



STRUMENTI

LA DISCIPLINA CIVILISTICA E FISCALE DEI CONTRIBUTI

Data ultimo aggiornamento: 12 maggio 2020

INDICE

LA DISCIPLINA CIVILISTICA E FISCALE DEI CONTRIBUTI

1. DEFINIZIONI.....	3
2. CONTRIBUTI IN CONTO ESERCIZIO	3
2.1 Aspetti civilistici-contabili	3
2.2 Aspetti fiscali.....	4
3. CONTRIBUTI IN CONTO CAPITALE.....	5
3.1 Aspetti civilistici-contabili	5
3.2 Aspetti fiscali.....	6
4. CONTRIBUTI IN CONTO IMPIANTI.....	7
4.1 Aspetti civilistici-contabili	7
4.2 Aspetti fiscali.....	9
5. CONTRIBUTI MISTI.....	10

LA DISCIPLINA CIVILISTICA E FISCALE DEI CONTRIBUTI

a cura di CLA Consulting S.r.l

1. DEFINIZIONI

I contributi costituiscono proventi in denaro o in natura. La fonte da cui traggono origine può essere, tipicamente:

- una disposizione normativa;
- una clausola contrattuale.

A seconda della relativa natura, i contributi possono avere la finalità di:

- compensare i costi aziendali, riducendo la loro incidenza reddituale;
- integrare i ricavi;
- agevolare l'acquisizione di beni ammortizzabili;
- incrementare genericamente il patrimonio netto dell'azienda.

La specifica finalità cui i contributi sono (idealmente) destinati consente di classificare gli stessi in:

- **contributi in conto esercizio** (se sono erogati per ridurre l'incidenza dei costi aziendali e/o per "sostituire" mancati ricavi);
- **contributi in conto capitale** (se sono diretti alla costruzione, riattivazione ed ampliamento di immobilizzazioni materiali);
- **contributi in conto impianti** (se sono finalizzati all'acquisizione di beni ammortizzabili);
- **contributi misti** (se hanno una natura "ibrida" rispetto alle precedenti tipologie).

2. CONTRIBUTI IN CONTO ESERCIZIO

2.1 ASPETTI CIVILISTICI-CONTABILI

I contributi in conto esercizio sono diretti a **ridurre i costi d'esercizio** (ad esempio, riduzione dei costi delle materie prime) ovvero ad **integrare i ricavi** (ad esempio, integrazioni dei prezzi).

Questi contributi devono essere rilevati in bilancio nell'esercizio di **competenza** e possono essere classificati nelle seguenti voci del conto economico:

- A5) "Altri ricavi e proventi", se integrano i ricavi (ovvero riducono costi) della gestione caratteristica o delle gestioni accessorie (esclusa quella finanziaria);
- C17) "Interessi e altri oneri finanziari", con segno negativo, se riducono costi di natura finanziaria (tipicamente gli interessi passivi) di competenza dell'esercizio;
- C16) "Altri proventi finanziari", se riducono costi di natura finanziaria (tipicamente gli interessi passivi) di competenza di esercizi precedenti;
- E20) "Proventi straordinari", se sono connessi a eventi eccezionali.

La scrittura contabile di rilevazione dei contributi in conto esercizio è la seguente:

		Crediti v/soggetto erogante	a	Contributi c/esercizio		...
--	--	-----------------------------	---	------------------------	--	-----

2.2 ASPETTI FISCALI

Ai fini IRES, sono considerati “ricavi”:

- i **contributi in denaro**, ovvero il valore normale di quelli in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a **contratto**¹;
- i **contributi** spettanti esclusivamente in **conto esercizio a norma di legge**².

L'elemento distintivo tra i contributi spettanti “in base a contratto” e quelli spettanti “a norma di legge” risiede nel fatto che i primi hanno **natura corrispettiva**, mentre i secondi sono svincolati da rapporti contrattuali di natura sinallagmatica, ma sono riconducibili a **specifiche disposizioni normative** che ne regolano l'erogazione.

A titolo esemplificativo, sono stati classificati tra i “contributi in conto esercizio”:

- le somme erogate a favore di un ente ecclesiastico per sostenere il “*funzionamento dell'ateneo o comunque per realizzare attività non classificabili tra gli investimenti*” e per assicurare allo stesso la possibilità di svolgere l'attività accademica in **condizioni di equilibrio di bilancio**³;
- i **finanziamenti a fondo perduto** (e quindi senza obbligo di restituzione a carico dell'impresa beneficiaria⁴);
- i contributi erogati dalle ASL alle farmacie private per la **copertura delle spese** di partecipazione ai programmi di medicina preventiva e di educazione sanitaria⁵;
- i contributi erogati dai Comuni alle imprese concessionarie di autoservizi per il trasporto urbano degli alunni delle scuole (scuolabus)⁶.

Al pari di ogni altro ricavo, i contributi in conto esercizio concorrono a formare il reddito d'impresa per competenza (articolo 109, comma 1, TUIR), ovvero nell'esercizio in cui è sorto con **certezza** il diritto al relativo riconoscimento.

Ai fini dell'individuazione dell'esercizio di competenza, non è possibile individuare regole di generale applicazione. A titolo esemplificativo è stato osservato che:⁷

- per i contributi erogati da un **ente pubblico**: assume rilevanza il momento in cui il soggetto destinatario dei contributi ha avuto **conoscenza dell'importo liquidato**, così come risultante dal decreto di liquidazione emesso dall'ente erogante. La conoscenza del soggetto beneficiario si ha mediante la **notificazione del provvedimento** (nel caso in cui il decreto di

¹ Articolo 85, comma 1, lettera g), TUIR.

² Articolo 85, comma 1, lettera h), TUIR.

³ Risposta Agenzia delle Entrate all'interpello 15/07/2019 n. 238.

⁴ Corte di Cassazione, sentenza 21/03/2019 n. 7950.

⁵ Risoluzione ministeriale 26 giugno 2000 n. 96/E.

⁶ Risoluzione ministeriale 12 ottobre 1979 n. 8/1619.

⁷ Si vedano la risoluzione ministeriale del 4/5/79 n. 9/606 e la circolare ministeriale del 27/5/94 n. 73/E.

liquidazione abbia natura recettizia), ovvero la **pubblicazione di questo provvedimento** (nel caso in cui il decreto di liquidazione non abbia natura recettizia)⁸;

- per i contributi caratterizzati da una **procedura di liquidazione** che non si estrinseca in atti formali ed esterni: rileva il momento in cui sono verificati tutti gli **elementi oggettivi** da cui dipende il diritto dell'imprenditore al riconoscimento del contributo;
- per i contributi sottoposti a **condizione risolutiva**: rileva il momento della relativa **concessione**, fatta salva l'eventuale restituzione qualora si dovesse verificare la condizione risolutiva;
- per i 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 clausole (condizioni) a cui è subordinata l'erogazione dei contributi.

3. CONTRIBUTI IN CONTO CAPITALE

3.1 ASPETTI CIVILISTICI-CONTABILI

i **contributi in conto capitale** sono erogati per favorire il **generico potenziamento** della struttura patrimoniale dell'impresa ovvero per **permettere la copertura delle perdite di esercizio**, senza che la loro erogazione sia collegata all'onere dell'effettuazione di uno specifico investimento in beni strumentali⁹.

A titolo esemplificativo, sono classificabili tra i "contributi in conto capitale":

- **i contributi europei erogati per la ristrutturazione e l'adeguamento di impianti obsoleti alle norme europee** (Corte di Cassazione 17/01/2011 n. 781);
- **i contributi finalizzati alla costruzione di opere di ristrutturazione su un immobile già esistente da adibire ad azienda agricola** (Corte di Cassazione, 18/11/2015 n. 23555).

I contributi in conto capitale devono essere:

- iscritti in bilancio nel momento in cui esiste una **ragionevole certezza** che le condizioni previste per il relativo riconoscimento degli stessi sono state soddisfatte;
- imputati in conto economico gradualmente in relazione alla **residua possibilità di utilizzazione dei cespiti** a cui si riferiscono.

A livello contabile, i contributi possono essere rilevati attraverso una delle seguenti modalità¹⁰:

- come componente reddituale positivo (anticipato) tra gli "**altri ricavi e proventi**" (voce A5) da rinviare per competenza agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione di risconti passivi;
- a diretta riduzione del costo dei cespiti a cui si riferiscono (in questo caso, al conto economico sono imputati solo ammortamenti determinati sul costo netto del cespite).

⁸ A titolo esemplificativo, nella risoluzione 22 luglio 1993 n. 6/023 è stata riconosciuta la riconducibilità dei contributi erogati dalla CEE a copertura dei costi d'esercizio tra quelli in "conto esercizio", con conseguente tassazione per competenza ai sensi dell'articolo 109 del TUIR.

⁹ In tal senso: Cass., Sez. 5, sentenza n. 13734 del 06/07/2016.

¹⁰ Per l'iscrizione in conto economico dei contributi in conto capitale si veda anche la sentenza della Corte di Cassazione, Sez. civile, 21 marzo 2019 n. 7950.

3.2 ASPETTI FISCALI

I contributi in conto capitale sono disciplinati dall'articolo 88, comma 1, lettera b), del TUIR, il quale dispone quanto segue: *“b) i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, esclusi i contributi di cui alle lettere g) e h) del comma 1 dell'art. 85 e quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato. Tali proventi concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi ma non oltre il quarto”*.

I contributi in conto capitale, costituendo sopravvenienze attive, concorrono a formare il reddito d'impresa secondo un **principio di cassa**.

E', tuttavia, prevista la facoltà di tassare questi componenti di reddito in un numero massimo di **cinque quote di pari importo**, a decorrere dal periodo d'imposta del relativo **incasso**. La scelta per il differimento della tassazione e per il numero di quote costanti deve essere effettuata compilando un apposito prospetto della dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio in cui i proventi sono incassati.

A livello operativo, nell'ipotesi in cui si dovesse decidere di rateizzare la tassazione del provento, potranno verificarsi le seguenti situazioni:

- il contributo è stato contabilizzato come ricavo (anticipato) da riscontare: in questo caso non è necessario operare variazioni fiscali se c'è coincidenza tra le quote imponibili nei singoli esercizi e le quote che concorrono a formare il reddito civilistico con riferimento agli stessi esercizi (viceversa, mancando questa coincidenza, sarà necessario operare le opportune variazioni in “aumento” ovvero in “diminuzione”);
- il contributo è stato contabilizzato come ricavo interamente di competenza dell'esercizio: in questo caso è necessario operare le opportune variazioni fiscali al fine di rinviare la tassazione di una frazione del contributo.

Analogamente, nell'ipotesi in cui si dovesse decidere di tassare il contributo interamente nell'esercizio del relativo incasso, il comportamento che il soggetto percipiente deve tenere in sede di dichiarazione dei redditi può differire in funzione della tecnica adottata all'atto della contabilizzazione. Infatti:

- se il contributo è stato contabilizzato come ricavo (anticipato) da riscontare: è necessario operare una variazione “in aumento” pari alla frazione di contributo che concorre a formare il risultato economico (civilistico) degli esercizi futuri;
- se il contributo è stato contabilizzato come ricavo interamente di competenza dell'esercizio: non è necessario operare alcuna variazione fiscale.

Il concetto di **incasso** deve essere inteso in senso **giuridico**, ovvero come momento in cui si verifica l'acquisizione definitiva del diritto al contributo. Pertanto, se l'incasso (in senso materiale) è provvisorio e la definitiva acquisizione del contributo è sottoposta a condizione sospensiva, il momento fiscalmente rilevante è quello (successivo) del verificarsi della condizione.

Da quanto sopra deriva che:

- non vi è mai momento impositivo prima dell'incasso (dato che i contributi in conto capitale e le liberalità sono tassati per cassa anziché per competenza);
- possono verificarsi delle ipotesi (ad esempio incasso sottoposto a condizione sospensiva) relativamente alle quali il momento impositivo è postergato rispetto all'incasso. In questo caso,

l'importo incassato costituisce (fino al verificarsi della condizione sospensiva) un mero debito per il soggetto percipiente.

Nell'ipotesi in cui l'incasso non avvenga in unica soluzione, bensì in "tranche", ogni distinta "tranche" deve essere considerata un autonomo evento rilevante quale momento impositivo.

4. CONTRIBUTI IN CONTO IMPIANTI

4.1 ASPETTI CIVILISTICI-CONTABILI

Sono considerati "in conto impianti" i contributi la cui concessione è specificamente condizionata dalla legge all'acquisizione di **beni strumentali ammortizzabili**, quale che sia la relativa modalità di erogazione (attribuzione di somme di denaro, riconoscimento di crediti d'imposta).

Questi componenti positivi di reddito costituiscono una sottospecie dei contributi in conto capitale¹¹.

Il principio contabile OIC n. 16 consente di rilevare i contributi in conto impianti nel momento in cui sussiste una **ragionevole certezza** che le condizioni previste per il relativo riconoscimento sono state soddisfatte

Nello specifico, è prevista la possibilità di adottare uno dei seguenti metodi:

- **metodo diretto:** in questo caso i contributi sono portati a **diretta riduzione del costo delle immobilizzazioni materiali** a cui si riferiscono (così facendo nel conto economico saranno imputate quote di ammortamento calcolate sul valore dell'immobilizzazione materiale al netto dei contributi);
- **metodo indiretto:** in questo caso i contributi sono imputati al conto economico in corrispondenza della voce A5 ("altri ricavi e proventi") e sono rinviati per **competenza** agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione di "**risconti passivi**" (così operando a conto economico saranno imputati, da un lato, gli ammortamenti calcolati sul costo lordo delle immobilizzazioni materiali e, dall'altro, gli "altri ricavi e proventi" per la quota di contributo di competenza dell'esercizio).

L'iscrizione del contributo in un'apposita voce tra i risconti passivi (da ridursi ogni periodo con accredito al conto economico) lascia inalterato il costo dell'immobilizzazione, ma produce gli stessi effetti sull'utile dell'esercizio e sul patrimonio netto della contabilizzazione del contributo come riduzione del costo.

A prescindere dalla modalità di contabilizzazione adottata (metodo diretto o indiretto), l'impatto reddituale complessivo è il medesimo in entrambi i casi.

Esempio n. 1 (iscrizione del contributo tra i "ricavi anticipati")

Si consideri il seguente esempio (da cui si esclude l'IVA per semplicità espositiva):

- costo storico di un macchinario acquistato nel 2020 = 200.000;
- coefficiente di ammortamento = 10%;
- contributo in conto impianti concesso nel 2020 = 27.500.

Le scritture contabili sono le seguenti:

¹¹ Cassazione civile, sez. 5, sentenza n. 30811/2017.

a) acquisto del macchinario

		Macchinario	a	Debiti v/fornitori		200.000
--	--	-------------	---	--------------------	--	---------

b) rilevazione del contributo c/impianti

		Crediti	a	Contributi c/impianti		27.500
--	--	---------	---	-----------------------	--	--------

c) calcolo delle quote di ammortamento (10%)

		Amm.to macchinario	a	F.do amm.to macchinario		20.000
--	--	--------------------	---	-------------------------	--	--------

d) ripartizione del contributo conto impianti in 10 anni ($27.500 - 2.750 = 24.750$)

		Contributi in conto impianti	a	Risconti passivi		24.750
--	--	------------------------------	---	------------------	--	--------

Esempio n. 2 (iscrizione del contributo a riduzione del "costo ammortizzato" dei beni)

Nel caso in cui il contributo venga contabilizzato a diretta riduzione del costo di acquisto del bene cui inerisce, il concorso alla formazione del reddito avviene automaticamente, sotto forma di minori quote di ammortamento deducibili nei periodi d'imposta di durata del processo di ammortamento.

Le scritture contabili sono le seguenti:

a) Acquisto del macchinario:

		Macchinari	a	Debiti		200.000
--	--	------------	---	--------	--	---------

b) Riconoscimento del contributo in conto impianti

		Crediti	a	Macchinari		27.500
--	--	---------	---	------------	--	--------

3) Calcolo della quota di ammortamento (200.000 – 27.500) x 10%

		Ammortamento	a	Fondo ammortamento		17.250
--	--	--------------	---	--------------------	--	--------

I macchinari hanno un costo d'acquisto di 172.500 ($200.000 - 27.500 = 172.500$) e il coefficiente di ammortamento è del 10%.

La quota di ammortamento deve essere determinata su 172.500, ovvero sul costo al netto del relativo contributo.

La quota di ammortamento è quindi pari a 17.250 ($172.500 \cdot 10\%$).

La diversa forma contabile di imputazione del contributo utilizzata nei due esempi non incide sulle risultanze del risultato economico.

Infatti, nel caso in cui il contributo dovesse essere qualificato "ricavo anticipato" (**esempio 1**), in conto economico rileva sia il provento sia la quota di ammortamento conteggiata sul costo originario: la differenza è pari a 17.250 (cioè $20.000 - 2.750 = 17.250$).

Viceversa, nel caso in cui il contributo venga imputato a riduzione del costo ammortizzabile del bene (**esempio 2**), la quota di ammortamento viene direttamente influenzata dall'entità del contributo, essendo calcolata solamente su 172.500 (cioè $200.000 - 27.500 = 172.500$).

4.2 ASPETTI FISCALI

I contributi in conto impianti concorrono a formare il reddito d'impresa per **competenza**, ovvero con le stesse modalità con cui concorrono a formare il risultato economico civilistico.

Al riguardo è stato chiarito che:

- **i contributi in conto impianti sottoposti a condizione sospensiva** devono considerarsi conseguiti nell'esercizio in cui viene emessa una delibera formale da parte dell'ente erogatore (circolare ministeriale 27/05/1994, n. 73/E, risposta 3.18);
- **i contributi dell'Azienda per gli Interventi sul Mercato Agricolo** acquistano i connotati di certezza e di determinabilità solo attraverso il procedimento amministrativo con il quale ne sono verificati i presupposti e liquidato l'ammontare (Cassazione 12831/2002);
- **i contributi per le assunzioni a tempo indeterminato** s'intendono acquisiti soltanto attraverso il procedimento amministrativo che ne verifica i presupposti e ne liquida il relativo ammontare (Cassazione 14798/2012).

Anche in questo caso, le modalità attraverso le quali i contributi in conto impianti concorrono a formare il reddito d'impresa divergono a seconda della tecnica adottata in sede di contabilizzazione dei contributi. Pertanto:

- **se il contributo è stato direttamente scomputato dal costo storico del bene ammortizzabile:** lo stesso concorre automaticamente alla formazione del reddito sotto forma di minori quote di ammortamento deducibili;
- **se il contributo è stato contabilizzato come ricavo (anticipato) da scontare:** il contributo concorre a formare il reddito d'impresa in stretta correlazione con il processo di ammortamento del bene a cui il contributo stesso inerisce, ovvero in misura proporzionalmente corrispondente alle quote di ammortamento dedotte in ciascun esercizio.

Qualora non vi sia coincidenza tra la quota di ammortamento stanziata in bilancio e la quota fiscalmente deducibile, in sede di dichiarazione dei redditi sarà necessario introdurre opportuni correttivi attraverso la rilevazione di "variazioni in aumento" o in "diminuzione" dal reddito. Con riferimento ai contributi in conto impianti, la prassi amministrativa e la giurisprudenza hanno fornito le seguenti ulteriori interpretazioni:

- sono classificabili tra i contributi in **conto impianti**:
 - il **credito d'imposta previsto per gli investimenti in beni nuovi strumentali** (Legge n. 160/2019, articolo 1, commi 184 – 197)
 - quelli percepiti per l'acquisto di un **terreno destinato alla costruzione di un fabbricato industriale**, ammortizzabile nell'ambito di un progetto di investimento agevolato (Cass. 13734/2016);
 - i crediti d'imposta (ex articolo 8 legge 23 dicembre 2000, n. 388) che sono riconosciuti, oltre che per l'acquisto di beni, anche per la realizzazione degli stessi in appalto o in economia da parte del soggetto beneficiario, nonché per il completamento, l'ampliamento, la riattivazione di opere sospese (ris. Ag. Entrate 19/07/2002, n. 241/E);
 - quelli erogati dalle Regioni a favore delle aziende agrituristiche finalizzati sia alla ristrutturazione degli immobili da destinare all'attività svolta sia all'acquisto di beni strumentali strettamente funzionali allo svolgimento delle attività agrituristiche di ospitalità e ricezione (ris. Ag. Entrate 22/01/2010 n. 2/E);
- **in caso di contributo in conto impianti il cui ammontare, comprensivo dell'Iva, eccede i costi di realizzazione dell'impianto medesimo per effetto dell'Iva detraibile:** la parte eccedente (corrispondente all'Iva) costituisce sopravvenienza attiva nel periodo d'imposta in cui l'impianto è stato completato ed inizia il processo d'ammortamento (R.M. 31/05/2002, n. 162/E);
- **i contributi in conto impianti erogati ad imprese operanti nel Mezzogiorno** (legge n. 64/1986) usufruiscono della stessa esenzione, in quanto hanno la finalità di ridurre l'ammortamento degli impianti stessi (C.M. n. 73/E del 27/5/1994, risposta 3.19).

5. CONTRIBUTI MISTI

Devono considerarsi "misti" i contributi che sono concessi al fine generico di **potenziare l'apparato produttivo dell'impresa**. In genere questi contributi vengono ricompresi tra i contributi in conto capitale, in quanto per essi manca una specifica correlazione con l'acquisto di beni ammortizzabili. Di fronte a contributi concessi in relazione a piani di investimento complessi che comprendono sia spese di acquisizione di beni strumentali ammortizzabili sia spese di diversa natura (sempre che non vi siano dei criteri oggettivi che consentano la

ripartizione del contributo tra le varie voci), l'intero importo del contributo deve essere assoggettato alla disciplina dei **contributi in conto capitale**¹².

E' quindi possibile affermare che:

- se i contributi "misti" sono determinati come percentuale delle diverse spese ammesse al beneficio: le singole parti di questi contributi mantengono la loro natura; ne consegue che il soggetto beneficiario dei contributi deve procedere alla relativa ripartizione al fine di assoggettare tali contributi ai diversi regimi impositivi. In altri termini, tale soggetto "[...] deve comportarsi come se ricevesse distinti ed autonomi contributi in ragione delle diverse tipologie di spese sostenute" (circolare del 27/5/99, n. 46);
- se i contributi "misti" sono determinati in base ad altri criteri obiettivi: vale la medesima conclusione;
- se i contributi "misti" non sono determinati né come percentuale delle diverse spese ammesse al beneficio né in base ad altri criteri oggettivi: gli stessi sono considerati sopravvenienze attive, vale a dire contributi in conto capitale.

¹² In tal senso: Cass. 17 gennaio 2011 n. 781. Sul tema si veda anche Corte di Cassazione, sentenza n. 23556 del 18 novembre 2015.