

## REDDITO IMPRESA E IRAP

---

### ***I contributi “misti” sono equiparati a quelli in “conto capitale”***

di **Fabio Landuzzi**

La **Corte di Cassazione** (sentenza n. 23556 del 18 novembre 2015) ha affrontato la questione del corretto inquadramento fiscale dei **contributi cd. “misti”**, ossia erogati in attuazione di leggi speciali di **sostegno alla imprenditoria ed agli investimenti**, ma **non direttamente e specificamente correlati** alla effettuazione di investimenti in **beni strumentali ammortizzabili**.

Il caso di specie riguardava un'impresa che aveva ricevuto da un ente pubblico alcuni contributi per la **realizzazione di un'azienda turistica**; il contribuente, ritenendo che tali contributi fossero riferiti alle spese sostenute per la ristrutturazione di un immobile da adibire ad impresa agricola, li aveva trattati come **contributi “in conto investimenti”** e li aveva fatti concorrere alla formazione del reddito imponibile secondo un **principio di competenza economica** e quindi nella stessa proporzione degli ammortamenti annuali.

L'Amministrazione aveva invece inquadrato diversamente i contributi in oggetto, ritenendoli caratterizzati da **una causa “mista”** e, per il fatto di non essere connessi direttamente all'acquisto di **beni strumentali ammortizzabili**, li aveva qualificati come **contributi in “conto capitale”** e quindi ritenuti soggetti al regime previsto dall'articolo 55, comma 3, lett. b), del Tuir (oggi, articolo 88 del Tuir); ovvero, li aveva qualificati come **sopravvenienze attive** imponibili nell'esercizio del loro **incasso** oppure in un massimo di cinque quote annue costanti.

La **Suprema Corte** ha quindi **accolto la tesi dell'Amministrazione**, sulla base dell'argomentazione che viene qui di seguito sintetizzata.

In primo luogo, viene sottolineata la distinzione fra i **contributi in “conto impianti”**, i quali sono finalizzati alla **acquisizione di beni materiali** od immateriali ammortizzabili, ed i **contributi “in conto capitale”**, i quali sono invece erogati per **aumentare i mezzi patrimoniali e finanziari** dell'impresa, senza che la loro concessione sia connessa all'effettuazione di uno specifico investimento in beni ammortizzabili.

Viene poi specificato, richiamando il precedente della **Cassazione n. 781/2011**, che la prassi economica ha generato un'ulteriore specie di **contributi cd. “misti”**: si tratta di erogazioni concesse al fine generico di **potenziare l'apparato produttivo** o commerciale dell'impresa, per le quali **manca una correlazione specifica** con un piano di investimenti in beni ammortizzabili. Detti contributi sono quindi qualificati come in **“conto capitale”**.

A tale situazione appartiene anche la fattispecie, abbastanza ricorrente nella pratica professionale, nella quale i contributi sono corrisposti dall'ente preposto in relazione a **piani di**

**investimento complessi** che includono, sia costi di **acquisto di beni strumentali** ammortizzabili, sia altre **spese di varia natura** (ad esempio: spese correnti di gestione) non caratterizzate dalla qualifica di immobilizzazioni immateriali.

Qualora non siano disponibili **chiavi oggettive di ripartizione del contributo** tra le varie voci di spesa diversamente classificabili, **l'intera somma percepita** a tale titolo dovrebbe essere quindi assoggettata al regime fiscale dei **contributi in conto capitale**, oggi disciplinato alla lettera b), del comma 2, dell'articolo 88 del Tuir, adottando quindi un sistema di **tassazione "per cassa"**.

Infatti, il collegamento fra i costi ed i contributi percepiti, richiederebbe necessariamente **l'esistenza di un criterio oggettivo di connessione** rispetto all'acquisto di beni strumentali ammortizzabili, e solo al ricorrere di tale situazione si potrebbe qualificare il contributo come "in conto impianti" e quindi adottare il regime fiscale di tassazione per competenza e non per cassa.

*Per approfondire le problematiche relative alle operazioni straordinarie vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:*

Master di specializzazione  
**LE OPERAZIONI STRAORDINARIE**  
**CASO PER CASO**  
Firenze Milano Padova