



## Contributi alle imprese da enti pubblici

di **Manila Antomarioni\*** e **Giorgio Gentili\*\***

### Principi contabili nazionali e disciplina fiscale delle somme erogate alle aziende dallo Stato o da enti pubblici

**I** contributi erogati alle imprese dallo Stato o da enti pubblici, da un punto di vista aziendale, possono essere distinti, a seconda della loro specifica destinazione, nelle seguenti tre categorie:

- *contributi in conto esercizio*, che hanno la funzione di costituire un abbattimento di costi di esercizio;
- *contributi in conto capitale*, che hanno la funzione di arricchire patrimonialmente l'impresa, ma non sono collegati all'obbligo di effettuare uno specifico investimento;
- *contributi in conto impianti*, che sono specificamente indirizzati all'acquisto di beni ammortizzabili.

Secondo la normativa fiscale, invece, le suddette tipologie si possono raggruppare in due macroclassi:

- contributi spettanti in base a contratto;
- contributi spettanti in base a norma di legge.

Mentre per i primi è irrilevante la natura del contributo, per quelli derivanti dalla legge è la loro natura a determinarne il trattamento fiscale.

I contributi possono essere in denaro o in natura e, in quest'ultimo caso, si considera il valore normale dei beni concessi.

#### CONTRIBUTI SPETTANTI IN BASE A CONTRATTO

Rientrano in questa categoria i contributi che derivano da rapporti contrattuali tra soggetti privati e soprattutto tra imprese.

A prescindere dalla loro natura (conto esercizio, conto capitale o conto impianti), sono considerati **ricavi** di esercizio per l'impresa percipiente e, quindi, concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio di competenza, secondo le modalità di maturazione previste nel contratto.

#### CONTRIBUTI SPETTANTI A NORMA DI LEGGE

Poiché il trattamento fiscale varia in funzione del tipo di contributo, ogni categoria deve essere analizzata separatamente. Per ciascuna di esse, inoltre, è interessante studiare le disposizioni previste dai principi contabili nazionali, confrontandole con la normativa tributaria.

#### CONTRIBUTI IN CONTO ESERCIZIO

#### PRINCIPI CONTABILI E NORMATIVA CIVILISTICA

I contributi in conto esercizio sono accordati alle imprese concessionarie di pubblici servizi (acquedotto, tra-

sporti ecc.) per reintegrare i ricavi, quando particolari clausole impongono prezzi non remunerativi, ovvero per ridurre i costi di esercizio (ad esempio, materie prime).

Tali contributi devono essere rilevati per **competenza** e, poiché hanno natura di integrazione dei ricavi della gestione caratteristica o di quella accessoria, ovvero di riduzione dei relativi costi e oneri, ai sensi dell'art. 2425 del codice civile, devono essere imputati alla voce A.5 del conto economico (*altri ricavi e proventi*).

Quando i contributi sono erogati da un ente pubblico, rileva la **comunicazione all'impresa del decreto di liquidazione del contributo stesso**. Nel caso in cui non vi siano atti formali esterni, rileva il momento in cui risultano verificati tutti gli elementi oggettivi dai quali dipende il diritto dell'impresa al contributo stesso.

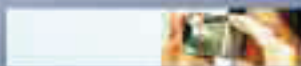
Occorre precisare, inoltre, che i contributi erogati in occasione di fatti eccezionali (ad esempio, calamità naturali) devono essere classificati nella voce E.20, come proventi straordinari.

#### NORMATIVA FISCALE

Secondo le disposizioni del Tuir, i contributi in conto esercizio, erogati da qualunque soggetto, anche diverso dallo Stato o da altri enti pubblici, sono da considerarsi **ricavi** che concorrono a formare il reddito per **competenza**, indipendentemente dalla effettiva percezione del contributo.

Quindi disciplina fiscale e disciplina contabile coincidono. Il principio di competenza va valutato secondo il criterio della **certezza del diritto al contributo**, cioè il contributo sarà imputato solo quando l'impresa acquisirà il diritto all'erogazione dello stesso secondo ragionevole certezza, in applicazione del principio di prudenza.

La circolare ministeriale 27 maggio 1994 n. 73/E, in tema di *contributi regionali* (e di contributi in conto impianti), precisa che ai fini dell'individuazione del periodo d'imposta nel quale sono fiscalmente rile-



Sommiamo relazioni. Sottraiamo ostacoli. Moltiplichiamo idee. Condividiamo esperienze.

DAL PRIMO ORGANIZZATORE DIRETTO  
DI FIERE D'ITALIA, 365 GIORNI DI  
GRANDI EVENTI.

2008

**GENNAIO**

- 18-19-20 **Vivita Casa** - Mostra del settore. Evento moda mercato. Selezione di arredo design e moderno
- 25-26-27 **Prodotti e servizi per la casa gli spazi**
- 25-26-27 **Vicenza Weekend Design** - Tendenza e attivazione per il design libero e libero
- 26-27 **Progetto Fausto** - Mostra internazionale di impianti ed attrezzature per la produzione di calore in campo della combustione di legno

**FEBBRAIO**

- 7-18 **Fieraagrofood** - Fiera internazionale italiana della necessità, del servizio dei prodotti per l'agricoltura e la zootecnia
- 22-24 **Fiera "Il nuovo club"** - Internazionali congressi & trade show for fitness, wellness ed impianti club

**MARZO**

- 5-8 **Sanaster** - Salone internazionale italoamericano di medicina e benessere, di cosmesi e per l'efficienza

**APRILE**

- 3-7 **Vitality** - Salone internazionale del vino e dei distillati
- 3-7 **Sel** - Salone internazionale dell'auto d'alta tecnologia e qualità
- 3-7 **Cooltech** - Salone internazionale delle macchine per la viticoltura, enologia e tutte le strategie coltivate al mondo
- 19-20 **Model Expo Italy** - Fiera del modellismo
- 19-20 **Elettroexpo** - Mostra mercato di elettronica, software, strumentazione, componentistica elettronica

**MAGGIO**

- 2-4 **Verona Mineral Show Gem Jewelry** - Mostra di pietre preziose, pietre dure, pietre sintetiche, fossili e minerali, oggettistica in pietra
- 15-17 **Selenexpo** - Mostra e convegno internazionale su energia rinnovabile e generazione distribuita
- 15-17 **Greenbuilding** - Mostra e convegno internazionale su efficienza energetica e architettura sostenibile
- 21-22 **Autonomous Dealer Day** - Informazioni, strategie, strumenti per la commercializzazione subalternativa
- 23-25 **Veronaffil 1** - Manifattura filarica, numerica, sartoria

**SETTEMBRE**

- 18-22 **Attitare il Tempo** - Convegno internazionale del tempo

**OTTOBRE**

- 3-5 **Mammamas** - Mostra internazionale di mammaplastica design e tecnologia
- 16-20 **Art Verona** - Fiera d'arte moderna e contemporanea
- 21-21 **CRBA** - Expo business forum internazionale conferenze, networking, energia, ambiente
- 21-22 **MCN** - Mostra convegno internazionale della nanotecnologia italiana
- 21-22 **SAVE** - Mostra convegno internazionale delle soluzioni e applicazioni verticali di automazione, strumentazione, servizi
- 21-22 **HOME & BUILDING** - Mostra convegno internazionale della concezione & building technologies

**NOVEMBRE**

- 6-9 **Fieracavalli** - Fiera internazionale dei cavalli e valore delle attrezzature delle attività equestre
- 20-22 **Big Day** - Mostra convegno del settore cartoleria con fiera di prodotti ufficio casa scuola
- 20-22 **Ab & Orienta** - Scuola, benessere, benessere e lusso
- 28-30 **Veronaffil 2** - Manifattura filarica, numerica, sartoria
- 29-30 **Elettroexpo** - Mostra mercato di elettronica, software, strumentazione, componentistica elettronica

**DICEMBRE**

- 5-7 **Verona Mineral Show Gem Shop** - Mostra di pietre preziose, pietre dure, pietre sintetiche, fossili e minerali, oggettistica in pietra

**MANIFESTAZIONI ALL'ESTERO**

- 15 **Vitality India - Mumbai** - Salone del vino italiano di qualità
- Genova **Genova**
- 17 **Vitality India - New Delhi** - Salone del vino italiano di qualità
- Genova **Genova**
- 11-12 **Vitality US Tour - Miami** - Salone del vino italiano di qualità
- Febbraio **Febbraio**
- 11 **Vitality US Tour - Palm Beach** - Salone del vino italiano di qualità
- Febbraio **Febbraio**
- 2-6 **Ab & Orienta / AMIA Madrid** - Scuola, benessere, benessere e lusso
- Aprile **Aprile**
- 6-10 **Vitality Russia - Mosca** - Salone del vino italiano di qualità
- Giugno **Giugno**
- 12 **Vitality Russia - San Pietroburgo** - Salone del vino italiano di qualità
- Giugno **Giugno**
- Giugno **Sanaster Tour Russia - Krasnodar** - Workshop business meeting tra aziende italiane e aziende locali del territorio ospitante
- Settembre **Sanaster Tour Kazakistan** - Workshop e business meeting tra aziende italiane e aziende locali del territorio ospitante
- Settembre **Settembre**
- 16-18 **Mammamas USA / Stovazzo** - Mostra internazionale di mammaplastica design e tecnologia
- Ottobre **Ottobre**
- 27 **Vitality US Tour - Chicago** - Salone del vino italiano di qualità
- Ottobre **Ottobre**
- 29 **Vitality US Tour - New York** - Salone del vino italiano di qualità
- Ottobre **Ottobre**
- 30 **Vitality US Tour - Washington D.C.** - Salone del vino italiano di qualità
- Ottobre **Ottobre**
- Novembre **Vitality Japan - Tokyo** - Salone del vino italiano di qualità
- Novembre **Novembre**
- Novembre **Vitality China - Shanghai** - Salone del vino italiano di qualità

LENDINGO DAL 1991 A OGGI



vanti detti proventi, occorre far riferimento all'art. 109 del Tuir (competenza), avendo riguardo anche alla disciplina civilistica e ai principi contabili.

Se nell'esercizio di competenza non è ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, i componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni.

I caratteri della certezza e obiettività determinabilità sono insiti nel fatto che sia possibile, sulla base della specifica previsione legislativa, verificarne la spettanza e la quantificazione (Ris. Min. 22 novembre 1978, n. 9/951) e che la determinabilità deve essere intesa nel senso di valutazione estimativa fatta non con criteri soggettivi, bensì con criteri che siano suffragati da elementi oggettivi (Ris. Min. 22 ottobre 1991, n. 9/2490).

Quindi, qualora vi sia una discrasia temporale tra sostenimento dei costi e ottenimento del contributo (ad esempio il contributo è deliberato in un esercizio successivo a quello di manifestazione dei costi), i primi de-

vono essere contabilizzati nel periodo in cui vengono sostenuti, mentre il contributo dovrà essere rilevato quando sia divenuto certo e costituirà un ricavo da inserire nella voce A. 5 (altri ricavi e proventi) del conto economico.

Questa conclusione può trarsi alla luce della diversa concezione di "competenza" che il legislatore fiscale ha rispetto alle disposizioni del codice civile. Infatti, se civilisticamente si fa riferimento al principio di correlazione costi-ricavi, fiscalmente esso risulta essere troppo approssimativo (un rapporto con un cliente o un fornitore può presentare più di un momento a fronte del quale considerare maturato il corrispondente elemento reddituale).

A fronte di tale inadeguatezza la legislazione fiscale è subentrata a specificare il concetto di competenza: i criteri di imputazione a periodo sono stati collegati, per le più importanti operazioni commerciali, a vicende oggettivamente controllabili o di cui resta traccia a posteriori, come la stipula dell'atto e la consegna del bene o l'ultimazione di un servizio.

La correlazione costi-ricavi è un

criterio tendenziale e approssimativo anche nell'economia aziendale, vista la progressiva crescita di costi non direttamente collegabili a specifici ricavi, ma all'azienda nel suo complesso, non solo su un piano amministrativo, commerciale e organizzativo, ma anche su quello degli investimenti e della ricerca scientifica. Spesso è assolutamente aleatorio indicare ai ricavi di quale arco temporale può considerarsi collegato un particolare costo, che quindi deve inevitabilmente essere imputato all'esercizio in cui si manifesta.

Dunque la correlazione costi-ricavi è troppo imprecisa rispetto alle esigenze del diritto tributario d'impresa, dove ogni componente reddituale derivante da specifici rapporti con terzi assume rilevanza fiscale secondo regole autonome. Anche quando mancano disposizioni specifiche sulla competenza, occorre avere riferimento ai rapporti giuridici con la singola controparte, proprio per la maggiore semplicità di questo criterio rispetto alla correlazione costi-ricavi, che spesso comporta indagini complesse sulla destinazione che l'impresa intende dare ai propri acquisti.

## CONTRIBUTI IN CONTO ESERCIZIO

VOCE DI BILANCIO	CRITERIO CIVILISTICO/CONTABILE	CRITERIO FISCALE	MOMENTO DI RILEVAZIONE
CE - A. 5 - Altri ricavi e proventi	<b>Principio di competenza</b> - vale il criterio di correlazione costi - ricavi se costi e ricavi si manifestano nello stesso esercizio.	<b>Principio di competenza</b> (art. 109 Tuir): costi e ricavi devono essere contabilizzati quando la loro esistenza è certa e sono determinabili nel loro ammontare.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Rileva la comunicazione all'impresa del <b>decreto di liquidazione del contributo</b> da parte dell'ente;</li> <li>• se manca un atto formale esterno rileva il momento in cui risultano <b>verificati tutti gli elementi oggettivi</b> dai quali dipende il diritto al contributo;</li> <li>• in presenza di condizione risolutiva valgono le regole di cui sopra e, se questa si verifica, l'impresa deve restituire il contributo;</li> <li>• in presenza di condizione sospensiva rileva il momento in cui l'ente erogante, dopo aver verificato la sussistenza dei requisiti necessari, emette formale delibera.</li> </ul>

## CONTRIBUTI IN CONTO CAPITALE

### PRINCIPI CONTABILI

I principi contabili nazionali trattano la contabilizzazione dei contributi in conto capitale nel documento n. 16, dedicato alla valutazione delle immobilizzazioni materiali.

A tal proposito è opportuno chiarire che, secondo il principio contabile, parlare di contributo in conto impianti è equivalente a parlare di contributo in conto capitale commisurato al costo del bene ammortizzabile al quale si riferisce.

Ciò premesso, il principio contabile definisce i contributi in conto capitale come le somme erogate dallo Stato e da altri enti a imprese per la realizzazione di iniziative dirette alla costruzione, riattivazione e ampliamento di immobilizzazioni materiali, commisurati al costo delle stesse.

Solitamente l'impresa che beneficia di questi contributi ha il vincolo di non distogliere dall'uso previsto per un determinato periodo di tempo, stabilito dalle leggi che li concedono, le immobilizzazioni materiali cui si riferiscono.

La rilevazione dei contributi in conto capitale avviene mediante accredito al conto economico gradatamente sulla vita utile dei cespiti, poiché assimilabili a ricavi differiti. Tale criterio di valutazione può essere applicato con due metodi di contabilizzazione:

- i contributi sono imputati al conto economico alla voce A.5 (*altri ricavi e proventi*) e vengono rinviati per competenza economica agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione di risconti passivi; in questo caso gli ammortamenti sono calcolati sul costo lordo dei cespiti (metodo più trasparente);
- i contributi vengono portati a riduzione del costo dei cespiti a cui essi si riferiscono, quindi sono imputati al conto economico solo ammortamenti determinati

sul costo netto del cespite.

La teoria che giustifica tale criterio si fonda, tra le altre ragioni, sul fatto che i contributi si riferiscono e sono commisurati al costo dei cespiti e, in quanto tali, devono partecipare alla formazione del reddito dell'esercizio nel rispetto del **principio di competenza economica**.

L'inserimento del contributo tra le passività in un'apposita voce dei risconti passivi, da ridursi ogni periodo con accredito al conto economico, lascia inalterato il costo, ma produce gli stessi effetti sull'utile dell'esercizio e sul patrimonio netto della rilevazione di cui al punto 2.

L'iscrizione dei contributi in bilancio avviene nel momento in cui **esiste la ragionevole certezza che le condizioni previste per il riconoscimento del contributo sono soddisfatte e che i contributi saranno, quindi, erogati** (cioè se esiste una formale delibera di erogazione da parte dell'ente portata a conoscenza dell'impresa, delibera che fa seguito all'accertamento del rispetto dei parametri necessari per ottenere l'erogazione del contributo da parte dell'ente).

### RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO

I contributi vengono accreditati al conto economico gradatamente in relazione alla residua possibilità di utilizzazione dei beni cui si riferiscono, quindi vengono esposti in bilancio come minor valore di tali cespiti (e minori quote di ammortamento), ovvero in una voce del passivo tra i risconti (a rettifica del ricavo inserito in A.5 del conto economico). Inoltre, in *nota integrativa* occorre indicare:

- l'ammontare delle richieste di contributo in corso, se di ammontare significativo;
- i contributi ricevuti e il metodo di contabilizzazione. Se contabilizzati come riduzione del costo vanno evidenziati il costo lordo e il contributo;
- le restrizioni o i vincoli al libero uso dei cespiti che tali contribu-

ti comportano. Se le clausole di concessione del contributo indicano che l'inosservanza delle clausole che prevedono restrizioni o vincoli comporta la possibilità per l'ente erogatore del richiamo del contributo, tale fatto deve essere chiaramente indicato nella nota integrativa;

- per eventuali contributi iscritti in precedenti esercizi direttamente tra le voci del patrimonio netto, il cui realizzo correlato al processo di ammortamento dei cespiti non si è ancora completato, è necessario indicare l'importo del contributo corrispondente all'ammontare dei cespiti non ancora ammortizzati alla data di bilancio. Esso rappresenta la quota che non sarebbe ancora stata accreditata al conto economico se l'impresa avesse riconosciuto il contributo gradatamente sulla vita utile del cespite contabilizzandolo a riduzione del costo, ovvero tra le passività nei risconti passivi, da stornarsi con accredito graduale a conto economico. Per differenza tra contributo totale (al netto delle relative imposte) e il predetto ammontare, si potrà ricavare l'importo che sarebbe già stato accreditato al conto economico tramite il predetto trattamento contabile.

### NORMATIVA FISCALE

A differenza di quanto avviene nei principi contabili, il legislatore fiscale distingue il trattamento dei contributi in conto capitale da quelli in conto impianti.

### CONTRIBUTI IN CONTO IMPIANTI

I contributi destinati specificamente all'acquisto di beni ammortizzabili non costituiscono né sopravvenienze attive né ricavi e concorrono alla formazione del reddito, come contributi in conto impianti, in base al **principio di competenza**.

Fiscalmente l'imputazione al reddito può avvenire in base a due si-

stemi di contabilizzazione del contributo e dell'impianto: al **netto** e al **lordo**.

Nel caso in cui il costo di acquisto del bene cui il contributo si riferisce sia contabilizzato al netto dello stesso, il contributo concorre alla formazione del reddito sotto forma di minori quote di ammortamento deducibili nei periodi d'imposta di durata del processo di ammortamento.

Se il costo di acquisto del bene è contabilizzato al lordo del contributo, quest'ultimo, risultante tra i componenti positivi di reddito, concorre alla formazione del risultato economico sotto forma di quote di risconto passivo proporzionalmente corrispondenti alle quote di ammortamento dedotte in ciascun

esercizio.

In questa seconda ipotesi, qualora la quota di ammortamento imputata al conto economico sia superiore a quella fiscalmente ammessa in deduzione (ad esempio nel bilancio non si applicano i coefficienti ministeriali di ammortamento), occorrerà effettuare, oltre al rinvio della deduzione di detta eccedenza, anche il rinvio della tassazione della parte di contributo imputata al conto economico ad essa proporzionalmente corrispondente.

Diversamente, qualora l'ammortamento riconosciuto fiscalmente sia superiore a quello stanziato in sede civilistica, la quota di contributo proporzionale a tale maggiore ammortamento dovrà concorrere alla formazione del reddito d'impre-

sa, ancorché non imputata al conto economico.

Può accadere che il contributo venga deliberato in un **esercizio successivo** a quello in cui il bene è stato acquistato e in cui ne è iniziato l'utilizzo. In tale ipotesi, la quota del contributo che, se deliberato, avrebbe concorso positivamente alla formazione del reddito negli anni precedenti alla sua deliberazione e iscrizione in bilancio, costituisce una **sopravvenienza attiva**, imponibile nell'esercizio in cui esso è deliberato.

Infine, se l'importo del contributo è superiore al costo dell'impianto, l'eccedenza costituisce una sopravvenienza attiva, tassabile nel periodo d'imposta in cui inizia il processo di ammortamento.

## CONTRIBUTI IN CONTO IMPIANTI

VOCE DI BILANCIO	CRITERIO CIVILISTICO/CONTABILE	CRITERIO FISCALE	MOMENTO DI RILEVAZIONE
1) SP - B II - Immobilizzazioni materiali (costo storico al netto del contributo) e CE - B 10) Ammortamenti e svalutazioni (minori ammortamenti); 2) CE - A 5 - Altri ricavi e proventi (tot. contributo) e SP - D) Ratei e risconti passivi (quota di contributo non di competenza)	<b>Principio di competenza:</b> i contributi si riferiscono e sono commisurati al costo dei cespiti, per questo vengono contabilizzati tenendo conto della vita utile dei beni cui afferiscono (OIC 16). Se il contributo viene erogato in un esercizio successivo a quello in cui il bene è stato acquistato e ne è stato iniziato l'utilizzo, la quota di contributo che, se deliberato avrebbe concorso positivamente alla formazione del reddito negli anni precedenti alla sua deliberazione, costituisce una sopravvenienza attiva (CE - E. 20) nell'esercizio in cui è deliberato.	<b>Principio di competenza</b> (come per OIC 16).	L'iscrizione in bilancio avviene quando esiste la ragionevole certezza che le condizioni previste per il riconoscimento del contributo sono soddisfatte e che avverrà l'erogazione ( <b>formale delibera di erogazione che fa seguito all'accertamento del rispetto dei parametri necessari per ottenere il contributo da parte dell'ente</b> ).

## CONTRIBUTI IN CONTO CAPITALE

Per questo tipo di contributi (considerati genericamente una forma di arricchimento patrimoniale per l'impresa) rileva il momento in cui entrano nella **disponibilità materiale e giuridica del percettore**, ovvero **nel momento dell'incasso**.

Per la contabilizzazione del contributo, si contemplan i seguenti casi:

- in generale essa avviene al ricevimento del contributo (assoggettato a ritenuta del 4% se proveniente da regioni, province, comuni e altri enti pubblici e se non destinato all'acquisto di beni ammortizzabili materiali e immateriali);
- in caso di condizione risolutiva (ossia che pone in capo all'azienda un obbligo da realizzarsi suc-

cessivamente alla concessione dei contributi), questa non influisce sulla imputazione dei contributi nel reddito di esercizio; nel caso l'impresa non ottemperi all'obbligo previsto, la restituzione dei contributi sarà considerata come sopravvenienza passiva;

- in caso di condizione sospensiva (ossia quando il diritto al contributo si perfeziona solo dopo il

mantenimento delle condizioni poste) i contributi, anche se già incassati, vanno considerati dei debiti fino a che non vengano sciolte le condizioni.

Essi costituiscono una **sopravvenienza attiva** e possono concorrere alla formazione del reddito o interamente nell'esercizio in cui sono incassati, o in quote costanti, in questo e nei successivi esercizi, ma non oltre il quarto.

I costi relativi al progetto che il contributo in conto capitale va a finanziare devono rilevarsi secondo competenza, a prescindere dal momento in cui avverrà l'erogazione del contributo.

Quando esiste un collegamento tra il contributo e un progetto di investimento (non riconducibile specificamente a una immobilizzazione materiale), il contributo in conto capitale può essere assimilato a

un contributo in conto impianti, quindi trattato secondo il principio di competenza e proporzionalmente imputato agli esercizi di vita utile dei beni per i quali esso è stato erogato. Normalmente questo si verifica quando l'ente finanziatore, prima di concedere il contributo, richiede un rendiconto del complesso degli investimenti effettuati, a fronte dei quali si fa domanda di sovvenzionamento.

### CONTRIBUTI IN CONTO CAPITALE (relativi a progetti di investimento definiti)

VOCE DI BILANCIO	CRITERIO CIVILISTICO/CONTABILE	CRITERIO FISCALE	MOMENTO DI RILEVAZIONE
1) SP - B II - Immobilizzazioni materiali (costo storico al netto del contributo) e CE - B 10) Ammortamenti e svalutazioni (minori ammortamenti); 2) CE - A 5 - Altri ricavi e proventi (tot. contributo) e SP - D) Ratei e risconti passivi (quota di contributo non di competenza)	Non c'è un principio contabile o una norma civilistica che li disciplina. Se il contributo è riconducibile a beni ammortizzabili sarà rilevato come disposto nel paragrafo precedente, "spalmando" proporzionalmente il contributo su ciascuna immobilizzazione che esso finanzia, in applicazione del principio di competenza.	Come per contributi in conto impianti.	Come per contributi in conto impianti.

### CONTRIBUTI IN CONTO CAPITALE A FONDO PERDUTO (senza la presentazione di un progetto)

VOCE DI BILANCIO	CRITERIO CIVILISTICO/CONTABILE	CRITERIO FISCALE	MOMENTO DI RILEVAZIONE
CE - E.20 - Proventi straordinari	Sono considerati sopravvenienze attive di competenza interamente dell'esercizio in cui vengono percepiti.	Principio di cassa: sono considerati sopravvenienze attive, la cui tassazione può avvenire interamente nell'esercizio di incasso o, in quote costanti, in quello e nei successivi, ma non oltre il quarto.	Rileva il momento dell'incasso.

### CONTRIBUTI A DESTINAZIONE MULTIPLA

Con riguardo alle ipotesi di contributi accordati in relazione a piani di investimento complessi che comprendono sia spese di acquisizione di beni strumentali ammortizzabili, sia spese di diversa natura (consulenze, studi di fattibilità, indagini di mercato ecc.), l'applicazione delle

regole fiscali proprie del contributo in conto impianti è possibile solo se il contributo in conto impianti è determinato come percentuale delle spese ammesse al beneficio o in base ad altri criteri obiettivi che ne consentano la ripartizione tra l'una e l'altra categoria di spesa. Diversamente, l'intero importo del contributo erogato deve essere assoggettato alla di-

sciplina dei contributi in conto capitale o in conto esercizio a seconda della natura dell'altra tipologia di spesa sovvenzionata dal contributo erogato. ■

*\*Studio Franguelli Di Diego Zagaglia di Ancona*

*\*\*"Hepta Consulenza Srl" di San Severino Marche (Mc)*