

CONTRIBUTI IN CONTO ESERCIZIO E IMPIANTI

Nel prendere in esame gli aspetti - contabili e fiscali - relativi ai contributi in conto esercizio, ovvero in conto impianti o in conto capitale è innanzitutto opportuno stabilire quanto segue:

Contributi in conto esercizio

Sono erogati per integrare ricavi o coprire determinati costi aziendali. Costituiscono un esempio rappresentativo:

- I contributi elargiti per corsi di formazione;
- gli sgravi di oneri sociali;
- i contributi per l'imprenditoria femminile e per l'imprenditoria giovanile;
- i contributi in conto interessi corrisposti dallo Stato o da altri enti pubblici;
- i contributi a fronte di pagamenti di canoni di leasing;
- i contributi Comunitari alla produzione.

Sia sotto il **profilo civilistico che fiscale** questi contributi vengono rilevati con il **principio di competenza**. Conseguentemente, concorreranno a formare il reddito nell'esercizio in cui si è manifestato il diritto ad ottenere il contributo.

Ai fini di una corretta riclassificazione di bilancio questi contributi andranno inseriti, normalmente, alla voce E.20 – proventi straordinari, ovvero alla voce C.17 oneri finanziari (con segno negativo) nel caso in cui il contributo venga erogato in conto copertura interessi.

Contributi in conto impianti

Vengono solitamente erogati per favorire gli investimenti patrimoniali dell'impresa e quindi per ristrutturazioni, ammodernamenti o ampliamenti degli impianti e/o delle immobilizzazioni in genere. Anche il principio contabile n. 16 stabilisce che costituiscono contributi in conto impianti quelli erogati dallo Stato o da altri Enti e imprese per la realizzazione di iniziative dirette alla costruzione, riattivazione e ampliamento delle immobilizzazioni materiali.

Sotto il profilo civilistico il contributo in conto impianti è rilevato sulla base del **principio di competenza**. Conseguentemente la rilevazione contabile potrà essere eseguita con due diversi metodi e cioè:

- **in diminuzione del costo sostenuto per l'acquisto del bene;**
- **attraverso imputazione al conto economico**

diminuzione del costo sostenuto per l'acquisto del cespite

Chi opererà per questa scelta dovrà calcolare gli ammortamenti sul costo sostenuto al netto del contributo.

Esempio:

acquisto di un nuovo cespite	E.	10.000
- contributo pubblico erogato	E.	<u>4.000</u>
= Valore netto del bene	E.	6.000
ammortamento 20% sul valore netto	E.	1.200

Contabilmente si avranno perciò le seguenti scritture contabili:

Acquisto del cespite:

Diversi	a	fornitori	12.000
Macchinari		10.000	
Erario c/iva		2.000	

Rilevazione del contributo

a. in data della delibera:

Crediti V/.....	a	Contributi in c/impianti	4.000
-----------------	---	--------------------------	-------

b. al momento dell'incasso:

Banca c/c	a	Crediti v/	4.000
-----------	---	-----------------	-------

Detrazione del contributo dal valore storico del cespite

Contributo c/impianti	a	Macchinari	4.000
-----------------------	---	------------	-------

Rilevazione dell'ammortamento

Amm.to macchinari	a	F.do Ammortamento Macchinari	1.200
-------------------	---	------------------------------	-------

imputazione al conto economico

Chi opererà per questa scelta dovrà considerare il contributo a partire dall'esercizio in cui si manifesta il diritto ad ottenerlo, ripartendolo negli esercizi futuri in rapporto alla vita utile del bene per il quale il contributo è stato erogato.

In questo caso, ricorrendo alla tecnica dei "**risconti passivi**", gli ammortamenti verranno calcolati sul costo sostenuto per l'acquisto del bene senza considerare il contributo ricevuto.

Questo metodo, consigliato anche dal principio contabile n. 16, fornisce una più chiara rappresentazione della situazione patrimoniale e del risultato economico.

Esempio:

acquisto di un nuovo cespite	E.	10.000
contributo pubblico erogato	E.	4.000

ammortamento 20%

Contabilmente si avranno perciò le seguenti scritture contabili:

Acquisto del cespite:

Diversi	a	fornitori	12.000
Macchinari			10.000
Erario c/iva			2.000

Rilevazione del contributo

a. in data della delibera:

Crediti V/.....	a	Contributi in c/impianti (conto economico)	4.000
-----------------	---	---	-------

b. al momento dell'incasso:

Banca c/c	a	Crediti v/	4.000
-----------	---	-----------------	-------

Rilevazione dell'ammortamento

Amm.to macchinari	a	F.do Ammortamento Macchinari	2.000
-------------------	---	------------------------------	-------

Rilevazione del risconto passivo

Contributo c/impianti	a	Risconti passivi	3.200
-----------------------	---	------------------	-------

(4.000 : 5 esercizi x 4 esercizi residui. Ne consegue che per ogni esercizio la quota di ricavo di competenza sarà di euro 800)

Aspetti fiscali

In entrambi le situazioni prospettate, l'impatto fiscale non muta. Infatti:

- se il contributo viene interamente iscritto nel conto economico: parteciperà al reddito imponibile in misura proporzionale alle quote di ammortamento del bene dedotte nell'esercizio. Tutto ciò per effetto della citata tecnica contabile dei "risconti passivi";
- se il contributo viene contabilizzato, riducendo il costo di acquisto del bene: parteciperà al reddito imponibile sotto forma di minori quote di ammortamento.

Per completezza, è opportuno ricordare che nel caso in cui un contributo in conto impianti risultasse elargito in misura superiore al costo del bene, la Risoluzione Ministeriale del 31 maggio 2002, n. 162/E, stabilisce che la maggiore differenza andrà contabilizzata come **sopravvenienza attiva tassabile** nell'esercizio in cui inizia il processo di ammortamento dell'impianto.

Sempre ai fini fiscali occorre considerare:

a) l'ipotesi di un contributo concesso in periodi successivi all'entrata in funzione:

In tale ipotesi, l'Associazione Dottori Commercialisti di Milano, ha emanato la norma di comportamento n. 155 che così recita:

«[...] essendo l'ammortamento del bene già iniziato, occorre procedere a ripristinare la correlazione tra processo di ammortamento e concorso del contributo alla formazione del reddito. Di conseguenza la quota del contributo che, se deliberato, avrebbe concorso positivamente alla formazione del reddito negli anni precedenti alla sua deliberazione (ed iscrizione in bilancio) costituisce sopravvenienza attiva [...]».

In sintesi occorrerà:

- ripartire il contributo nel periodo di vita utile del bene;
- rilevare come sopravvenienza attiva la parte di contributo riferibile ad esercizi precedenti a quello in cui il contributo è stato deliberato;
- riscontare (risconto passivo) le quote del contributo di competenza di esercizi successivi.

b) l'ipotesi di cessione del bene:

Anche qui l'Associazione Dottori Commercialisti di Milano, con la medesima norma di comportamento n. 155 ha precisato quanto segue:

«La cessione di un bene, relativamente al quale il contributo erogato in conto impianti sia stato contabilizzato a riduzione del costo di acquisto, genera una plusvalenza o una minusvalenza pari alla differenza tra il corrispettivo percepito e il costo residuo del bene. Qualora il contributo sia stato contabilizzato con il metodo del risconto, la cessione del bene genera, oltre ad una plusvalenza o una minusvalenza pari alla differenza tra il corrispettivo percepito e il costo residuo del bene, un provento pari alla quota di contributo oggetto di risconto non ancora imputata a conto economico [...]. La minore plusvalenza rilevata con il metodo del risconto, rispetto a quella emergente con il metodo dell'imputazione del contributo a riduzione del costo d'acquisto, è pari al valore residuo del risconto che, in sede di cessione del bene, deve essere interamente imputato a conto economico quale provento dell'esercizio. Analoghi risultati si verificano nel caso di realizzo della plusvalenza».

Contributi in conto capitale

Vengono solitamente erogati per consentire alle imprese di acquisire beni non strumentali o per sostenere o aumentare il patrimonio netto. Un esempio tipico di questi contributi sono quelli erogati al potenziamento di uno specifico reparto aziendale.

Per individuare meglio questa categoria residuale di contributi, la giurisprudenza è indirizzata:

- a. in primo luogo, a considerare la qualificazione del contributo (riportata nell'atto che dispone l'assegnazione);
- b. sussidiariamente, qualora la legge o la delibera dell'ente pubblico nulla dica in merito, a verificare la destinazione effettiva del contributo.

Sotto il profilo meramente Civilistico il contributo sarà rilevato in base al principio di competenza. Conseguentemente, con la medesima tecnica del "**risconto passivo**" sarà **imputato al conto economico**: a partire dall'esercizio in cui si manifesta il diritto ad ottenerlo con ripartizione

negli esercizi futuri in rapporto alla pluriennalità dell'intervento per il quale il contributo è stato erogato

Sotto il profilo fiscale il contributo concorrerà, invece, a formare la base imponibile con il **criterio di cassa**, con possibilità di optare per la tassazione in quote costanti nell'esercizio in cui è stato incassato e nei successivi, ma non oltre il quarto. La scelta per la rateizzazione della tassazione si effettua in **"UNICO"**.

CONTRIBUTI MISTI (*in conto esercizio e in conto capitale*)

C.M. n. 46/1996

Anche per effetto della Circolare Ministeriale n. 46/1996, in presenza di contributi misti (in conto esercizio ed in conto capitale), il contribuente dovrà comportarsi come se ricevesse **distinti ed autonomi contributi** in ragione delle diverse tipologie di spese effettivamente sostenute».

Occorrerà, quindi, ripartire gli importi rispettivamente:

- in conto esercizio, imputandoli a ricavi;
- in conto capitale: imputandoli fra le sopravvenienze attive;

in relazione alla percentuale delle diverse spese finanziate (costi o investimenti).

Infine e qualora non sia chiara la ripartizione tra contributi in conto esercizio ed in conto capitale, sarà necessario procedere con criteri di obiettività a seconda dell'utilizzo effettivo del contributo.