



Contributi in conto impianti

Questioni di contabilizzazione

di Giuseppe Rebecca

Dottore Commercialista in Vicenza

e Erika Moro

Dottoressa in economia e commercio

Premessa

I contributi in conto impianti sono *contributi erogati per consentire l'acquisizione agevolata delle immobilizzazioni strumentali ammortizzabili*. Si tratta di contributi finalizzati alla costruzione di un capannone, alla sostituzione dei macchinari, all'acquisizione di attrezzatura e così via. A titolo indicativo, sono, tra l'altro, contributi in conto impianti i contributi assegnati *ex art. 11 L. 449/97* (incentivi fiscali destinati ad imprese che operano nel commercio o nel settore turistico che consistono nel riconoscimento di un credito d'imposta pari al 20% del costo di acquisizione di immobilizzazioni nuove) ed i contributi *ex L. 488/1992* (contributi riguardanti la realizzazione di impianti, l'incremento di occupazione al fine di accrescere la capacità dei cespiti esistenti, l'ammodernamento ed il riassetto produttivo per la valorizzazione dell'ambiente, erogati tramite una somma in denaro).

I contributi in conto impianti sono contributi in conto capitale, e come tali sono disciplinati dal *Principio Contabile del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri n. 16* che prevede l'accredito graduale del contributo al conto economico in relazione alla vita utile del cespite. Due sono le modalità di contabilizzazione dei contributi in conto impianti¹:

a) il contributo viene portato a *riduzione del costo del bene ammortizzabile* e le quote di am-

mortamento vengono calcolate sul costo del bene al netto del contributo, determinando così minori ammortamenti;

b) il contributo viene contabilizzato come *ricavo e riscontato* in correlazione all'ammortamento effettuato (tecnica dei risconti passivi) e le quote di ammortamento vengono calcolate sul costo lordo dei cespiti.

Non è invece corretto accreditare al conto economico i contributi ricevuti in un'unica soluzione. Ciò è chiaramente affermato al paragrafo F.II.d) del Principio Contabile n. 16: "l'accredito in unica soluzione al conto economico dei contributi in conto capitale è in contrasto con le finalità ed i postulati del bilancio di esercizio e con le teorie che ne determinano la contabilizzazione".

In particolare qui affrontiamo le problematiche relative all'esercizio di competenza ed alla corretta esposizione in bilancio (quindi anche in Nota Integrativa) dei contributi in conto impianti con i due metodi di contabilizzazione, con particolare attenzione al caso in cui l'ammortamento dei beni strumentali sia già iniziato. Affrontiamo brevemente anche il trattamento fiscale.

Determinazione dell'esercizio di competenza del contributo in conto impianti

I contributi in conto impianti devono essere contabilizzati *per competenza*, e non per cassa. Essi quindi devono essere iscritti in bilancio nell'esercizio in cui viene emessa la *delibera di assegnazione*.

Secondo il *principio contabile n. 16 al paragrafo F.II.c)* "i contributi in conto capitale sono iscrिवibili in bilancio al momento in cui esiste una delibera formale di erogazione da parte dell'ente, ossia dopo che è venuto meno ogni eventuale vincolo alla loro riscossione e l'impresa ne abbia ricevuto comunicazione scritta. La delibera segue normalmente l'accertamento dell'ente stesso dei lavori eseguiti e dell'adempimento di tutte le clau-

il fisco

¹ Vi è un'altra teoria che considera il contributo come parte integrante del patrimonio netto da iscriversi come riserva. E' però una teoria non contemplata dai principi contabili internazionali.

sole cui è soggetta l'erogazione".

Riguardo all'individuazione dell'esercizio di competenza, la circolare ministeriale n. 73/E del 27 maggio 1994, al paragrafo 3.18 "I contributi in conto impianti"(2), chiarisce che, come precisato con ris. N. 9/606 del 4 maggio 1979, il requisito della certezza del diritto al contributo erogato da enti pubblici va individuato nel momento in cui l'ente preposto alla corresponsione del contributo stesso, esauriti i necessari controlli, provvede all'emissione del decreto di liquidazione della somma o di attribuzione del credito d'imposta.

La circolare prosegue precisando che il contributo deve essere imputato all'esercizio nel quale l'impresa interessata ha avuto conoscenza dell'ammontare liquidato e che a tal fine rileverà la notificazione o la pubblicazione del decreto a seconda che lo stesso abbia natura o meno recettizia (il decreto ha natura recettizia se i suoi effetti si producono solo dal momento in cui giunge a conoscenza del destinatario).

Viene inoltre specificato che, ove la procedura di liquidazione non si estrinsechi in atti formali ed esterni, il requisito della competenza si perfeziona nell'esercizio in cui sono venuti ad esistere tutti gli elementi oggettivi: certezza ed obiettività determinabilità, ossia quando sia possibile, sulla base della specifica previsione legislativa, verificarne la spettanza e la quantificazione.

La concessione del contributo è spesso sottoposta a condizione risolutiva o a condizione sospensiva. In particolare si ha:

- *condizione risolutiva* quando viene posto a carico dell'impresa beneficiaria l'onere di un "facere" specifico da realizzarsi successivamente alla concessione dei contributi, in tal caso il con-

tributo si considera conseguito nell'esercizio in cui viene concesso;

- *condizione sospensiva* quando l'ente erogatore accerta, prima della concessione, che l'impresa abbia adempiuto a tutte le clausole previste, in tal caso il contributo si considera conseguito nell'esercizio in cui viene emessa una delibera formale da parte dell'ente erogatore.

Una volta individuato il periodo di competenza, il contributo sarà utilizzato e contabilizzato nell'esercizio di notificazione o pubblicazione (emissione) del provvedimento e, ove previsto, indicato nella dichiarazione dei redditi riferita al periodo di notificazione o pubblicazione.

Imputazione del contributo in conto impianti a riduzione del costo dei beni strumentali ammortizzabili

Secondo questa prima modalità di contabilizzazione, il contributo viene portato a riduzione del costo dell'immobilizzazione e l'ammortamento viene calcolato sul valore del bene al netto del contributo.

Nella pratica si distinguono due ipotesi: il contributo in conto impianti viene concesso in relazione a beni strumentali il cui processo di ammortamento, alla data di erogazione, non è ancora iniziato oppure è già iniziato.

A) concessione del contributo a periodo di ammortamento dei beni strumentali non ancora iniziato

In questo caso vi è coincidenza fra l'esercizio di concessione del contributo conto impianti e l'inizio del periodo di ammortamento dei beni strumentali.

il fisco

Esempio

Costo storico bene sostenuto nel 2000: L. 1.000
 Aliquota ammortamento: 10%
 Contributo concesso nel 2000 nella forma di *credito d'imposta* pari al 20% del costo del bene: L. 200.
 Valore del bene al netto del contributo da iscrivere all'attivo : L. 1.000 - L. 200 = L. 800
 Quota ammortamento 2000: L. 80

Scrittura:

Credito imposta ex L. ...	a	Cespite	200
<i>(fra i Crediti verso altri dello Stato Patrimoniale)</i>			

Nel caso il contributo concesso sia in denaro, la scrittura è la seguente:

Cassa	a	Cespite	xxx
-------	---	---------	-----

(2) In "Il fisco", 1994 n. 22, 5459.

B) Concessione del contributo a periodo di ammortamento dei beni strumentali già iniziato

In questo caso il contributo viene concesso successivamente all'entrata in funzione dei beni ammortizzabili. Il contributo deve essere portato in riduzione del costo storico, e la parte di del fondo di ammortamento conseguentemente calcolata in eccesso negli esercizi precedenti deve essere girata a sopravvenienze attive tassabili.

La procedura corretta appare dunque lo storno del fondo ammortamento per la parte corrispondente agli ammortamenti in eccesso effettuati negli anni precedenti che verranno tassati come sopravvenienze attive. Non vi è dunque necessità di effettuare alcuna ripresa fiscale nella dichiarazione dei redditi riferita all'esercizio di erogazione del contributo, relativamente agli

ammortamenti in eccesso.

Ciò è confermato da quanto disposto nel *Documento n. 1 interpretativo del principio contabile n. 12, al punto E.e)* in cui si legge che i contributi in conto capitale, per le quote pregresse relative a precedenti esercizi, sono componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti e come tali classificabili come "Proventi e oneri straordinari". Inoltre la *circolare Assonime del 27/5/1999 n. 46, paragrafo 1.2 "Trattamento dei contributi e delle liberalità"*³ recita che, secondo quanto indicato dai principi contabili internazionali (cfr. *principio IAS n. 20*), costituisce sopravvenienza attiva dell'esercizio in cui deve essere contabilizzato il contributo, l'eventuale parte di esso correlabile ad oneri (quali l'ammortamento) di competenza di esercizi precedenti.

Esempio

Costo storico bene sostenuto nel 1999: L. 1.000
 Aliquota ammortamento: 10%
 Quota ammortamento 1999: L. 100
 Fdo ammortamento 1999: L. 100
 Contributo concesso nel 2000 nella forma di *credito d'imposta* pari al 20% del costo del bene: L. 200.
 Valore del bene al netto del contributo da iscrivere all'attivo 2000 : L. 1.000 - L. 200 = L. 800
 Quota ammortamento 2000: L. 80
 Ammortamento in eccesso 1999: L. 100 - L. 80 = L. 20

Scritture:

<i>Fdo ammortamento immobilizzazioni</i>	a <i>Sopravvenienze attive (tassabili)</i>	20	
Credito imposta ex L. ... <i>(fra i Crediti verso altri dello Stato Patrimoniale)</i>	a Cespiti		<u>200</u>

Nel caso il contributo concesso sia in denaro, la scrittura è la seguente:

<i>Cassa</i>	a <i>Cespiti</i>		<u>xxx</u>
--------------	------------------	--	------------

Contabilizzazione del contributo in conto impianti con la tecnica dei risconti passivi

Con la tecnica dei risconti passivi, il contributo non viene portato in riduzione del costo del bene, ma concorre al risultato di esercizio come ricavo differito da riscontare in correlazione all'ammortamento effettuato.

In sostanza il contributo viene rilevato come ricavo nel conto economico e differito in relazione all'aliquota di ammortamento dei cespiti cui si riferisce. Se l'impresa effettua ammortamenti anticipati, imputati a conto economico, i risconti passivi devono essere accreditati con lo stesso

tasso utilizzato per l'ammortamento ordinario ed anticipato. Ciò si evince anche dalle istruzioni ministeriali all'UNICO 1999 dove si fa riferimento alle quote di ammortamento "dedotte in ciascun esercizio" senza distinzione. In più, in questo modo, viene salvaguardato il principio secondo cui qualunque sia il metodo di contabilizzazione adottato, l'effetto sull'utile di esercizio deve essere identico (ovvero con l'imputazione a ricavo di una quota di contributo correlata all'ammortamento sia ordinario che anticipato si ottiene lo stesso risultato che si otterrebbe se il contributo fosse imputato a riduzione del costo del bene).

Anche in questo caso è necessario distinguere le due ipotesi in cui il contributo in conto impianti venga concesso in relazione a beni strumentali il cui processo di ammortamento, alla data di erogazione, non sia ancora iniziato o sia già iniziato.

A) Concessione del contributo a periodo di ammortamento dei beni strumentali non ancora iniziato

Trattiamo qui la fattispecie di contributo in conto impianti relativo non all'acquisto di un'unica categoria di beni ammortizzabili bensì relativo all'acquisto di beni ammortizzabili ad aliquote di ammortamento diverse. Per agevolare il calcolo dei ricavi da imputare in relazione alla residua vita utile di ciascun bene è conveniente raggruppare i cespiti in categorie omogenee per aliquota e procedere alla compilazione di una griglia come da schema seguente.

Esempio

Costo storico sostenuto nel 2000 per acquisire i seguenti cespiti:

- mobile:	L. 2.000
- stampante:	L. 1.000
- 2 tavolini (L. 500.000 x 2)	L. 1.000
- software:	L. 500
Totale	L. 4.500

Aliquote ammortamento:

- mobile: 15%
- stampante: 20%
- 2 tavolini (beni inferiori al milione): 100%
- software: 1/3

Contributo concesso nel 2000 nella forma di *credito d'imposta* pari al 20% del costo dei cespiti: L. 900.

% ammort.	Costo cespiti sostenuto nel 2000	Contributo concesso nel 2000 (a)	% ammort. nel 2000 (ordin. + antic.) (b)	Quota contributo 2000 (a x b)	Residuo 2000 (Risconti passivi)	% ammort. nel 2001 (ordin. + antic.) (c)	Quota contributo 2001 (a x c)	Residuo 2001 (Risconti passivi)
15%	2.000	400	7,5% + 7,5%	60 (1)	340	15% + 15%	120	220	
20%	1.000	200	10% + 10%	40	160	20% + 20%	80	80
100%	1.000	200	100%	200	/	/	/	
1/3	500	100	1/3	33	67	1/3	33	34
TOTALE	4.500	900		333	567		233	334

(1) Ciò nell'ipotesi di ammortamento anticipato; nell'ipotesi di ammortamento ordinario, e quindi di aliquota ridotta del 50% nel primo esercizio di entrata in funzione del bene, la quota di contributo di competenza del 2000 sarebbe pari a Lire $400 \times 7,5\% = 30$.

Le scritture contabili sono le seguenti:

Scritture 2000

Credito imposta ex L. n. ... <i>(fra i Crediti verso altri)</i>	a	Contributo in conto impianti <i>(fra i Ricavi diversi dello Stato Patr. in Conto Economico)</i>	900
--------------------------------------------------------------------	---	----------------------------------------------------------------------------------------------------	-----

Contributo in conto impianti	a	Risconti passivi	567
------------------------------	---	------------------	-----

Scritture 2001

Al momento dell'utilizzo del contributo:

Debiti tributari	a	Credito imposta ex L.	xxx
------------------	---	-----------------------	-----

(3) Ciò nell'ipotesi di ammortamento anticipato; nell'ipotesi di ammortamento ordinario, e quindi di aliquota ridotta del 50% nel primo esercizio di entrata in funzione del bene, la quota di contributo di competenza del 2000 sarebbe pari a Lire $400 \times 7,5\% = 30$.

Si rileva la quota di competenza dell'esercizio 2001 del contributo:

Contributo in conto impianti	a	Risconti passivi			233
------------------------------	---	------------------	--	--	-----

Ogni anno, fino a periodo di ammortamento ultimato, si procederà a contabilizzare nel conto economico la quota di contributo di competenza dell'esercizio in relazione all'aliquota di ammortamento applicata.

B) Concessione del contributo a periodo di ammortamento dei beni strumentali già iniziato

In questo caso si contabilizza tra i proventi straordinari la quota di contributo riferita all'ammortamento dedotto negli esercizi precedenti e si iscrive alla voce "Altri ricavi" la quota di contributo di competenza dell'esercizio e fra i risconti passivi il residuo, lasciando inalterato il costo storico del cespite.

Esempio

Costo storico sostenuto nel 1999 per acquisire i seguenti cespiti:

- mobile:	L. 2.000
- stampante:	L. 1.000
- 2 tavolini (L. 500.000 x 2)	L. 1.000
- software:	L. 500
Totale	L. 4.500

Aliquote ammortamento:

- mobile: 15%
- stampante: 20%
- 2 tavolini (beni inferiori al milione): 100%
- software: 1/3

Contributo concesso nel 2000 nella forma di *credito d'imposta* pari al 20% del costo dei cespiti: L. 900.

% ammort.	Costo cespiti sostenuto nel 1999	Contributo concesso nel 2000 (a)	% totale ammortizzata del bene all'1/1/2000 (ordin. + antic.) (b)	Quota contributo riferita ad ammortamento già dedotto (sopravvenienza attiva) (a x b)	Quota contributo 2000	Residuo 2000 (risconti passivi)	Quota contributo 2001	Residuo 2001 (risconti passivi)	Quota contributo 2002
15%	2.000	400	7,5%+7,5% (1999)	60	120 (30% di 400)	220	120 (30% di 400)	100	100 (residuo)
20%	1.000	200	10% + 10% -1999	40	80 (40% di 200)	80	80 (40% di 200)	0	/
100%	1.000	200	100%	200	/	/	/	/	/
1/3	500	100	1/3	33	33 (1/3 di 100)	34	34	0	/
	4.500	900		333	233	334	234	100	100

<i>a) Scritture 2000</i>					
·	Credito imposta ex art. 11 L. n. 449 (fra i <i>Crediti verso altri</i> dello Stato Patrimoniale)	a	Diversi		900
		a	Sopravvenienze attive	333	
		a	Contributo in conto impianti (fra i <i>Ricavi diversi</i> in Conto Economico)	567	
·	Contributo in conto impianti	a	Risconti passivi		334
<i>b) Scritture 2001</i>					
·	Debiti tributari	a	Credito imposta ex art. 11 L. n. 449		⊗
·	Risconti passivi	a	Contributo in conto impianti		234
<i>c) Scritture 2002</i>					
·	Risconti passivi	a	Contributo in conto impianti		100

Inoltre, al paragrafo F.III.b) del Principio Contabile n. 16 è previsto che, in relazione ai contributi in oggetto, debbano essere fornite le seguenti informazioni in Nota Integrativa:

a) ammontare delle richieste di contributo in corso, se di ammontare significativo;

b) contributi ricevuti ed il metodo di contabilizzazione (se contabilizzati come riduzione del costo vanno evidenziati il costo lordo ed il contributo);

c) restrizioni o vincoli al libero uso dei cespiti che tali contributi 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 in Nota Integrativa

Trattamento fiscale dei contributi in conto impianti

L'art. 21 comma 4 lettera a) n. 1) della Legge 27/12/1997 n. 449, in vigore dall'1 gennaio 1998, ha soppresso l'art. 76 TUIR, comma 1, lett. a), "Norme generali sulle valutazioni", nella parte in cui recitava che il costo dei beni doveva essere assunto al lordo degli eventuali contributi. Ciò significa, in sostanza, che il contributo in conto impianti è comunque tassato, o come minor ammortamento (ammortamento calcolato sul costo del bene al netto del contributo) o come maggior ricavo (risconto del contributo in correlazione all'aliquota/quota di ammortamento dei beni agevolati).

Nel caso in cui il contributo sia erogato dopo l'inizio dell'ammortamento del bene, le istruzioni ad Unico 2000 precisano che se il costo residuo è inferiore al contributo, l'eccedenza dovrà concorrere alla formazione dell'utile nell'esercizio di *incasso*.

Infine, i contributi in conto impianti concorrono a formare la base imponibile IRAP.

Conclusioni

I contributi in conto impianti, erogati per consentire l'acquisizione agevolata delle immobilizzazioni strumentali ammortizzabili, vanno contabilizzati per competenza nell'esercizio in cui l'ente erogante emette la delibera di assegnazione, secondo le seguenti alternative metodologie:

- *iscrizione del cespite nell'attivo al netto del contributo* e calcolo di minori ammortamenti; nell'ipotesi di contributo erogato ad ammortamento già iniziato si procede allo storno del fondo ammortamento per la parte corrispondente agli ammortamenti in eccesso effettuati negli anni precedenti, tassati come sopravvenienze attive;

- oppure *tecnica dei risconti passivi*: si lascia inalterato il costo storico dei cespiti e si contabilizza il contributo come ricavo da riscontare in relazione alle quote di ammortamento dedotte in ciascun esercizio; nell'ipotesi di contributo erogato ad ammortamento già iniziato, la quota di contributo riferita all'ammortamento dedotto negli esercizi precedenti viene tassata come sopravvenienza attiva.