



GUIDA ALLE SCRITTURE CONTABILI

Sovvenzioni: come rilevarli contabilmente

di Viviana Grippo

Seminario di specializzazione

Controlli fiscali in tema di superbonus, detrazioni nell'edilizia e crediti d'imposta

Scopri di più

Spesse volte **le aziende ricorrono alle sovvenzioni**, che rappresentano più genericamente **contributi**.

Si tratta, in genere, di **elargizioni in denaro a fondo perduto**, erogate da **enti pubblici o privati**, allo scopo di **sostenere l'economia**, con particolare riguardo ad **alcuni settori economici e alle aree svantaggiate** del nostro Paese.

I contributi ottenuti possono essere **connessi ad oneri specificamente individuati** o possono anche essere erogati al solo scopo di aumentare le risorse dell'impresa, **potremo**, quindi, **distinguere**:

- **contributi in conto esercizio**, se i conferimenti in denaro vengono destinati al **finanziamento di esigenze di gestione**;
- **contributi in conto capitale**, se i conferimenti destinati sono **destinati al potenziamento o ristrutturazione del patrimonio aziendale**;
- **contributi in conto impianti**, se gli stessi sono erogati specificamente **per consentire l'acquisizione di beni strumentali ammortizzabili**.

I contributi in **conto esercizio** andranno **imputati contabilmente per competenza** nel momento in cui **l'impresa acquisisce il diritto all'erogazione del contributo** secondo **ragionevole certezza**, il diritto sorge in base a contratto, ovvero a seguito di **delibera o decreto di liquidazione**.

La **corretta classificazione nelle voci del Conto economico** dipende dalla **natura del contributo**:

- A)5): se il **contributo integra** ricavi della gestione **caratteristica o delle gestioni accessorie**, ovvero se **riduce i relativi costi**;
- C)16): se il **contributo riduce costi di natura finanziaria** di **competenza di esercizi precedenti**;
- C)17): se il **contributo riduce costi di natura finanziaria** di **competenza dell'esercizio**.



Se la certezza di erogazione avviene in un **esercizio successivo a quello in cui si sono verificati i fatti gestionali cui il contributo si riferisce, il ricavo non rispetterà il principio di correlazione con il costo a cui è riferito**, ma andrà iscritta una **sopravvenienza attiva ordinaria**, da imputare alla voce A)5) del Conto economico.

Le **scritture contabili saranno le seguenti**.

All'atto della **liquidazione del contributo** si rileverà l'esistenza del **credito verso l'ente erogatore**:

Credito vs ente XY (Sp) a Contributi conto esercizio (Ce)

All'atto dell'accrédito dello stesso **verrà rilevato l'incasso al netto della ritenuta del 4%**:

Diversi a Credito vs ente XY (Sp)

Banca c/c

Erario c/ritenute

I contributi in conto capitale sono quelli erogati per un generico potenziamento della struttura patrimoniale dell'impresa o per la copertura di perdite, senza che la loro concessione sia subordinata alla realizzazione di uno specifico investimento.

In questo caso, **l'iscrizione in bilancio deve avvenire in base al criterio di competenza**: fino al 2015 lo stesso andava iscritto in bilancio **quale provento straordinario**, sopravvenienza attiva, **rilevante fiscalmente al momento dell'incasso**, nella voce E)20 di Conto economico, dal 2016 la posta andrà iscritta nelle **altre sezioni del Conto economico** in base alla natura.

Contabilmente, **all'atto dell'ottenimento del contributo e al pagamento dello stesso**, le scritture contabili da rilevare sono le medesime **già esaminate per i contributi in conto esercizio**, diversamente dal primo caso, però, il **contributo in conto capitale deve essere tassato**. Dal punto di vista fiscale, è utile ricordare che, fino al periodo d'imposta in corso al **31 dicembre 2023**, era possibile diluirne l'inserimento nella base imponibile al **massimo in cinque quote costanti**, a decorrere **dal periodo d'imposta in cui erano percepiti**. L'articolo 9, D.Lgs. 192/2024, ha modificato l'articolo 88, comma 3, lettera b) Tuir, **eliminando la possibilità di tassare i contributi in conto capitale in cinque quote costanti**. A partire dal periodo d'imposta 2024, tali proventi **concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono stati incassati**. I contributi in conto capitale incassati **entro il periodo d'imposta 2023** continuano, invece, ad essere **assoggettati al regime previgente**; sicché **sarà necessario far concorrere alla formazione del reddito, in base al piano originario, le eventuali quote residue non ancora tassate**.



L'azienda che, in ossequio alla normativa precedente, ha **rateizzato la tassazione in cinque periodi di imposta**, avrebbe dovuto, quindi, **calcolare le imposte differite Ires relative ai 4/5 rateizzati**; di seguito, la scrittura contabile:

Imposte Ires differite dell'esercizio (Ce) a Fondo imposte differite (Sp)

Negli esercizi successivi **dovrà procedere allo storno del fondo imposte differite** per la quota di imposte dovute in ciascuno dei periodi di imposta oggetto della rateazione:

Fondo imposte differite (Sp) a Imposte Ires differite da esercizi precedenti (Ce)

In ultimo possono essere erogati alle imprese anche **contributi in conto impianti**, sono tali le somme ottenute per **l'acquisto o la costruzione di immobilizzazioni materiali o immateriali ammortizzabili**.

In merito alla imputazione di tali contributi **ci sono due metodi alternativi**:

- **metodo indiretto**, il ricavo viene iscritto alla voce A)5) e **rinvia per competenza** agli esercizi successivi mediante l'iscrizione di risconti passivi;
- **metodo diretto**, il contributo viene portato a **diretta riduzione del costo delle immobilizzazioni cui si riferisce**. In tal modo, il contributo non viene iscritto a conto economico ma il risultato d'esercizio è correttamente influenzato dal contributo perché l'ammortamento del bene strumentale viene **calcolato sul valore del bene al netto dell'importo del contributo**. La quota annua di ammortamento è più bassa dell'importo corrispondente alla quota annua di contributo che **sarebbe stata iscritta con il metodo indiretto a conto economico**.

I Principi contabili, Oic 16, non danno preferenza ad alcuna delle **due modalità di contabilizzazione**, ma prevedono **l'obbligo di indicazione in Nota integrativa** del metodo di contabilizzazione prescelto.

Con il metodo indiretto, all'atto del ricevimento della fattura di acquisto del bene **l'azienda rileverà in Stato patrimoniale l'acquisto del bene**, procederà poi alla **rilevazione del contributo** come segue:

Credito verso Erario ex legge(Sp) a Contributi in conto impianti (Ce)

Quindi, rileverà a **fine anno l'ammortamento del bene**.

Supponendo che il bene **sia stato acquistato in corso d'anno**, occorrerà rilevare il relativo risconto, la scrittura contabile **sarà la seguente**:



Contributi in conto impianti (Ce)

a

Risconti passivi (Sp)

Con il metodo diretto, iscritto **tra le immobilizzazioni il bene**, la rilevazione del contributo avverrà direttamente a scomputo del suo valore, contabilmente, quindi, **si rileverà tale scrittura**:

Credito verso Erario ex legge(Sp)
(Sp)

a

Impianti e macchinari

Si procederà, quindi, alla **rilevazione dell'ammortamento**.

L'impatto sul Conto economico con entrambe le metodologie **è il medesimo**, a parere di chi scrive, però, il metodo indiretto resta quello consigliato, in quanto **garantisce una migliore rappresentazione in bilancio**.