere indicati solo i dati che rilevano ai fini della tassazione, cioè i dati che concorrono alla formazione del reddito di impresa o di lavoro autonomo.

Conseguentemente, non devono essere riportati sul modello:

- i componenti negativi non deducibili,
- i componenti positivi non tassabili.

Tra i componenti positivi non tassabili rientrano sicuramente tutti i contributi alle imprese per i quali i relativi provvedimenti hanno espressamente previsto l'esclusione dalla tassazione, il che può verificarsi, di frequente ma non sempre, per i contributi previsti da norme statali (come, ad esempio, nei casi dei crediti d'imposta per le nuove assunzioni nelle aree svantaggiate, ecc.), non potendo ovviamente le Regioni (altri soggetti che solitamente provvedono alla concessione dei contributi alle imprese) prevedere l'intassabilità dei contributi previsti da proprie norme.

In definitiva, quindi, la citata regola consente di escludere dal modello tutti i contributi (in conto esercizio, in conto impianti e in conto capitali) per i quali le relative discipline prevedono l'esclusione dalla tassazione, il che deve indurre ad un esame della norma agevolativa al fine di individuare la sussistenza o meno dell'esclusione da tassazione.

In particolare, l'irrilevanza dei contributi esclusi da tassazione non si manifesta solo nell'ambito del quadro dei dati contabili ma, come si vedrà nel paragrafo seguente, vale anche nei casi di multiattività ai fini della determinazione dei ricavi conseguiti dalle singole attività.

2. Rilevanza dei contributi in conto esercizio ai fini della determinazione dei ricavi

I contributi in conto esercizio sono quelli che hanno la finalità di integrare i ricavi o di ridurre i costi dell'impresa.

Ai fini fiscali, indipendentemente dalla finalità degli stessi, i contributi in conto esercizio costituiscono ricavi ai sensi della lett. h) dell'art. 85 del TUIR, a condizione che i contributi spettino esclusivamente in conto esercizio a norma di legge, cioè che siano stati concessi in base a norme di legge e non dipendano, pertanto, da decisioni volontarie del soggetto erogatore.

I contributi in conto esercizio possono essere interessati agli studi di settore per due diversi motivi:

- eventuale concorso dei contributi in conto esercizio alla diversificazione dei ricavi nei casi di multiattività,
- trattamento dei contributi in conto esercizio nel quadro dei dati contabili.

Per quanto riguarda il primo aspetto, la natura di ricavi attribuita ai contributi in conto esercizio di cui alla lett. h) dell'art. 85 del TUIR trova la sua concreta applicazione anche nella determinazione dell'ammontare dei ricavi utile per l'individuazione dello studio di settore applicabile, soprattutto nei casi di multiattività.

E' noto, infatti, che lo studio concretamente applicabile in ogni singola situazione dipende dalla classificazione dei ricavi complessivamente conseguiti nel periodo di imposta; conseguentemente, ai fini di tale individuazione devono concorrere anche tutti gli altri valori considerati ricavi, tra i quali anche i contributi in conto esercizio.

In tal senso, infatti, prevedono le istruzioni (paragrafo 2) per la compilazione del modello dei dati per l'applicazione dello studio di settore quando afferma che *“L'importo da indicare nel presente prospetto nel campo “Ricavi” è costituito dalla sommatoria dei ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c), d), e) del testo unico delle imposte sui redditi approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, degli altri proventi considerati ricavi (ad esclusione di quelli di cui all'art. 85, lett. f) del Tuir) nonché delle variazioni delle rimanenze relative ad opere forniture e servizi di durata ultrannuale (al netto di quelle valutate al costo) riferiti allo studio di settore indicato nel corrispondente campo.”* Ora, poiché le istruzioni non escludono da tale conteggio i contributi indicati alla lett. h) del citato articolo 85, va da sé che i contributi in conto esercizio concorrono alla formazione dei ricavi da considerare ai fini dell'individuazione dello studio di settore da applicare.

Pertanto, eventuali contributi in conto esercizio (non esclusi da tassazione) devono essere indicati nell'apposito riquadro del modello, congiuntamente ai ricavi appartenenti allo stesso codice di attività.

Imprese multiattività	1	Prevalente	Studio di settore (1)		Ricavi (1)	,00			
	2	Secondarie	Studio di settore (2)	Ricavi (2)	Studio di settore (3)	Ricavi (3)	Studio di settore (4)	Ricavi (4)	,00
	3	Altre attività soggette a studi				Ricavi	,00		
	4	Altre attività non soggette a studi				Ricavi	,00		
	5	Aggi o ricavi fissi				Ricavi	,00		

L'indicazione anche dei contributi in conto esercizio è ulteriormente confermata in quanto i ricavi indicati nel prospetto di cui sopra devono, secondo le istruzioni, *“quadrare”* con i ricavi e gli altri proventi considerati ricavi da riportare nel quadro dei dati contabili.

3. Il caso del “conto energia”

Un caso particolare di contributo in conto esercizio da indicare anche in questo prospetto è rappresentato dal c.d. *“conto energia”*, che spetta, secondo quanto previsto dall'art. 7 del D. Lgs. 29 dicembre 2003, n. 387, e successive modificazioni ed integrazioni, ai soggetti che producono energia elettrica tramite impianti fotovoltaici.

Questo contributo, consistente in una erogazione, commisurata alla potenza dell'impianto, di importo decrescente e di durata tale da garantire una equa remunerazione dei costi di investimento e di esercizio dell'impianto fotovoltaico, di fatto è qualificato in conto esercizio, essendo soggetto anche alla ritenuta d'acconto del 4% di cui all'art. 28 del DPR n. 600/1973 se riconosciuto a favore di imprese e lavoratori autonomi (circolare 19 luglio 2007, n. 46/E, par. 8).

Il conto energia, quindi, costituisce un contributo che normalmente deve essere ricompreso tra i ricavi, anche perché, in qualche modo, deve contribuire a pareggiare i maggiori costi imputati al conto economico per l'ammortamento dell'impianto fotovoltaico.

Al riguardo, però, si ritiene che lo stesso non deve essere compreso tra gli ordinari ricavi dell'impresa (quelli cioè derivanti dall'esercizio dell'attività propria dell'impresa), ma debba essere separatamente considerato in quanto rientrante nell'ambito dell'attività di produzione di energia elettrica di cui al codice 35.11.00 di ATECO 2007, il quale si applica alla *“gestione di impianti di produzione di energia elettrica di qualsiasi origine: termica, nucleare, idroelettrica, da turbine a gas, diesel e fonti rinnovabili con esclusione della sola produzione di energia elettrica tramite incenerimento di rifiuti”*.

Pertanto, il soggetto che fruisce del conto energia per la produzione di energia fatta dall'impianto fotovoltaico realizzato deve considerare tale codice di attività anche per i ricavi rappresentati dall'energia fatturata al GSE, non potendo per tali ricavi applicare il codice della propria attività, salvo che i ricavi (compreso i contributi in conto esercizio) diversi da quelli prevalenti non superino il 20% dell'ammontare complessivo dei ricavi, sempre compreso i contributi in conto esercizio.

La presenza, quindi, di tali eventuali ricavi e del conto energia potrebbe far scattare una situazione di multiattività (attività proprie e attività di produzione di energia che da luogo a ricavi e contributi in conto esercizio) con tutte le conseguenze che ne derivano anche agli effetti della congruità e della motivazione dell'eventuale non adeguamento.

3. Contributi in conto esercizio

Si è detto che, ai fini fiscali, i contributi in conto esercizio costituiscono ricavi ai sensi della lett. h) dell'art. 85 del TUIR, a condizione che i contributi spettino esclusivamente in conto esercizio a norma di legge, cioè che siano stati concessi in base a norme di legge e non dipendano, pertanto, da decisioni volontarie del soggetto erogatore.

Conseguentemente, i contributi in conto esercizio, per i quali non è prevista alcuna esclusione dalla tassazione, devono essere quindi indicati nel prospetto dei dati contabili e, precisamente, devono essere indicati nel rigo degli “*Altri proventi considerati ricavi*”.

F02	Altri proventi considerati ricavi	1	,00
	di cui alla lettera f) dell'art. 85, comma 1, del TUIR	2	,00

Infatti, le istruzioni per la compilazione del modello prevedono che in tale rigo si indichino l'ammontare degli altri proventi considerati ricavi, diversi da quelli di cui alle lettere a), b), c), d) ed e) del comma 1 dell'art. 85 del TUIR, il che obbliga, quindi, all'indicazione in tale rigo dei contributi, come previsto dalla lett. f) del citato art. 85, spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge.

Per effetto, quindi, dell'indicazione dei contributi in conto esercizio in tale rigo, gli stessi sono considerati ricavi a tutti gli effetti e pertanto:

- influiscono sulla determinazione della congruità,
- concorrono comunque a ridurre la differenza eventualmente esistente fra i ricavi dichiarati e quelli ritenuti congrui dall'applicazione di Gerico.

4 Contributi in conto impianti

Sono contributi in conto impianti quelli la cui concessione è condizionata dalla legge all'acquisizione di beni strumentali ammortizzabili, al cui costo tali contributi sono generalmente commisurati.

In pratica, i contributi in conto impianti sono caratterizzati da un vincolo di destinazione che risiede nella utilizzazione degli stessi per il potenziamento o la ristrutturazione degli impianti o delle attrezzature del beneficiario; in altri termini, intanto tali contributi sono concessi, in quanto l'impresa ha effettuato investimenti in beni strumentali ammortizzabili.

Si ricorda che anche i contributi in conto canoni sono stati fiscalmente qualificati quali contributi in conto impianti pur costituendo di fatto una riduzione del costo del leasing (risoluzione 28 luglio 1998, n. 92/E).

Ai fini degli studi di settore, i contributi in conto impianti rilevano sotto due differenti aspetti: il valore di riferimento dei cespiti e l'ammontare della quota annuale di competenza del periodo d'imposta.

41. Valore dei cespiti agevolati

Le istruzioni per la compilazione dei modelli degli studi di settore precisano che, per i beni in proprietà, il valore dei beni strumentali da indicare nell'apposito rigo è ottenuto considerando il *“costo storico, comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione e degli eventuali contributi di terzi”*.

	Valore dei beni strumentali	1	,00
F29	di cui "valore relativo a beni acquisiti in dipendenza di contratti di locazione non finanziaria"	2	,00
	di cui "valore relativo a beni acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria"	3	,00

Secondo tale precisazione, quindi, che conferma sostanzialmente quanto previsto dall'art. 110 del TUIR, se il soggetto utilizza un bene dal costo originario di 100 a fronte del quale ha ricevuto un contributo di 40, pare di tutta evidenza che la partecipazione di tale bene al processo produttivo deve correttamente avvenire sulla base di 100, essendo tale il suo valore economico cioè la sua capacità di concorrere alla formazione del reddito dell'esercizio.

Se questa è la regola generale, va rilevato però che non sussiste alcuna eccezione per i contributi esclusi dalla tassazione, con l'effetto che, nell'eventualità di contributi in conto impianti esclusi dalla tassazione, come ad esempio si verifica solitamente per i contributi concessi nella forma del credito d'imposta (credito d'imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate, credito d'imposta misure sicurezza PMI e tabaccai, ecc.), il costo di riferimento dei cespiti ai fini degli studi di settore è sempre quello al lordo del contributo.

Peraltro, il riferimento al costo lordo dovrebbe intendersi inderogabile anche nell'eventualità in cui il contributo sia rilevato a diretta riduzione del costo del cespite in quanto la norma fiscale (art. 110, comma 1, lett. a), del TUIR) sembra prevalere rispetto alla modalità di contabilizzazione, ammessa dal Principio contabile 16, che consente la riduzione del valore del cespite.

A dire il vero, nell'ambito di applicazione della disciplina delle società di comodo, la circolare 4 maggio 2007, n. 25/E, par. 3.3, aveva precisato che *“Per i beni che hanno fruito di contributi imponibili in conto impianti, il valore da considerare è lo stesso che la società assume ai fini della determinazione del reddito d'impresa. Il relativo valore da assumere dipenderà dalla modalità di rappresentazione contabile adottata.*

Più precisamente, se il contributo è stato contabilizzato a diretta riduzione del valore del bene, l'importo su cui applicare i coefficienti di redditività minima presunta sarà più basso rispetto all'ipotesi in cui il contributo concorre alla determinazione del reddito con la tecnica dei risconti in correlazione con il processo di ammortamento. In definitiva la prima modalità di contabilizzazione determina un valore del test di operatività più basso da confrontarsi con ricavi effettivi più bassi, mentre la seconda determina un confronto tra valori sia presunti che effettivi più alti.”

Al riguardo, però, si ritiene tale precisazione non sia direttamente applicabile nella disciplina degli studi di settore in quanto questa, diversamente da quanto previsto per il test di operatività che fa riferimento al bilancio di esercizio, si applica tenendo conto della sola disciplina fiscale e, quindi, del contenuto del citato art. 110 del TUIR.

Se così non fosse, infatti, risulterebbe estremamente agevole per i beneficiari dei contributi in conto impianti ridurre l'impatto di tali contributi sulla determinazione dei ricavi congrui, provvedendo alla loro contabilizzazione a diretta riduzione del costo dei cespiti.

Al riguardo, si ipotizzi il seguente esempio:

	Rilevazione del contributo con il metodo dei risconti passivi	Rilevazione del contributo a riduzione del valore del cespite
• cespiti	100	100
• contributo	40	40
valore cespiti	100	60
Ammortamento 10%	10	6

E' evidente che, ove si assumesse il valore netto di 60, la congruità potrebbe essere raggiunta ad un livello più basso rispetto alla situazione in cui, invece, si assumesse il costo al lordo del contributo di 100.

D'altro canto, però, indicare il valore lordo di 100, anziché quello netto di 60, consentirebbe di ridurre al minimo il rischio della incoerenza all'indicatore di normalità economico rappresentato dal rapporto di normalità fra quota di ammortamento dedotta e valore dei cespiti.

4.2. Quota annuale di competenza dei contributi in conto impianti

Per quanto riguarda il secondo aspetto che caratterizza l'applicazione degli studi di settore ai contributi in conto impianti, va innanzitutto rilevato che la quota annuale di competenza del contributo in conto impianti è normalmente imputata alla voce A 5 del conto economico.

Infatti, secondo quanto previsto dal Principio contabile OIC 16, l'intero contributo in conto impianti è assimilato ad un ricavo anticipato differito che viene annualmente accreditato al conto economico in relazione alla vita utile dei beni cui si riferisce e la cui imputazione al conto economico deve avvenire nella voce A 5 relativa agli "Altri ricavi e proventi".

Al riguardo, va rilevato che l'imputazione alla voce A 5 del conto economico, voce che comprende anche i contributi in conto esercizio veri e propri, non ne modifica affatto la natura di contributo in conto impianti, tanto che, per una migliore rappresentazione in bilancio, si è soliti, in presenza di contributi in conto impianti e in alternativa ad una specifica informazione da dare nella nota integrativa, riportare la voce A 5 nel seguente modo:

A.5) Altri ricavi e proventi:

- contributi in conto esercizio
- quota di competenza dei contributi in conto impianti
- altri

Poiché tale quota di competenza dei contributi in conto impianti non costituisce, nonostante la specifica rilevazione nella voce A 5 del conto economico, contributo in conto esercizio ai sensi dell'art. 85, comma 1, lett. h), del TUIR, conseguentemente, nel prospetto dei dati contabili rilevanti ai fini dello studio di settore, deve essere indicata nella voce residuale degli *“Altri proventi e componenti positivi”* e non nella voce degli *“Altri proventi considerati ricavi”*.

F05 Altri proventi e componenti positivi

,00

Per effetto di tale indicazione, dunque, la quota dei contributi in conto impianti di competenza dell'esercizio di fatto non contribuisce al raggiungimento della soglia di congruità, risultando di fatto estranea a tale determinazione in quanto normalmente non è considerata tra i coefficienti delle funzioni di ricavo.

Ipotizzando, quindi, lo stesso esempio precedente e considerando anche la quota di competenza del contributo in conto impianti e gli ammortamenti del periodo, si verificherà la seguente situazione:

	Rilevazione del contributo con il metodo dei risconti passivi	Rilevazione del contributo a riduzione del valore del cespite
• cespiti	100	100
• contributo	40	40
Valore cespiti	100	60
Ammortamento 10%	10	6
Quota contributo di competenza	4	0
Valore cespiti ai fini dello studio di settore	100	100

Appare, quindi, evidente ancora una volta che la rilevazione del contributo a diretta riduzione del valore del cespite agevolato, ove simile riduzione fosse possibile anche in sede di applicazione degli studi di settore, comporterebbe, da una parte, la mancata dichiarazione di proventi comunque irrilevanti ai fini del raggiungimento della congruità e, dall'altra, la dichiarazione di un minor importo degli ammortamenti dedotti e, quindi, un più agevole raggiungimento della congruità; senza considerare eventuali possibili effetti anche sugli indici di coerenza e sugli indicatori di normalità economica quali, ad esempio, la “resa del capitale investito” che risulterebbe ben più elevata (a favore del contribuente) con l’indicazione del valore al netto del contributo.

Tutto ciò spiega perché, nonostante la possibilità di rilevare il contributo a diretta riduzione del valore lordo del cespite, le istruzioni continuano ad imporre di tener conto del costo al lordo dei contributi; infatti, solo il metodo dei risconti passivi consente, oltre al rispetto dell’art. 110, comma 1, lett. a), del TUIR, anche un più elevato livello di congruità a causa del maggior valore degli ammortamenti.

5. Contributi in conto capitale

I contributi in conto capitale rappresentano delle pure erogazioni concesse a titolo di liberalità o a fronte di un generico scopo di rafforzamento dell’apparato produttivo e, comunque, senza alcuna connessione diretta con gli investimenti, con i ricavi o con i costi di esercizio.

La classificazione fra i contributi in conto capitale è di tipo residuale, nel senso che in tale categoria rientrano tutti i contributi che non sono qualificabili né in conto impianti né in conto esercizio.

Rientrano tra i contributi in conto capitale anche i c.d. “contributi misti”, quelli cioè connessi a piani di investimento complessi che comprendono sia spese di acquisizione di beni strumentali ammortizzabili sia spese di diversa natura (consulenze e altre spese non capitalizzabili) e per i quali non risulta oggettivamente determinabile quanta parte sia attribuibile a contributo in conto impianti e quanta a contributo in conto esercizio.

Ove tassabili, i contributi in conto capitale:

- devono essere indicati sul modello dei dati rilevanti; in particolare, devono essere indicati nella voce residuale degli “Altri proventi e componenti positivi”

F05 Altri proventi e componenti positivi

,00

- in ogni caso, non influenzano l'applicazione degli studi di settore, nel senso che non concorrono alla formazione del ricavo congruo.

Infatti, la loro indicazione è utile solo ai fini della quadratura tra gli elementi contabili dichiarati ai fini dello studio di settore e il reddito d'impresa come emerge dal quadro RF o dal questo RG, in quanto le variabili per la determinazione dei ricavi congrui non considerano, tra i componenti positivi, valori diversi da ricavi e proventi considerati ricavi.

Nel caso di rateazione in massimo cinque rate costanti, come previsto dall'art. 88 del TUIR, va indicata solo la quota effettivamente assoggettata a tassazione nel periodo di imposta.

6. Parametri

Considerazioni sostanzialmente identiche vanno fatte per l'applicazione dei parametri in quanto, pur se sono diverse le regole di applicazione, i dati da indicare nel modello per l'applicazione dei parametri sono del tutto simili ai dati da indicare nel prospetto per l'applicazione dello studio di settore.

15 luglio 2011

Vito Dulcamare