

PRINCIPI CONTABILI OIC LE NOVITA' RELATIVE AI CONTRIBUTI ALLE IMPRESE

di Vito Dulcamare

Recentemente la Fondazione OIC ha definitivamente approvato le modifiche a taluni principi contabili, prevedendone l'applicazione a partire dai bilanci chiusi alla data del 31 dicembre 2014.

Tra i principi aggiornati ci sono anche il n. 12 (Composizione e schemi del bilancio d'esercizio), il 13 (Rimanenze) e il n. 16 (Immobilizzazioni materiali), principi questi che presentano alcune novità per quanto riguarda il trattamento contabile dei contributi alle imprese; peraltro, l'approvazione del nuovo testo del Principio contabile 12 ha comportato anche l'abrogazione del Documento interpretativo n.1 che è stato, di fatto, integralmente recepito nel nuovo principio.

Per completare il trattamento contabile dei contributi alle imprese, manca ancora l'approvazione del nuovo Principio contabile 24, relativo alle immobilizzazioni immateriali, del quale – al momento - esiste una bozza che può essere comunque utile all'esame della materia; anzi, il fatto che sia ancora una bozza, può rappresentare occasione per possibili miglioramenti alla materia dei contributi.

Resta, in ogni caso, ancora un notevole divario fra l'applicazione dei principi contabili e l'interpretazione tributaria di alcuni particolari fenomeni.

Classificazione dei contributi nella prassi

Prima di esaminare tali novità, si ritiene opportuno indicare brevemente quale sia il trattamento e contabile dei contributi, così come emerge dalla attuale e consolidata prassi professionale.

Come è noto, nella pratica è possibile individuare le seguenti 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, se sono relativi a interessi, nella gestione finanziaria del conto economico;
- i contributi in conto impianti, concessi per l'acquisto di beni strumentali, 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);
- 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.

Contributi in conto esercizio

La qualificazione ed il trattamento contabile dei contributi in conto esercizio passa dal citato Documento interpretativo 1 al Principio contabile 12, restando sostanzialmente invariato il testo di riferimento:

Vecchio testo	Nuovo testo
<p data-bbox="280 282 652 311">Documento interpretativo 1</p> <p data-bbox="253 353 679 383">Contributi in conto esercizio</p> <p data-bbox="150 394 783 562">Sono dovuti sia in base alla legge, sia in base a disposizioni contrattuali e devono essere rilevati per competenza e non per cassa ed indicati distintamente in apposita sottovoce della voce A.5.</p> <p data-bbox="150 568 783 736">Deve trattarsi di contributi che abbiano natura di integrazione dei ricavi della gestione caratteristica o delle gestioni accessorie diverse da quella finanziaria o di riduzione dei relativi costi ed oneri.</p> <p data-bbox="150 743 783 1086">Per cui, non possono essere compresi in questa voce i contributi di natura finanziaria che riducono l'onere degli interessi passivi su alcuni tipi di finanziamenti assunti dall'impresa, i quali vanno portati in detrazione alla voce C.17 - Oneri finanziari (se rilevati in esercizi successivi a quelli di contabilizzazione degli interessi passivi, vanno compresi nelle voce C.16 - Altri proventi finanziari).</p> <p data-bbox="150 1093 783 1261">I contributi in conto esercizio vanno rilevati nell'esercizio in cui è sorto con certezza il diritto a percepirli, che può essere anche successivo all'esercizio al quale essi sono riferiti.</p>	<p data-bbox="884 282 1374 311">Principio contabile 12 par. 51 lett. f)</p> <p data-bbox="914 353 1340 383">Contributi in conto esercizio</p> <p data-bbox="810 394 1444 528">Sono dovuti sia in base alla legge sia in base a disposizioni contrattuali, rilevati per competenza e indicati distintamente in apposita sottovoce della voce A.5.</p> <p data-bbox="810 568 1444 739">Deve trattarsi di contributi che abbiano natura di integrazione dei ricavi della attività caratteristica o delle attività accessorie diverse da quella finanziaria o di riduzione dei relativi costi ed oneri.</p> <p data-bbox="810 743 1444 1086">Per cui, non possono essere compresi in questa voce i contributi di natura finanziaria che riducono direttamente l'onere degli interessi passivi su alcuni tipi di finanziamenti assunti dall'impresa, i quali sono portati in detrazione alla voce C.17 "<i>interessi ed altri oneri finanziari</i>" (se rilevati in esercizi successivi a quelli di contabilizzazione degli interessi passivi, sono invece compresi nelle voce C.16 "<i>altri proventi finanziari</i>").</p> <p data-bbox="810 1093 1444 1261">I contributi in conto esercizio sono rilevati nell'esercizio in cui è sorto con certezza il diritto a percepirli, che può essere anche successivo all'esercizio al quale essi sono riferiti.</p>

Come pare evidente, non solo la qualificazione del contributo è la stessa, ma è del tutto identico anche il trattamento contabile di questa tipologia di contributi, non sussistendo al riguardo alcuna questione irrisolta.

Anzi, il nuovo Principio contabile 12 ha colto l'occasione di intervenire sui contributi in conto esercizio relativi all'acquisto di beni materiali.

Contributi in conto esercizio relativi all'acquisto di beni

Sia il nuovi Principio contabile 12 che il nuovo Principio contabile 13 intervengono a definire il trattamento dei contributi in conto esercizio relativi all'acquisto di materiali, questione che non era stata considerata dai precedenti principi, nonostante il fatto che i contributi in conto esercizio influenzano la valutazione delle rimanenze nel caso in cui i contributi rappresentano integrazioni al costo di acquisto o al costo di produzione di beni destinati al successivo scambio.

E' una situazione, questa, che può verificarsi, tra l'altro, nell'ambito delle industrie di trasformazione dei prodotti agricoli, acquistati ad un certo prezzo che, di fatto, viene successivamente ridotto per effetto del

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

riconoscimento del contributo da parte, ad esempio, dell'Unione europea che, con questo sistema, intende garantire l'attività e, conseguentemente, la redditività di talune produzioni.

In una simile situazione, si pongono generalmente due questioni che attengono: la prima alla rilevazione del contributo e la seconda alla valutazione dei beni in rimanenza alla data di chiusura dell'esercizio.

Al riguardo, si rileva che nessuna di tali questioni risulta chiarita da recente prassi dell'Agenzia delle Entrate mentre, al contrario, sotto l'aspetto civilistico, entrambe le questioni risultano affrontate prima dalla Comunicazione Consob n. DAC/RM/96003727 del 24 aprile 1996 e poi dalle nuove versioni del Principio contabile OIC 12 e OIC 13, che recepiscono di fatto le considerazioni della Consob.

Vecchio testo	Nuovo testo
<p data-bbox="280 869 652 898">Documento interpretativo 1</p> <p data-bbox="435 1055 501 1084">nulla</p>	<p data-bbox="866 869 1390 972">Principio contabile 12 par. 51 lett. f) (sostanzialmente simile per Principio contabile 12 par. 95/97)</p> <p data-bbox="810 1014 1445 1117">Tra i contributi in conto esercizio sono compresi quelli relativi all'acquisto di materiali.</p> <p data-bbox="810 1122 1445 1603">Ai fini della valutazione delle rimanenze, tali contributi sono portati in diminuzione del costo di acquisto dei materiali: in questo modo, la valutazione delle rimanenze permette di sospendere i costi effettivamente sostenuti, ossia al netto dei contributi ricevuti. Pertanto, i costi sostenuti per gli acquisti di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci sono rilevati tra i costi della produzione, alla voce B6), al lordo dei contributi in conto esercizio ricevuti per tali acquisti; la variazione delle rimanenze di materie prime, semilavorati e prodotti finiti è indicata nelle voci B11) o A2) al netto dei contributi ricevuti.</p>

Per quanto riguarda la rilevazione del contributo, sia la Consob che OIC 13 confermano innanzitutto il principio che, anche quando si tratti di contributo che riduce il costo di acquisto di un bene, l'imputazione deve sempre interessare la voce A 5 del conto economico, non risultando possibile la rilevazione a diretta riduzione del costo.

Così operando, però, si pone la seconda questione e cioè quella di individuare quale sia, in una simile situazione, il costo di acquisto dei beni da cui dipende la valutazione delle rimanenze; in altri termini, si tratta di accertare se il costo di acquisto deve essere considerato al netto o al lordo

del contributo.

Un esempio può servire a chiarire la rilevante differenza che sussiste fra le due diverse valutazioni. Per semplicità si ipotizzi un conto economico che rilevi solo l'acquisto di merci per 1.000 e un relativo contributo per 200; in tal caso, se la valutazione tiene conto solo del prezzo di acquisto, il conto economico presenterà solo le seguenti voci:

Voc e	Descrizione	Importo
A 5	Contributi in conto esercizio	200
B 6	Costi per acquisto di merci	1.000
B 11	Variazioni delle rimanenze di merci	(1.000)
	Risultato prima delle imposte	200
22	Imposte dell'esercizio
23	Utile dell'esercizio

In tal modo, l'impresa si troverà nella condizione di dover far fronte al pagamento delle imposte sul reddito sull'ammontare dei contributi rilevati per competenza, senza sapere se, nei futuri esercizi, potrà recuperare il costo di acquisto delle merci e se potrà tener conto, in qualche modo, delle imposte già pagate.

Si pensi, per chiarire la situazione, all'ipotesi che il prezzo complessivo di vendita dei beni acquistati sia, ad esempio di 900; in tal caso, allora, l'impresa si troverebbe nella seguente situazione:

- aver corrisposto le imposte sul contributo di 200,
- cedere nell'esercizio successivo le merci al prezzo di 900 conseguendo una perdita che potrebbe anche essere compensata con eventuali altri utili ma che non le attribuisce il diritto al rimborso di parte delle imposte pagate per l'esercizio precedente.

Se, invece, la valutazione fosse effettuata considerando anche la riduzione del costo rappresentata dal contributo, allora il conto economico si presenterebbe come segue:

Voc e	Descrizione	Importo
A 5	Contributi in conto esercizio	200
B 6	Costi per acquisto di merci	1.000
B 11	Variazioni delle rimanenze di merci	(800)
	Risultato prima delle imposte	0
22	Imposte dell'esercizio	0
23	Utile dell'esercizio	0

Correttamente, quindi, fermo restando il prezzo di vendita ipotizzato in 900, il soggetto dichiarerebbe nel periodo $n + 1$ l'effettivo utile realizzato di

100 da assoggettare a tassazione, senza aver anticipato alcuna imposta nel periodo *n*.

Questo comportamento è quello specificatamente indicato nella citata Comunicazione Consob, secondo cui *“tale specifica manifestazione del problema non può certo avere effetti sulla determinazione del risultato di periodo, dovendo quest'ultimo andare indenne dalle forme di rappresentazione che alla luce delle disposizioni richiamate dall'art.2425 c.c. si è tenuti ad osservare.*

Ovviamente i criteri di contabilizzazione scelti nella redazione del bilancio devono essere coerenti con i principi fissati nell'art. 2423 bis c.c. e con i correlati criteri di valutazione previsti dall' art. 2426 c.c..

Più in particolare, per quanto concerne le rimanenze, occorre fare riferimento ai numeri 9) e 10) del citato art. 2426 c.c. che prevedono rispettivamente:

- il confronto tra il costo ed il desumibile andamento del mercato che, come noto, e' preordinato ad evitare l'iscrizione delle rimanenze ad un valore superiore al costo e quindi a rinviare per competenza al momento della vendita a prezzi di mercato l'iscrizione dell'eventuale margine;*
- l'individuazione delle possibili configurazioni di costo che possono assumersi per i "beni fungibili", tra le quali figura anche il metodo LIFO, adottato dalla società.*

Il confronto richiesto dal citato numero 9) dell'art.2426 c.c. non può che avvenire tra il costo "effettivamente" sostenuto ed il valore desumibile dall'andamento del mercato.

Al riguardo occorre soggiungere che, sulla base delle informazioni disponibili, sembrerebbe certa la correlazione temporale tra i costi sostenuti per l'acquisto della materia prima ed i contributi ricevuti dalla società per il loro abbattimento.

Pertanto una corretta individuazione del costo "effettivamente" sostenuto ai fini della valorizzazione delle rimanenze finali richiede di dedurre dai costi i contributi ricevuti e pertanto di sospendere costi al netto dei medesimi.”

Secondo la Consob, quindi, quando sia accertata la correlazione temporale tra i costi sostenuti dall'impresa per l'acquisto o per la produzione dei beni e i contributi ricevuti a fronte di tali acquisti o produzione, la valutazione deve essere fatta considerando il costo al netto del contributo, indipendentemente dal fatto che si tratti di materie prime, semilavorati, prodotti finiti o merci.

Alle stesse conclusioni, pur senza esplicitando per iscritto il percorso interpretativo effettuato, è pervenuta anche la nuova versione del Principio contabile OIC 13.

La citata Comunicazione Consob e il nuovo Principio contabile OIC 13 dovrebbero, quindi, consentire di superare quanto, invece, precisato dal

Ministero delle Finanze nella risoluzione 29 ottobre 1984, n. 9/1142, secondo cui, nei casi di contributi corrisposti dalla CEE quali aiuti commisurati alla quantità di prodotti agricoli acquistati, *“il costo sostenuto è al lordo dell’aiuto CEE, a nulla influenzando quanto di tale costo è rimasto economicamente a carico dell’impresa”*, con la conseguenza che *“la valutazione delle rimanenze. ..va effettuata in base ai costi effettivamente sostenuti”*.

Peraltro, la conclusione della risoluzione non appare affatto rispettosa del generale *“principio di derivazione”* del reddito d’impresa dalle risultanze del conto economico di cui all’art. 83 del TUIR¹; tale principio, in sostanza, afferma l’assoluta rilevanza dei dati civilistici (sempreché siano conformi a principi contabili) anche ai fini della determinazione del reddito, salvo le diverse disposizioni dello stesso TUIR.

Ma, al riguardo, né l’art. 92 del TUIR, in tema di valutazione delle rimanenze, né l’art. 110 del TUIR, in tema di valutazioni, precisano quale debba essere il costo delle rimanenze, se al lordo o al netto dei contributi in questione; tale lacuna dovrebbe indurre ad assumere il costo secondo quanto stabilito e chiarito dalla disciplina civilistica.

Tuttavia, una valutazione che tenga conto, in diminuzione, del contributo ricevuto per l’acquisto o la produzione di beni consente anche il rispetto del principio, civilistico ma anche fiscale, secondo cui il valore da attribuire alle rimanenze deve essere il minore tra il costo di produzione/acquisto ed il valore di realizzazione desumibile dall’andamento del mercato.

In particolare, se il contributo rappresenta una riduzione del costo di acquisto o di produzione dei beni, molto probabilmente ciò vuol dire che il valore di mercato dei beni non è rappresentato dal costo lordo ma, come si verifica nella pratica, dal costo netto, altrimenti non sarebbe sorta alcuna necessità di integrare tale costo lordo.

In definitiva, sulla base del principio di derivazione del reddito d’impresa dalla corretta redazione del conto economico, prima le osservazioni della Consob e ora il nuovo Principio contabile OIC 13 possono acquisire valore anche agli effetti fiscali.

¹ Anche se il principio di derivazione è proprio dei soggetti che determinano il reddito d’impresa sulla base del conto economico, si ritiene che identiche considerazioni possano valere per i titolari di reddito d’impresa in regime di contabilità semplificata.

Contributi in conto impianti

La categoria dei contributi in conto impianti è quella che è interessata dalla maggiori modifiche, a partire proprio dalla intestazione del contributo, avendo finalmente OIC acquisito il concetto di “contributo in conto impianti” per le immobilizzazioni materiali.

Vecchio testo	Nuovo testo
<p>Principio contabile 16</p> <p>Ai fini di questo Principio contabile, per contributi in conto capitale si intendono le somme erogate dallo Stato e da altri enti ad imprese per la realizzazione di iniziative dirette alla costruzione, alla riattivazione ed all'ampliamento di immobilizzazioni materiali, commisurati al costo delle medesime.</p> <p>Trattasi di contributi per i quali di solito l'impresa che ne beneficia ha il vincolo a non distogliere dall'uso previsto per un determinato tempo, stabilito dalle leggi che li concedono, le immobilizzazioni materiali cui essi si riferiscono.</p>	<p>Principio contabile 16 par. 79</p> <p>I contributi in conto impianti sono somme erogate da un soggetto pubblico (Stato o enti pubblici) alla società per la realizzazione di iniziative dirette alla costruzione, alla riattivazione ed all'ampliamento di immobilizzazioni materiali, commisurati al costo delle medesime. Sono contributi per i quali la società beneficiaria può essere vincolata a mantenere in uso le immobilizzazioni materiali cui essi si riferiscono per un determinato tempo, stabilito dalle norme che li concedono.</p>

Circa la nuova formulazione, si devono comunque fare alcune sintetiche osservazioni.

- intitolazione del contributo

Innanzitutto, pur avendo definito “*contributi in conto impianti*” quelli che la prassi contabile già chiama così da anni, non si capisce perché al par. 52 del Principio contabile 12 (Composizione e schemi del bilancio d'esercizio), trattando del contenuto della voce A 5 del conto economico, testualmente si dice: “*La voce A5 comprende anche la quota, di competenza dell'esercizio in corso, dei contributi in conto capitale commisurati al costo delle immobilizzazioni materiali, che vengono differiti attraverso l'iscrizione di un risconto passivo.*”

E' evidente che si tratta di un refuso in quanto se un contributo è in conto impianti, lo rimane sempre in quanto si riferisce, ancorché imputato per quote di competenza annuali, a immobilizzazioni materiali.

Comunque, il riferimento (errato) ai contributi in conto capitale rimane un segnale del fatto che l'intera materia dei contributi non pare essere stata adeguatamente considerata nella sua globalità, a meno che non si voglia ritenere (ma sicuramente così non è) che, per la Fondazione OIC, si tratta pur sempre di contributi in conto capitale, così come era stato previsto nel precedente Principio contabile 16.

- somme erogate

Anche il riferimento ai contributi in conto impianti come “somme erogate” può ritenersi un rifiuto, proveniente peraltro dalla precedente versione.

E' noto, infatti, che diverse sono le modalità con le quali un contributo, inteso come incentivo all'investimento in immobilizzazioni, viene concesso (erogazione di somme, credito d'imposta, detassazione, ecc.), il che non sempre comporta l'erogazione di somme al beneficiario.

Il riferimento alle “somme erogate”, quindi, dovrebbe intendersi come “utilità comunque spettanti” e, in tal senso, è sempre stato inteso anche dagli utilizzatori del precedente Principio contabile 16.

- immobilizzazioni materiali

Il riferimento alle immobilizzazioni materiale è quello che, in realtà, presenta le maggiori perplessità in quanto non sempre coincide con il concetto fiscale di contributo in conto impianti.

Sotto il profilo fiscale, infatti, ai sensi dell'art. 88 del TUIR e dei numerosi chiarimenti al riguardo, è considerato contributo in conto impianti quello concesso per l'acquisto di “beni ammortizzabili”.

Pertanto, OIC 16 fa riferimento alle immobilizzazioni materiali, mentre la norma fiscale fa riferimento ai beni ammortizzabili: i due concetti non sempre coincidono.

A parte la questione dei beni immateriali, dei quali si dirà più avanti, la differenza più sostanziale riguarda i contributi concessi per l'acquisto di terreni destinati a incorporare fabbricati strumentali.

La questione nasce dal fatto che il terreno, pur essendo una immobilizzazione materiale, di fatto non è ammortizzabile, né civilisticamente (se non in presenza di particolari condizioni), né fiscalmente.

Conseguentemente, un eventuale contributo relativo all'acquisto del terreno sarebbe qualificabile in conto impianti dal Principio contabile 16 ma non lo sarebbe per la normativa fiscale che lo qualificerebbe come contributo in conto capitale non potendo, evidentemente, essere qualificato come contributo in conto esercizio.

Quale sarà, dunque, il comportamento dell'impresa beneficiaria o del professionista di fronte a un contributo del genere? Il contributo dovrà essere trattato come conto capitale anche dal punto civilistico (soluzione “prudenziale” solitamente praticata dai beneficiari ma che sovverte il principio di derivazione), ovvero potrà essere trattato civilisticamente come conto impianti (e, pertanto, destinato a non concorrere alla formazione del risultato d'esercizio, salvo che nell'ipotesi di alienazione del fabbricato

strumentale) e fiscalmente come conto capitale? Ma è possibile che uno stesso contributo possa assumere due diverse qualificazioni?

La revisione del Principio contabile 16 avrebbe potuto essere l'occasione per fare chiarezza.

- immobilizzazioni immateriali

Il nuovo Principio contabile 16 riguarda le immobilizzazioni materiali in quanto le immobilizzazioni immateriali sono disciplinate dal principio contabile 24, non ancora aggiornato ma del quale il sito della Fondazione OIC riporta una bozza per la consultazione.

Dal confronto fra i due documenti, emerge quanto segue:

Vecchio testo	Nuovo testo
<p>Principio contabile 24</p> <p>nessuna</p> <p>salvo un riferimento al contenuto della relazione sulla gestione che deve contenere:</p> <p>Il totale dei contributi a fondo perduto e dei finanziamenti a tasso agevolato, previsti da specifiche leggi in materia, che si è incassato e si ritiene di poter incassare a fronte delle suddette attività di ricerca e sviluppo.</p>	<p>Bozza Principio contabile 24 par. 102</p> <p>I contributi erogati alla società da un soggetto pubblico (Stato o enti pubblici) per la realizzazione di iniziative e progetti che riguardino le immobilizzazioni immateriali sono definiti "contributi pubblici". Se in particolari fattispecie i contributi fossero soggetti a vincoli, occorre considerare tali vincoli e dare informazioni nella nota integrativa dei vincoli esistenti.</p> <p>I contributi pubblici sono rilevati a conto economico con un criterio sistematico, gradualmente lungo la vita utile dell'immobilizzazione immateriale. Ciò può essere applicato con due metodi: (a) con il primo metodo (metodo indiretto) i contributi sono portati indirettamente a riduzione del costo e pertanto imputati al conto economico tra gli "Altri ricavi e proventi" (voce A 5), sono rinviati per competenza agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione di "Risconti passivi"; (b) con il secondo metodo (metodo diretto) i contributi sono portati a riduzione del costo delle immobilizzazioni immateriali cui si riferiscono.</p>

Va innanzitutto apprezzato lo sforzo della Fondazione OIC di disciplinare una situazione alquanto ricorrente nella prassi che vede le imprese beneficiarie di contributi anche per valori che rappresentano beni immateriali o, addirittura, spese ad utilizzazione pluriennale.

Al riguardo, però, il riferimento ad una nuova categoria dei "contributi pubblici" non pare del tutto necessaria, potendosi fare riferimento a qualificazioni in uso e abbondantemente conosciute dalla prassi contabile.

Infatti, pare di tutta evidenza che, tenuto conto delle modalità di

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

imputazione a conto economico e, quindi, del rispetto del principio di correlazione fra costi e ricavi cui la bozza si ispira, i contributi in questione sono del tutto uguali ai contributi in conto impianti disciplinati nel Principio contabile 16, tanto che – nella presentazione della bozza - la Fondazione OIC da atto del coordinamento con il Principio contabile 16.

Ben possono, quindi, a ben vedere, ritenersi contributi in conto impianti a tutti gli effetti, tanto più che il citato art. 88 del TUIR, trattando dei contributi ritenuti in conto impianti, tratta di contributi relativi a beni ammortizzabili e non v'è dubbio che le immobilizzazioni immateriali comprendono anche beni (immateriali) ammortizzabili.

Definire, pertanto, tali contributi, in un'epoca in cui si cerca la semplificazione in ogni campo, "contributi pubblici" non agevola certo l'attività dell'interprete redattore del bilancio; è auspicabile, dunque, che il documento finale di OIC 24 recepisca la qualificazione di contributi in conto impianti, qualificazione che, nella prassi corrente, si riferisce comunque a valori (immobilizzazioni materiali e immateriali) ammortizzabili per i quali il contributo è imputabile tenendo conto del principio di correlazione.

- spese ad utilizzazione pluriennale

Ma le immobilizzazioni immateriali comprendono anche spese ad utilità pluriennale che non possono certo considerarsi beni; nella maggior parte dei casi si tratta di spese capitalizzate di ricerca e sviluppo, fortemente incentivate, o di migliorie su beni di terzi.

Si ripresenta, quindi, una questione simile a quella dei terreni: da una parte il Principio contabile 24 (ammesso che l'attuale bozza venga approvata senza modifiche) dice che il contributo relativo a tali spese è, sostanzialmente, un contributo in conto impianti la cui imputazione rispetta il principio di correlazione, anche se lo definisce "contributo pubblico" e, dall'altra parte, l'art. 108 del TUIR precisa che i contributi relativi a tali spese hanno lo stesso trattamento dei contributi in conto capitale.

Tale differenziazione, nella pratica, di solito comporta non poche difficoltà nella redazione del bilancio d'esercizio e delle conseguenti dichiarazioni dei redditi e IRAP, dovendosi fare ampio riferimento alla fiscalità differita per programmare la tassazione del contributo nel tempo, tanto più che le imprese hanno difficoltà a comprendere perché un contributo che deve essere correlato agli ammortamenti, deve invece essere assoggettato a tassazione in modo

Se, al contrario, la qualifica di contributi in conto impianti potesse essere riaffermata anche in ambito tributario, sicuramente ne risulterebbe un

assoluto rispetto del principio di correlazione fra costi e ricavi anche da parte dell'Amministrazione Finanziaria e, quindi, risulterebbe ulteriormente rispettato il principio di derivazione di cui all'art. 83 del TUIR.

Contributi in conto capitale

Fra le diverse tipologie di contributi, è quella meno trattata dai principi contabili che si limitano, in effetti, a prevederne l'imputazione fra i proventi straordinari del conto economico.

Vecchio testo	Nuovo testo
Documento interpretativo 1	Principio contabile 12
<p>Voce A 5</p> <p>Devono essere, invece, rilevati alla voce E.20 i contributi erogati in occasione di fatti eccezionali (es.: calamità naturali come terremoti, inondazioni, ecc.).</p> <p>Voce E 20</p> <p>Liberalità ricevute, in danaro o in natura, che non costituiscono contributi in conto esercizio da iscrivere alla voce A.5.</p> <p>Contributi in conto capitale, per le quote pregresse relative a precedenti esercizi.</p>	<p>par. 51 lett. f) Voce A 5</p> <p>Devono essere, invece, rilevati alla voce E.20 i contributi erogati in occasione di fatti eccezionali (es.: calamità naturali come terremoti, inondazioni, ecc.).</p> <p>par. 105 lett. d) Voce E 20</p> <p>Liberalità ricevute, in danaro o in natura, che non costituiscono contributi in conto esercizio da iscrivere alla voce A.5.</p> <p>par. 105 lett. e) Voce E 20</p> <p>Contributi in conto capitale, per le quote pregresse relative a precedenti esercizi.</p>

Come risulta evidente, trattasi di una tipologia di contributi residuale dei quali il Principio contabile 12, come il precedente Documento interpretativo, non offre alcuna definizione.

Per cui non è dato sapere con certezza se tale categoria comprenda solo le liberalità ricevute, in denaro o natura, che non costituiscono contributi in conto esercizio, ovvero se comprende anche altre tipologie di contributi, diversi da quelli in conto esercizio e in conto impianti, ma che tecnicamente non costituiscono affatto "liberalità".

Il concetto di liberalità, infatti, è un concetto che non prevede obblighi a carico del beneficiario, obblighi che, invece, sussistono e, addirittura, costituiscono presupposto essenziale per l'erogazione del contributo, ogni qual volta il contributo viene concesso a fronte di particolari investimenti non in beni ma in spese ad utilizzazione pluriennale (esempio: spese ricerca e sviluppo, investimenti su beni di terzi, ecc.).

In ogni caso, visti il Principio contabile 12 e la bozza del 24, pare assolutamente fondato ritenere che deve trattarsi di "liberalità" senza alcun obbligo a carico del beneficiario.

Conclusioni

A conclusione di questo breve esame, pare di tutta evidenza che, pur apprezzando lo sforzo fatto, è stata persa una buona occasione per mettere, finalmente, un punto fermo nella materia e semplificare la vita delle imprese e dei professionisti.

In particolare, la Fondazione OIC avrebbe potuto, con l'autorità che le è conferita dall'essere il massimo organismo nazionale in materia contabile, accogliere finalmente o, anche, rigettare apertamente la classificazione (c/esercizio, c/impianti e c/capitale) che la prassi ha già riconosciuto e accolto da tempo anche in virtù del consolidato trattamento fiscale che a tali tipologie di contributi si accompagna.

Peraltro, in tale occasione, la Fondazione OIC avrebbe anche potuto riaffermare ulteriormente la prevalenza del "principio di derivazione" dell'art. 83 del TUIR rispetto a previsioni legislative che non paiono avere giustificazioni economiche, ma solo di gettito.

In definitiva, le questioni che le imprese e la professione contabile si pongono (e sulle quali la Fondazione OIC potrebbe ritornare) sono, purtroppo, ancora le seguenti:

- il contributo relativo ad un terreno (non ammortizzabile) destinato ad incorporare un fabbricato strumentale è contributo in conto impianti (costituendo comunque un'immobilizzazione materiale secondo il Principio contabile 16) ovvero contributo in conto capitale (a causa della non ammortizzabilità) ?

- il contributo relativo a spese di ricerca e sviluppo o ad altri costi pluriennali è contributo in conto impianti (non trattandosi di una mera liberalità e dovendo comunque rispettare il principio di correlazione costi-ricavi) ovvero contributo in conto capitale (non costituendo le predette spese un bene e dovendosi, quindi, applicare la disciplina fiscale) ?

In altri termini, è così complicato uniformare i concetti e le qualificazioni, civilistiche e fiscali, dei contributi alle imprese?

18 settembre 2014

Vito Dulcamare