

IL TRATTAMENTO IRAP DEI CONTRIBUTI IN CONTO CAPITALE NON INCASSATI

Dei contributi, oramai, si conosce tutto, o quasi; si conoscono gli aspetti economici delle diverse tipologie di contributi, si conoscono le regole per la rilevazione contabile degli stessi e la loro indicazione in bilancio e, infine, si conoscono le regole per la loro tassazione.

A volte, però, si crede che sussistano ancora lacune, una delle quali è appunto il caso che viene qui esaminato, che riguarda la tassazione ai fini IRAP dei contributi in conto capitale non incassati nell'esercizio di competenza.

1. Il caso in esame

Una società a responsabilità limitata ha imputato - tra i proventi straordinari - un contributo in conto capitale (tassabile in quanto non dichiarato esente da imposizione) di cui ha ricevuto notifica della concessione ma che, alla data di chiusura dell'esercizio, non risultava ancora erogato.

Ai fini dell'IRES, la società ha operato una variazione in diminuzione, dovendo il contributo in conto capitale concorrere alla formazione del reddito d'impresa (in unica soluzione o in quote costanti) sulla base del principio di cassa, ai sensi dell'art. 88 del TUIR.

Ai fini dell'IRAP, invece, la società non ha operato alcuna variazione, essendo stato il contributo rilevato tra i proventi straordinari, e intende dichiarare lo stesso come variazione in aumento nell'esercizio in cui sarà percepito.

Poiché l'art. 5 D. Lgs. n. 446/1997 prevede, da una parte, che l'appostazione a conto economico sia effettuata nel rispetto della "imputazione temporale" e, dall'altra parte, prevede che i contributi - correttamente imputati per competenza temporale - concorrano alla formazione della base imponibile in quanto "erogati", la società ha inteso individuare il momento della tassazione con il momento dell'effettivo incasso del contributo, attribuendo al termine "erogati" il significato comune che è quello di corrisposti dall'ente e, quindi, per essa società, incassati.

2. I principi applicabili

La questione che si pone è di accertare se tale comportamento sia o meno regolare ai fini della determinazione del valore della produzione imponibile IRAP; infatti, la determinazione dell'imponibile IRAP sembra soggiacere a regole che appaiono fra loro inconciliabili.

In particolare, la questione nasce dal fatto che l'art. 5 del D. Lgs. n. 446/1997, relativo appunto alla determinazione della base imponibile da parte delle società di capitali, con esclusione delle banche ed delle assicurazioni, prevede l'applicazione di taluni principi di carattere generale tra i quali i seguenti interessano più da vicino il trattamento dei contributi:

1. principio di derivazione, nel senso che la base imponibile è determinata innanzitutto dalla differenza fra il valore della produzione (totale A del conto economico) e il costo della produzione (totale B del conto economico),
2. rispetto della corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione dei componenti di reddito, secondo quanto previsto dai principi contabili adottati dalla singola impresa,
3. i contributi erogati in base a norma di legge, se non esenti e se non relativi a costi non deducibili ai fini IRAP, concorrono in ogni caso alla formazione del valore della produzione,
4. principio di correlazione, nel senso che i componenti positivi e negativi non allocati nella parte ordinaria del conto economico concorrono alla formazione dell'imponibile se correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi.

3. La corretta imputazione a conto economico

Innanzitutto va accertato se il contributo in conto capitali sia stato correttamente rilevato nella parte straordinaria del conto economico, pur non essendo stato incassato dalla società.

In pratica, occorre accertare il rispetto dei primi dei due principi sopra indicati, con lo scopo, quindi, di accertare la corretta imputazione contabile sia sotto il profilo dell'esposizione in bilancio, sia sotto il profilo temporale.

3.1. Imputazione come provento straordinario

Come è noto, nella pratica è possibile individuare diverse tipologie di contributi a ciascuna delle quali corrisponde un diverso trattamento fiscale e un diverso trattamento contabile:

- i contributi in conto esercizio rientranti nell'ambito dell'art.85, lett. h, del TUIR, tassabili con il criterio di competenza essendo considerati ricavi e imputabili tra i ricavi di esercizio o nella gestione finanziaria, sulla base di quanto previsto del Documento interpretativo n. 1 del Principio contabile n. 12;
- i contributi in conto capitale rientranti nell'ambito dell'art. 88, lett. b, del TUIR, compresi i contributi a fronte di spese di ricerca e sviluppo ai sensi dell'art. 108 del

TUIR e i c.d. “contributi misti” non ripartibili fra le altre tipologie, tassabili con il criterio di cassa essendo considerati sopravvenienze attive e imputabili tra i proventi straordinari sulla base di quanto previsto del Documento interpretativo n. 1 del Principio contabile n. 12;

- i contributi in conto impianti, concessi per l’acquisto di beni strumentali ammortizzabili, la cui partecipazione alla formazione del reddito d’impresa avviene in relazione al processo di ammortamento dei beni cui si riferiscono e imputabili al conto economico o come minor ammortamenti dei beni cui si riferiscono (metodo della diretta imputazione) o come quote di altri ricavi (metodo dei risconti passivi), sulla base di quanto previsto nel principio contabile 16.

Riassuntivamente, quindi, il corretto trattamento dei contributi risulta essere il seguente:

Trattamento contributi e raccordo fra le differenti tipologie		
finalità	prassi fiscale italiana	OIC
contributi che riducono i costi di esercizio o integrano i ricavi	contributi in conto esercizio	contributi in conto esercizio, (Doc. Interpretativo 1)
contributi relativi ad investimenti in beni ammortizzabili	contributi in conto impianti	definiti in conto capitale, ma in realtà li tratta come c/impianti (Principio contabile 16)
contributi diversi dai precedenti	contributi in conto capitale (fatta salva la ripartizione dei contributi misti)	contributi diversi dai precedenti (Doc. Interpretativo 1)

3.2. Momento di imputazione

L’art. 2423-bis, n. 3, del Codice Civile impone, nella redazione del bilancio, il rispetto del principio di competenza, indipendentemente dal momento dell’incasso o del pagamento.

Tuttavia, mancando nel Codice Civile e nei principi contabili nazionali ogni accenno all’imputazione dei contributi in conto capitale, si ritiene possa valere quando previsto dal Principio contabile OIC 16 in tema di contributi in conto impianti i quali *“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”*.

Per l'individuazione dell'esercizio di competenza si prescinde, quindi, dalla manifestazione finanziaria ma si ha riguardo solo al momento in cui sorge con certezza il diritto a fruire del contributo.

Tale momento deve essere individuato, avendo riguardo al principio di prudenza di cui al n. 2 dell'art. 2423-bis c.c., con riferimento alla maturazione dei presupposti, previsti dall'eventuale disciplina agevolativa, che danno diritto al contributo.

Si ritiene, quindi, che il momento in cui sorge la "ragionevole certezza" coincida con la maturazione del diritto al contributo in capo all'impresa. La maturazione del diritto dovrebbe coincidere con l'emissione di apposito provvedimento da parte dell'ente pubblico, come stabilito, in ambito tributario,

fin dalla risoluzione 4 maggio 1979, n. 9/606, secondo cui il requisito della certezza del diritto al contributo va individuato nel momento in cui l'ente preposto alla corresponsione del contributo stesso, esauriti i necessari controlli; conseguentemente, il contributo deve essere imputato all'esercizio nel quale l'impresa beneficiaria ha avuto formale conoscenza dell'ammontare liquidato.

Peraltro tale principio risulta confermato anche dalla giurisprudenza di legittimità; per tutte Cass., Sez. trib., sentenza 10 aprile-4 settembre 2002, n. 12831, secondo cui i contributi "acquistano connotati di certezza e di determinabilità solo attraverso il procedimento amministrativo, con il quale ne sono verificati i presupposti e liquidato l'ammontare."

Pertanto, alla luce di quanto fin qui esaminato, nel caso in esame del tutto corretta deve ritenersi l'imputazione del contributo in conto capitale come provento straordinario nell'esercizio in cui la società ne ha avuto formale conoscenza, e il suo trattamento come variazione in diminuzione ai fini dell'IRES.

4. Criterio di competenza o criterio di cassa per l'IRAP?

Il terzo dei principi innanzi indicati (*i contributi erogati in base a norma di legge concorrono in ogni caso alla formazione dell'imponibile*) è quello sembra porre le maggiori difficoltà applicative.

Innanzitutto, non v'è dubbio alcuno che tale norma sia applicabile anche ai contributi in conto capitale che, normalmente, sono imputati alla voce E 20 del conto economico e, quindi, teoricamente esclusi dalla tassazione ai fini IRAP, in quanto la norma fa indistinto riferimento ai contributi, senza alcuna specificazione.

Pertanto, ove si proceda con un'interpretazione letterale del termine "erogati", questa sembra alludere al concreto incasso del contributo e, quindi, contrasta con il fatto che l'appostazione a conto economico sia effettuata nel rispetto della

“*imputazione temporale*” del contributo stesso; secondo questa interpretazione, quindi, il riferimento all’incasso del contributo deve prevalere sull’imputazione temporale dello stesso a conto economico.

Per avvalorare questa interpretazione di tipo letterale, ci si rifà ad un non recente chiarimento contenuto nel punto 2.1.2 della circolare 26 luglio 2000, n. 148/E, emanata per chiarire – tra le altre novità – proprio l’introduzione della tassazione dei contributi “erogati” operata con il D. Lgs. n. 506/1999.

In particolare, con la predetta circolare, il Ministero delle finanze ebbe a precisare i seguenti punti:

⊠ la disciplina relativa ai contributi è una deroga al principio generale delle variazioni aumentative e diminutive (anticipando così il vigente principio di derivazione),

⊠ concorrono a formare la base imponibile IRAP anche i contributi esclusi da tassazione ai fini delle imposte dirette,

⊠ i contributi concorrono alla formazione dell’imponibile IRAP secondo le regole seguite per la loro imputazione ai fini delle imposte dirette.

In applicazione di quest’ultimo principio e tenendo conto del testo all’epoca vigente delle norme interessate, la circolare precisava quanto segue circa la rilevanza dei contributi ai fini dell’IRAP:

Quelli in conto esercizio, di conseguenza, rilevano per competenza ai sensi dell’art. 53 del T.U.I.R.; ***rilevano invece per cassa quelli in conto capitale di cui all’art. 55, comma 3, lett. b), del T.U.I.R. che potranno, altresì, essere assoggettati a tassazione in cinque esercizi, anche ai fini Irap.***

Se, dunque, la conclusione era che i contributi in conto capitale venivano tassati per cassa e, addirittura, potevano essere tassati in cinque esercizi, una simile applicazione dovrebbe continuare a sussistere in quanto il riferimento ai contributi “erogati” richiama l’applicazione del criterio di cassa, tanto più che, nel sistema dell’IRAP, la nuova norma è di fatto identica alla precedente, come appare dal seguente confronto:

<p>Art. 11, comma 3, D. Lgs. n. 446/1997 (in vigore fino al 31 dicembre 2007)</p> <p>Ai fini della determinazione della base imponibile di cui agli articoli 5, 6 e 7 concorrono anche i contributi erogati a norma di legge con esclusione di quelli correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione.</p>	<p>Art. 5, comma 3, D. Lgs. n. 446/1997 (in vigore dal 1° gennaio 2008)</p> <p>I contributi erogati in base a norma di legge, fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili, concorrono in ogni caso alla formazione del valore della produzione.</p>
---	---

Secondo l'interpretazione che privilegia il criterio di cassa, dunque, se la norma è sostanzialmente invariata e se in passato il Ministero delle Finanze ha ritenuto applicabile il principio di cassa e, addirittura, la rateazione dei contributi in conto capitale, anche dopo le modifiche apportate alla disciplina IRAP dalla legge n. 244/2007 può continuarsi ad applicare il principio di cassa.

Nonostante la, logica consequenzialità delle precedenti argomentazioni, l'interpretazione che privilegia il criterio di cassa nel concorso dei contributi in conto capitale alla formazione della base imponibile IRAP non pare assolutamente fondata in quanto il termine "erogati" non significa e non significava "corrisposti" o "incassati" nemmeno nella precedente versione.

Infatti, oltre al riferimento (contenuto nel citato art. 5) all'imputazione temporale dei vari componenti positivi e negativi, compresi quindi i contributi, il che già escluderebbe l'applicazione del principio di cassa, va considerato (nella determinazione dell'imponibile IRAP)- anche l'altro principio c.d. " *di irrilevanza delle norme ires*"¹.

In effetti, l'art. 1, comma 50, lett. g), della legge n. 244/2007, ha provveduto ad abrogare l'art. 11-bis del D. Lgs. n. 446/1997 il quale recitava:

¹ Così è definito dal Gruppo di lavoro dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Ivrea, Pinerolo, Torino nel documento "Bilancio 2011 e seguenti per soggetti non Ias, Irap per le società industriali, commerciali e di servizi: punti aperti e casi dubbi", in *il fisco*, 37/2012, p. 6022.

Art. 11-bis. Variazioni fiscali del valore della produzione netta

I componenti positivi e negativi che concorrono alla formazione del valore della produzione, così come determinati ai sensi degli articoli 5, 6, 7, 8 e 11, si assumono apportando ad essi le variazioni in aumento o in diminuzione previste ai fini delle imposte sui redditi. Tuttavia, non si applicano le disposizioni degli articoli 56, comma 3, lettera a), 91, 96, 97, 98 e 109, commi 5, secondo periodo, e 6, del testo unico delle imposte sui redditi,...

In altri termini, l'abrogazione della norma che consentiva di considerare, anche ai fini IRAP, i componenti positivi e negativi con le stesse regole applicabili nella determinazione del reddito d'impresa, congiunta con il principio di derivazione, come innanzi esaminato, di fatto impongono di determinare la base imponibile IRAP solo ed esclusivamente sulla base dei principi generali di cui al citato art. 5, con abbandono, quindi, di ogni riferimento al criterio di cassa per componenti che devono essere rilevati con il criterio della competenza economica; in pratica, la tassazione dei contributi in conto capitale con il criterio di cassa non avveniva per effetto della presenza del termine "*corrisposti*" ma per effetto della specifica norma contenuta nell'art. 11-bis citato.

A confermare tale importante cambiamento di rotta, è la stessa Relazione di accompagnamento alla legge n. 244/2007 in cui, commentando le modifiche da apportare alla previgente disciplina IRAP, si dichiara quanto segue:

Nel sistema vigente, la base imponibile dell'IRAP è percepita come una "copia" di quella dell'IRES. Il nuovo sistema, invece, segna uno "sganciamento" del tributo regionale dall'imposta sul reddito. Ciò è stato ottenuto, con le modifiche recate al d.lgs. n. 446 del 1997 dal comma 12 dell'articolo 3 in esame, eliminando nell'IRAP le variazioni fiscali e modificandone la base imponibile per avvicinarla maggiormente, nei vari settori, ai criteri adottati in contabilità nazionale per il calcolo del valore della produzione e del valore aggiunto nei vari settori economici. Non può essere sottovalutata l'importanza concettuale e la portata sistematica di tale operazione. La nuova IRAP, infatti, costituirà il primo esempio di imposta diretta la cui base imponibile deriverà per intero dai dati di bilancio: tale opera di "sganciamento" dell'IRAP dall'IRES, oltre a semplificare le procedure di autoliquidazione e di accertamento del tributo, avrà anche l'effetto, non secondario, di eliminare dai bilanci la rilevazione delle imposte differite IRAP.

In definitiva, se un componente positivo o negativo è stato correttamente rilevato in bilancio, lo stesso partecipa per intero alla determinazione della base imponibile IRAP, sempre che non sia esente o soggetto a particolare normativa.

Tale conclusione si estende, ovviamente, anche al contributo in conto capitale, non ancora incassato, ma rilevato a bilancio sulla base di una corretta imputazione temporale.

Pertanto, se il contributo in conto capitale è imponibile ai fini IRAP, deve concorrere alla formazione del valore della produzione sulla base dell'ammontare imputato a conto economico, ancorché ai fini dell'IRES sia tassabile solo sulla base del principio di cassa, con possibilità di rateazione in massimo cinque esercizi.

12 agosto 2014
Vito Dulcamare