

REDDITO IMPRESA E IRAP

Contributi: trattamento contabile e fiscale

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

In un [precedente intervento](#) abbiamo trattato la compilazione del **quadro “Aiuti di Stato” (quadro RS)** della dichiarazione dei redditi; nel presente intervento affrontiamo invece il **trattamento contabile e fiscale** dei contributi a vario titolo ricevuti.

La **classificazione del contributo** avviene in base alle caratteristiche per le quali è riconosciuto:

- contributo in **conto esercizio**,
- contributi in **conto impianto** e
- contributo in **conto capitale**.

I **contributi in conto esercizio** sono dovuti sia in base alla legge sia in base a disposizioni contrattuali, **rilevati per competenza** e indicati distintamente in **apposita sottovoce della voce A5 del conto economico** tra gli Altri ricavi e proventi. Deve trattarsi di contributi che abbiano natura di **integrazione dei ricavi dell'attività caratteristica** o delle attività accessorie **diverse da quella finanziaria** o di riduzione dei relativi costi ed oneri (Oic 12).

Per cui, non possono essere compresi in questa voce i **contributi di natura finanziaria** che riducono direttamente l'onere degli interessi passivi su alcuni tipi di finanziamenti assunti dalla società, i quali sono portati **in detrazione alla voce C17 “interessi ed altri oneri finanziari”** (se rilevati in esercizi successivi a quelli di contabilizzazione degli interessi passivi, sono invece compresi nella voce C16 “altri proventi finanziari”).

I contributi in conto esercizio **sono rilevati nell'esercizio in cui è sorto con certezza il diritto a percepirl**i, che può essere anche successivo all'esercizio al quale essi sono riferiti. Devono essere rilevati anche i contributi erogati in occasione di fatti eccezionali (ad esempio, calamità naturali come terremoti, inondazioni, ecc.).

Tra i contributi in conto esercizio sono **compresi quelli relativi all'acquisto di materiali**. Ai fini della **valutazione delle rimanenze**, tali contributi sono portati in diminuzione del costo di acquisto dei materiali: in questo modo, la valutazione delle rimanenze permette di sospendere i costi effettivamente sostenuti, ossia al netto dei contributi ricevuti. Pertanto, i **costi sostenuti per gli acquisti** di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci sono rilevati tra i costi della produzione, alla voce B6), **al lordo dei contributi in conto esercizio ricevuti per tali acquisti**; la **variazione delle rimanenze** di materie prime, semilavorati e prodotti finiti è indicata nelle voci B11) o A2) **al netto dei contributi ricevuti**.

Ai fini fiscali **si considerano ricavi**, in base all'[articolo 85 Tuir](#):

- i contributi in denaro, o il valore normale di quelli in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base ad un contratto (lettera g);
- i **contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio** a norma di legge (lettera h).

I contributi in conto esercizio sono anche assoggettati ad una **ritenuta d'acconto** dell'imposta sul reddito delle persone fisiche o dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche dovuta dal percipiente, **pari al 4%**, ai sensi dell'[articolo 28, comma 2, D.P.R. 600/1973](#): *"Le regioni, le provincie, i comuni, gli altri enti pubblici e privati devono operare una ritenuta del quattro per cento a titolo di acconto delle imposte...e con obbligo di rivalsa sull'ammontare dei contributi corrisposti ad imprese, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali"*.

Ai fini Iva, le erogazioni di denaro che si concretizzano in mere movimentazioni di denaro costituiscono contributi **esclusi dal campo di applicazione del tributo**. Viceversa, se le somme sono versate a fronte di un obbligo di fare, non fare o permettere, costituiscono dei **corrispettivi riconducibili nell'ambito applicativo dell'imposta** ([risposta 234/2019](#)).

I **contributi in conto impianti** sono somme erogate da un soggetto pubblico (Stato o enti pubblici) alla società per la realizzazione di iniziative dirette alla **costruzione, riattivazione e ampliamento di immobilizzazioni materiali, commisurati al costo delle medesime**. Sono contributi per i quali la società beneficiaria può essere vincolata a mantenere in uso le immobilizzazioni materiali cui essi si riferiscono per un determinato tempo, stabilito dalle norme che li concedono.

I contributi in conto impianti sono **riferiti e commisurati al costo dei cespiti** e come tali partecipano direttamente o indirettamente alla formazione del risultato dell'esercizio **secondo il criterio della competenza**.

I contributi in conto impianti **sono rilevati nel momento in cui esiste una ragionevole certezza** che le condizioni previste per il riconoscimento del contributo sono soddisfatte e che i contributi saranno erogati. Si iscrivono infatti in bilancio quando si tratta di contributi acquisiti sostanzialmente **in via definitiva**.

I contributi in conto impianti commisurati al costo delle immobilizzazioni materiali sono **rilevati a conto economico con un criterio sistematico**, gradualmente **lungo la vita utile dei cespiti**. Ciò può essere applicato con due metodi alternativi, che dovranno essere **specificati nella nota integrativa**:

a) con il **metodo indiretto** i contributi sono portati indirettamente a riduzione del costo in quanto imputati al conto economico nella **voce A5 "Altri ricavi e proventi"**, e quindi rinviati per competenza agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione di **"risconti passivi"**; l'ammortamento in tal caso è calcolato su costo lordo delle immobilizzazioni;

b) con il **metodo diretto** i contributi sono portati direttamente a **riduzione del costo** delle immobilizzazioni materiali cui si riferiscono; in quest'ultimo caso l'ammortamento è calcolato sul valore dell'immobilizzazione, al netto dei contributi.

L'ultima categoria dei **contributi in conto capitale** è residuale, anche se spesso viene citata in modo atecnico dai bandi di alcune agevolazioni, ed è utilizzabile quando non è stato possibile procedere ad una classificazione puntuale. In tal senso, ad esempio, la [risoluzione 2/E/2010](#) trattava i contributi in favore di aziende agrituristiche, definiti, nell'ambito dei Piani di Sviluppo Rurale, genericamente "in conto capitale": *"la specificità delle norme che disciplinano il riconoscimento e la concessione del contributo alle aziende agrituristiche è tale, dunque, da escludere che nel caso di specie si tratti di contributi in conto capitale (sebbene formalmente definiti tali) erogati al solo fine di rafforzare la struttura patrimoniale dell'azienda"*.

Fiscalmente, ai sensi dell'[articolo 88, comma 3, lettera b\), Tuir](#), si considerano **sopravvenienze attive** 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'articolo 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**.

A titolo esemplificativo, il **voucher fiere 2019** "Regione Piemonte - Sostegno alla internazionalizzazione delle imprese del territorio attraverso l'erogazione di voucher per fiere internazionali all'estero" è considerato un **contributo in conto esercizio**, da contabilizzare per competenza nella **voce A5)**, con l'applicazione della ritenuta d'acconto del 4% al momento dell'erogazione.

Il contributo in questione, di importo massimo di 5.000 euro per le fiere in Unione europea, è considerato aiuto di Stato ed è soggetto ad un procedimento di concessione; comparirà nel **Registro nazionale degli aiuti (RNA)** e quindi **non dovrà essere comunicato nel quadro RS degli Aiuti di Stato** della dichiarazione dei redditi.

Infine, non dovrà essere indicato neanche nella **nota integrativa** in quanto **inferiore a 10.000 euro**. Nonostante la richiesta di cui all'[articolo 1, comma 125-bis, L. 124/2017](#) (*"i soggetti ... pubblicano nelle note integrative del bilancio di esercizio e dell'eventuale bilancio consolidato gli importi e le informazioni relativi a sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, non aventi carattere generale e privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria, agli stessi effettivamente erogati dalle pubbliche amministrazioni"*), l'[articolo 1, comma 127, L. 124/2017](#) prevede infatti che *"al fine di evitare la pubblicazione di informazioni non rilevanti, l'obbligo di pubblicazione di cui ai commi 125, 125-bis e 126 non si applica ove l'importo monetario di sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria effettivamente erogati al soggetto beneficiario sia inferiore a 10.000 euro nel periodo considerato"*.

Master di specializzazione

**LABORATORIO DI REVISIONE LEGALE: GLI ASPETTI CRITICI DELL'ATTIVITÀ
DI VIGILANZA E REVISIONE AFFIDATA AL COLLEGO SINDACALE**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)