

## TRATTO DAL SITO DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

### **AGEVOLAZIONI: CONTRIBUTI IN C/ESERCIZIO, IN C/IMPIANTI E IN C/CAPITALE DISCIPLINA FISCALE E CONTABILE**

L'attuale classificazione, ai fini tributari, dei contributi percepiti dalle imprese, prevede i tre seguenti gruppi: contributi in conto esercizio, contributi in conto impianti e contributi in conto capitale

#### **Contributi in conto esercizio**

Sono considerati contributi in conto esercizio quelli destinati a **fronteggiare esigenze di gestione, cioè a coprire spese correnti di esercizio**.

Essi trovano la loro disciplina fiscale nell'art. 85 (ex art. 53), D.P.R. 917/86.

In particolare, l'art. 53 individua due fattispecie di contributi considerati ricavi:

1. contributi, in denaro o in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto;
2. contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio svincolati da rapporti contrattuali ed erogati in base a specifiche disposizioni di legge indipendentemente dalla natura pubblica o privata del soggetto che li eroga.

#### **Come si contabilizzano?**

**I contributi in conto esercizio, sia fiscalmente che civilisticamente, rilevano nell'esercizio di competenza** e devono essere correttamente classificati nelle seguenti voci del conto economico redatto secondo lo schema civilistico:

- A) 5 "Altri ricavi e proventi", se integrano ricavi, ovvero riducono costi, della gestione caratteristica o delle gestioni accessorie diverse da quella finanziaria;
- C) 17 "Interessi e altri oneri finanziari", con segno negativo, se riducono costi di natura finanziaria di competenza dell'esercizio;
- C) 16 "Altri proventi finanziari", se riducono costi di natura finanziaria di competenza dell'esercizio;
- E) 20 "Proventi straordinari", se sono connessi ad eventi eccezionali.

#### **Quando si contabilizzano?**

Per individuare l'**esercizio di competenza** sono necessarie le seguenti precisazioni:

- **contributi erogati da un ente pubblico:** rileva il momento in cui il soggetto destinatario dei contributi ha avuto conoscenza dell'ammontare liquidato, quale risulta dal decreto di liquidazione emesso dall'ente erogante. La conoscenza da parte del soggetto beneficiario si ha mediante la **notificazione** del provvedimento (nel caso in cui il **decreto di liquidazione** abbia natura recettizia), ovvero mediante la pubblicazione di tale provvedimento (nel caso in cui il decreto di liquidazione non abbia natura recettizia);
- contributi sottoposti a **condizione sospensiva:** rileva il momento in cui l'ente erogante emette una delibera formale successivamente all'accertamento della sussistenza di tutte le condizioni cui l'erogazione dei contributi è subordinata.

**In estrema sintesi, quindi, i contributi in conto esercizio sono tassati come ricavi e si considerano di competenza dell'esercizio in cui è sorto con certezza il diritto a percepirl.**

### **Contributi in conto impianti**

I contributi in conto impianti sono contributi **finalizzati all'acquisizione di beni materiali o immateriali ammortizzabili** ai sensi degli artt. 102 e 103 (ex artt. 67 e 68) del D.P.R. 917/86, qualunque sia la modalità di erogazione degli stessi: attribuzione di somme in denaro, riconoscimenti di crediti di imposta o altro. Dopo le modifiche apportate all'art. 88 (ex art. 55) del D.P.R. 917/86, i contributi in conto impianti non costituiscono più sopravvenienze attive.

### **Come si contabilizzano?**

Dal punto di vista fiscale i **contributi in conto impianti concorrono a formare il reddito di impresa nello stesso modo in cui concorrono a formare il risultato economico civilistico**.

In altri termini, tali contributi concorrono alla formazione del reddito di impresa nella stessa misura in cui il costo dei beni ammortizzabili cui fanno riferimento concorre a formare il reddito sotto forma di quote di ammortamento deducibili.

### **Allocazione in bilancio**

Le modalità attraverso le quali i suddetti contributi concorrono alla formazione del reddito di impresa si differenziano a seconda della tecnica adottata per la loro contabilizzazione:

- **il contributo è stato portato in diretta diminuzione del costo storico del bene ammortizzabile cui inerisce:** in questo caso il contributo, senza essere esplicitamente evidenziato nel Conto Economico, concorre alla formazione del reddito di impresa sotto forma di **minori quote di ammortamento** deducibili calcolate direttamente sul costo del bene ammortizzabile al netto del contributo stesso;
- **il contributo è stato contabilizzato come ricavo anticipato da scontare:** in questo caso il contributo concorre a formare il reddito di impresa in stretta correlazione con il processo di ammortamento del bene cui il contributo è collegato, vale a dire in misura proporzionalmente corrispondente alle quote di ammortamento dedotte in ciascun esercizio.

Il reddito di impresa fiscalmente imponibile è, ovviamente, lo stesso sia che si scelga di contabilizzare il contributo con il metodo a) o quello b), ciò che varia è la composizione di tale risultato.

### Esempio

-costo storico del bene strumentale ammortizzabile: € 1000

-aliquota di ammortamento: 20%

-contributo in conto impianti riconosciuto per l'acquisto del bene strumentale: € 200

Se il contributo è stato contabilizzato con il metodo a) avremo una quota di ammortamento pari a:  $€(1.000 - 200) \times 20\% = € 160$ .

Se il contributo è stato contabilizzato con il metodo b) avremo una quota di ammortamento pari a:  $€(1.000 \times 20\%) = € 200$  e una quota di contributo da iscrivere nella voce A5) del Conto Economico di competenza dell'esercizio pari a  $(€ 200 \times 20\%) = € 40$ , con la conseguenza che l'impatto netto sul risultato di esercizio sarà pari, come nel caso a), a € 160 (cioè € 200 - € 40).

### **Contributi in conto capitale**

I contributi in conto capitale sono contributi erogati per **aumentare i mezzi patrimoniali dei soggetti beneficiari senza perciò che la loro concessione si correli all'onere dell'effettuazione di uno specifico investimento.**

#### **Come si contabilizzano?**

Dal punto di vista fiscale i contributi in conto capitale sono disciplinati dall'art. 88 (ex art. 55), co.3, del D.P.R. 917/86 e ai sensi del predetto articolo, costituiscono **sopravvenienze attive** che concorrono a formare il reddito di impresa **secondo il criterio di cassa.**

#### **Quando si contabilizzano?**

**I contributi in conto capitale sono assoggettati a tassazione, dunque, nel periodo di imposta in cui sono percepiti.**

Peraltro, lo stesso art. 88 (ex art. 55) prima citato, prevede la **facoltà** di assoggettare a tassazione tali contributi in un numero massimo di **cinque quote di pari importo**, a decorrere dal periodo di imposta in cui sono percepiti.

Dal punto di vista contabile **il metodo più corretto per la contabilizzazione dei contributi in conto capitale sembra essere quello che prevede la contabilizzazione degli stessi come componente positivo di reddito da riscontare con la tecnica dei risconti.**

#### **Allocazione in bilancio**

In bilancio, l'importo di competenza dell'esercizio dovrebbe essere classificato nella voce **E 20) "Proventi straordinari"** del Conto Economico.

In sede di dichiarazione dei redditi, nell'ipotesi in cui si decida di assoggettare a tassazione il provento in quote costanti nell'esercizio in cui lo stesso è stato incassato e nei successivi, ma non oltre il quarto, e il contributo è stato contabilizzato come ricavo anticipato, si rendono necessarie opportune variazioni in aumento o in diminuzione.

Per quanto riguarda l'individuazione dell'esercizio di incasso, il concetto di incasso va inteso in senso giuridico quale acquisizione definitiva del diritto al contributo. Dato che i contributi in conto capitale sono tassati per cassa non vi è mai momento impositivo prima dell'incasso.

Nell'ipotesi di incasso sottoposto a condizione sospensiva, l'importo incassato costituisce, fino al verificarsi della condizione, un **mero debito** per il soggetto percipiente.

Può verificarsi il caso in cui il contributo venga incassato non in un'unica soluzione bensì per "**tranche**", ogni singola "tranche" deve essere considerata **un autonomo evento rilevante quale momento impositivo.**

Nel caso in cui il contributo sia erogato sotto forma di **credito di imposta**, il momento dell'incasso coincide con il momento in cui il credito di imposta è **utilizzato** dal soggetto beneficiario.

#### **Contributi misti**

**In presenza di contributi concessi al fine generico di potenziare l'apparato produttivo sembrerebbe corretto considerare gli stessi quali contributi in conto capitale, in quanto mancherebbe una specifica correlazione con l'acquisto di beni ammortizzabili.** Di conseguenza, in presenza di contributi concessi in relazione a piani di investimento complessi che comprendono sia spese di acquisizione di beni strumentali ammortizzabili, sia spese di diversa natura, sempreché non ci siano dei criteri oggettivi che consentano la ripartizione del contributo tra le varie voci, l'intero importo del contributo stesso va assoggettato alla disciplina dei contributi in conto capitale.

## Ritenuta d'acconto

**Tutti i contributi diversi da quelli destinati all'acquisto di beni ammortizzabili materiali ed immateriali sono assoggettati alla ritenuta d'acconto del 4% di cui all'art. 28 D.P.R. 600/73.**

La ritenuta non si applica quindi ai contributi per l'acquisto di beni strumentali. **L'inapplicabilità della ritenuta è estesa anche a tutti i contributi in conto capitale** che, sebbene non siano destinati specificatamente all'acquisto di beni strumentali, sono tuttavia diretti alla ristrutturazione ed al potenziamento dell'apparato produttivo dell'impresa.

Il problema sorge in merito ai contributi erogati per le operazioni in **leasing**. Infatti il leasing ha ad oggetto dei beni strumentali che, in quanto tali, dovrebbero escludere dall'ambito di applicazione della ritenuta d'acconto i contributi eventualmente ottenuti su tale operazione. E' però vero che il leasing non configura un caso di acquisto del bene ma permette solo di averne la disponibilità. Si ritiene, dunque, che se nel contratto di leasing prevale, rispetto a quella dell'acquisto, la finalità di consentire al soggetto di entrare nella "disponibilità" del bene, la categoria di classificazione dovrebbe essere quella del contributo in conto esercizio. Nel caso in cui nell'ambito del contratto prevalga la finalità di consentire al soggetto di entrare nella proprietà del bene, la categoria di classificazione dovrebbe essere quella del contributo in conto impianti con conseguente esclusione dalla ritenuta.