



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2018
N.RF057
INFO FISCO
La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 12

OGGETTO	CONTRIBUTI ALLE IMPRESE - ASPETTI CONTABILI E FISCALI
RIFERIMENTI	ART. 85 E 88 TUIR - OIC 12 E 16; CM 73/1994; RM 2/2010; RM 472/2008; RM 45/1994
CIRCOLARE DEL	27/03/2018

Sintesi: i contributi costituiscono erogazioni in denaro, in natura o sono somministrati sotto forma di crediti d'imposta allo scopo di favorire aree o settori economicamente svantaggiati o per favorire l'iniziativa di determinati soggetti

Si può affermare, in linea generale, che i contributi:

- sono proventi legati a erogazioni effettuate dallo Stato o da enti pubblici allo scopo
- di incentivare l'attività produttiva di determinati settori/territori o sono indirizzati a determinati soggetti (in tal senso vertono i contributi finalizzati allo sviluppo della imprenditorialità femminile).

CLASSIFICAZIONE CONTABILE E FISCALE DEI CONTRIBUTI

Sotto l'aspetto civilistico l'OIC evidenzia le seguenti tipologie di contributi (OIC 16, OIC, 24, OIC 13, OIC 12):

Contributi

- in conto impianti
- in conto esercizio
- in conto interessi

NOTA BENE: l'OIC 16, nella versione 2005, individuava i cd. "Contributi in c/capitale" come i contributi erogati da un soggetto pubblico per realizzare specifici investimenti dell'impresa.

Con la versione 2014 (confermata dalla versione 2016, tutt'ora in corso di applicazione) la stessa nozione fa ora riferimento ai cd. "Contributi in conto impianti", allineando la nozione civilistica con quella fiscale.

Il **legislatore fiscale** individua le seguenti tipologie di contributo (artt. 85, lett. g), h), 88, co. 3, 110, co. 1, lett. a), tuir):

Contributi

- in conto impianti
- in conto esercizio
- in conto capitale

Nota: anche fiscalmente, i contributi in conto capitale sono erogati per incrementare i mezzi patrimoniali dell'impresa, in via generale.

RICHIAMO DEI PRINCIPI FISCALI DI BASE

Con specifico riferimento alle imprese in contabilità ordinaria occorre ricordare che i componenti reddituali, ai fini fiscali, vengono imputati in base al principio di competenza.

Il principio di cassa viene applicato solo nei casi espressamente previsti dal legislatore.

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI
REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it

Ai sensi dell'art. 109 c. 1 Tuir, il momento rilevante ai fini della determinazione del reddito per competenza trova fondamento nel **secondo periodo**, ovvero in presenza delle seguenti condizioni:

- certezza dell'esistenza
- e determinazione obiettiva dell'ammontare

dei componenti di reddito considerati.

Ai fini Iva trova applicazione, in linea generale, l'**art. 2, comma 3, lett. a), DPR 633/1972**:



"Non sono considerate cessioni di beni:

a) le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro..."

In merito, secondo la **R.M. 472/2008**:



*"l'erogazione è invece esclusa dal campo di applicazione dell'imposta, ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lettera a), del DPR n. 633 del 1972, qualora si configuri come **cessione di denaro per il perseguimento di obiettivi di carattere generale** non afferenti a specifiche prestazioni."*

ATTENZIONE: la disposizione trova applicazione nel caso in cui i contributi non riguardino specifiche prestazioni.

Nella citata **R.M. 472/2008** viene inoltre precisato anche:



*"I contributi concessi dallo Stato e dagli enti pubblici **rientrano nel campo di applicazione dell'IVA** se sono elargiti a fronte di un'obbligazione di dare, fare, non fare o permettere, ossia **quando si è in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive** ..."*

L'accertamento della sussistenza o meno del presupposto d'imposta muove dalla qualificazione del rapporto intercorrente tra le parti, in base alle disposizioni ed alle pattuizioni che lo disciplinano.

I CONTRIBUTI IN CONTO IMPIANTI

I contributi in conto impianti sono riferiti a somme erogate da un soggetto pubblico per realizzare specifici investimenti dell'impresa. Essi sono commisurati al costo delle immobilizzazioni alle quali sono riferiti.

Le iniziative agevolabili si riferiscono a:

- costruzione;
- riattivazione;
- ampliamento,

delle immobilizzazioni medesime (OIC n. 16, par. 86).

Secondo l'**OIC 16, par. 87**, il momento in cui l'impresa deve rilevare contabilmente i contributi va ricercato:



*"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**".*



N.B.: il momento della rilevazione del contributo in bilancio dipende dal provvedimento o dalla delibera dell'ente erogatore.

Occorre tener conto che la concessione del contributo **può essere sottoposta a condizione:**

- **risolutiva**
- **sospensiva.**


Approfondimento: la condizione:

- **sospensiva** consiste nell'avvenimento futuro ed incerto dal quale le parti fanno dipendere la produzione degli effetti del negozio, cui la condizione è apposta;
 - Nel caso di specie i contributi devono considerarsi "conseguiti" nell'esercizio in cui viene emessa una delibera formale da parte dell'ente erogatore, successivamente all'accertamento da parte dell'ente stesso dei lavori eseguiti e dell'adempimento di tutte le clausole cui e' soggetta l'erogazione.
- **risolutiva** consiste nell'avvenimento futuro ed incerto che comporta l'eliminazione degli effetti già prodotti dal negozio;
 - L'ipotesi si configura quando, ancorché il diritto ai contributi sia perfezionato con l'atto di concessione (che si concretizza normalmente nel decreto di liquidazione della somma spettante) viene posto a carico dell'impresa beneficiaria l'onere di un "facere" specifico da realizzarsi successivamente alla concessione stessa, l'inottemperanza del quale costituisce presupposto per la restituzione dei contributi. In tal caso i contributi si considerano "conseguiti" nell'esercizio in cui vengono concessi.

ASPETTI CONTABILI E RIFLESSI IN BILANCIO

In merito ai contributi in conto impianti l'**OIC 16** prevede due diversi procedimenti contabili (**par. 88**):

- **Metodo indiretto:** il contributo viene contabilizzato in un apposito conto del conto economico e distribuito negli esercizi per competenza, mediante la tecnica dei **risconti passivi**
- **Metodo diretto:** il contributo viene portato in diminuzione del costo dell'immobilizzazione alla quale si riferisce (con conseguenti minori ammortamenti).

 **N.B.** gli **OIC** consentono entrambi i procedimenti contabili, per quanto il metodo indiretto appare più rispettoso del divieto generale della compensazione delle partite.

Si riporta di seguito un esempio prendendo in considerazione il metodo indiretto.

Esempio1

Si riportano di seguito i dati e la procedura dell'ammortamento.

1° anno chiusura bilancio	31/12/2017
Investimento	100.000,00
Periodo	6,00 anni
	2.190,00 giorni
Coefficiente	16,67 % annuo
Data	15/10/2017

Anno	Giorni	Quota amm.to
2017	78,00	3.561,64
2018	366,00	16.712,33
2019	365,00	16.666,67
2020	365,00	16.666,67
2021	365,00	16.666,67
2022	366,00	16.712,33
2023	285,00	13.013,70
Totali	2.190,00	100.000,00

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613– Email: info@redazionefiscale.it

Si consideri ora l'erogazione (o anche la liquidazione) di un **contributo in conto impianti** nel medesimo anno, **per € 30.000**. Si riporta il riparto del provento.

Si riportano di seguito i dati e la procedura dell'ammortamento:

1° anno chiusura bilancio	31/12/2017
Investimento	100.000,00
Periodo	6,00 anni
	2.190,00 giorni
Coefficiente	16,67 % annuo
Data	15/10/2017

Anno	Giorni	Quota amm.to
2017	78,00	3.561,64
2018	366,00	16.712,33
2019	365,00	16.666,67
2020	365,00	16.666,67
2021	365,00	16.666,67
2022	366,00	16.712,33
2023	285,00	13.013,70
Totali	2.190,00	100.000,00

Si consideri ora l'erogazione (o anche la liquidazione) di un **contributo in conto impianti** nel medesimo anno, **per € 30.000**. Si riporta il riparto del provento.

Anno	Giorni	Q.ta provento
2017	78,00	1.068,49
2018	366,00	5.013,70
2019	365,00	5.000,00
2020	365,00	5.000,00
2021	365,00	5.000,00
2022	366,00	5.013,70
2023	285,00	3.904,11
Totali	2.190,00	30.000,00

La società procede con le seguenti scritture contabili, strettamente connesse con il contributo relativamente all'anno 2017.

Liquidazione del contributo.

Crediti diversi	Liquidazione contributo in c/impianti	30.000,00	
Contributi in c/impianti	Liquidazione contributo in c/impianti		30.000,00

Rilevazione del risconto passivo e dell'ammortamento dell'immobilizzazione al 31/12.

Contributi in c/impianti	Risconto su contributo ...	28.931,51	
Risconti passivi	Risconto su contributo ...		28.931,51
Amm.to imm. Materiali	Rilevata quota di ammortam.	3.561,64	
F.do amm.to imm. Materiali	Rilevata quota di ammortam.		3.561,64

Si riportano di seguito gli effetti in bilancio:

Stato patrimoniale - Attivo	2017
B.II. Immobilizzazioni materiali 2). Impianti e macchinario	96.438
Stato patrimoniale - Passivo	2017
E) Ratei e risconti	28.932
C.E. - Valore della produzione	2017
A5) Altri proventi	1.068
C.E. - Costi della produzione	2017
B).10.b. ammortamento delle immobilizzazioni materiali	3.562

ASPETTI FISCALI

I contributi in conto impianti sono individuati nel corpo dell'art. 88 co. 3, lett. b), **tuir**, assieme ai contributi in conto esercizio:

" Sono inoltre considerati sopravvenienze attive: (...)

b) i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalita' , esclusi i contributi di cui alle lettere g) e h) del comma 1 dell'articolo 85 (N.d.a.: contributi in conto esercizio) e quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato (N.d.a.: i contributi in conto impianti)"

N.B.: appare evidente che i contributi in conto impianti **non sono sopravvenienze attive**.

La **cassazione** nella **sentenza n. 23556/2015** ha precisato quanto segue:

"I contributi in conto impianti sono contributi finalizzati all'acquisizione di beni materiali o immateriali ammortizzabili ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 102 e 103 (ex artt. 67 e 68), qualunque sia la modalità di erogazione degli stessi: attribuzione di somme in denaro, riconoscimenti di crediti di imposta o altro."

Ai fini fiscali la disciplina della **tassazione del contributo in conto impianti** è stata chiarita dalla R.M. 110/2002, ricalcando sostanzialmente i principi civilistici.

Momento di rilevanza fiscale: la **CM 73/1994** ha chiarito che

- nel caso della mancanza di atti formali esterni
- occorre fare riferimento ai caratteri della certezza e della obiettiva determinabilità.

"Si ricorda, in proposito, che i caratteri della certezza e della obiettiva determinabilità sono insiti nel fatto che sia possibile, sulla base della specifica previsione legislativa, verificarne la spettanza e la quantificazione (cfr. al riguardo la ris. n. 9/951 del 22 novembre 1978) e che la determinabilità deve essere intesa nel senso di valutazione estimativa fatta non con criteri soggettivi, bensì con criteri che siano suffragati da elementi oggettivi (cfr. ris. n. 9/2490 del 22 ottobre 1991)".

In **caso della produzione di atti formali esterni** va fatto riferimento al momento:

- ➔ della **emissione del decreto di liquidazione** della somma spettante da parte dell'ente preposto, **se il provvedimento non ha natura recettizia**
- ➔ dell'esercizio nel quale l'impresa interessata ha avuto **conoscenza dell'ammontare liquidato**, **se il provvedimento ha natura recettizia** (RM n. 9/606 del 4/05/1979).

Si veda in merito uno stralcio della **sentenza della cassazione, n. 12831/2002**.

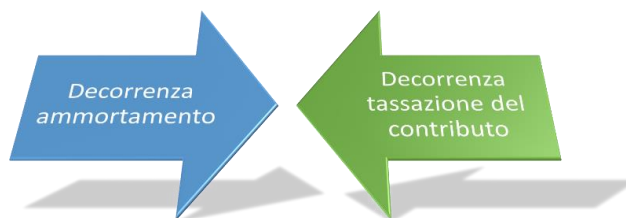


*"I contributi dell'Azienda per gli Interventi sul Mercato Agricolo (AIMA) sono dovuti in presenza di presupposti definiti dall'ordinamento comunitario, ma **acquistano connotati di certezza e di determinabilità solo attraverso il procedimento amministrativo, con il quale ne sono verificati i presupposti e liquidato l'ammontare**. Non può pertanto dubitarsi del fatto che, indipendentemente dall'identificazione di profili di discrezionalità tecnica, **è solo con l'emissione del decreto di liquidazione che il credito per i contributi diviene certo e liquido, e che pertanto è solo nel relativo esercizio di competenza che essi concorrono a formare la base imponibile**."*

Si è già analizzato in precedenza il caso in cui i contributi siano soggetti a condizione (RM n. 9/606/1979 e CM 73/1994).

Entrata in funzione del bene: ulteriore questione di rilievo è costituito dalla **data di entrata in funzione del bene**.

Infatti, l'ammortamento (e la correlata rilevanza del contributo) decorre da tale momento, in base al disposto normativo contenuto nell'art. 102 del turir, relativamente ai beni strumentali materiali.



Si veda quanto precisato in merito dalla **R.M. 2/2010**:



*"L'imputabilità del contributo a fattori di produzione ad utilità ripetuta fa sì che **la determinazione dell'obbligazione tributaria non è istantanea e coincidente con l'incasso del contributo stesso ... ma prolungata a più periodi d'imposta, in quanto collegata agli ammortamenti** o, comunque, alle vicende che determinano la rilevanza fiscale del costo del cespite.*

*Ne consegue che **nessun obbligo tributario deve essere assolto dal soggetto destinatario del contributo in esame qualora il bene, iscritto in bilancio, non risulti ancora entrato in funzione**."*



N.B.: l'Agenzia prende in considerazione il caso in cui il contributo

- certo nell'esistenza e nel suo ammontare (per la presenza di una pubblica delibera)
- sia erogato in un periodo d'imposta anteriore rispetto all'entrata in funzione del bene.

In tal caso, **la tassazione del contributo si allinea con la deduzione dell'investimento, in base ai periodi d'imposta nei quali si spalma l'ammortamento** (nel caso di metodo "indiretto", la procedura del risconto va avviata dal periodo d'imposta di entrata in funzione).

RITENUTE

L'art. 28, co. 2, del DPR 600/1973, di seguito riportato, esclude specificamente dall'obbligo della ritenuta solo i contributi in conto impianti:



*"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 indicate nel comma precedente e con obbligo di rivalsa sull'ammontare dei contributi corrisposti ad imprese, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali."*

I CONTRIBUTI IN CONTO CAPITALE

Secondo **Assonime (Cir. n. 9/1998)** sono "somme la cui erogazione risponde genericamente alla finalità di incrementare i mezzi patrimoniali dell'impresa, senza perciò che la loro concessione si correli all'onere dell'effettuazione di uno specifico investimento nei suddetti beni".

I contributi in conto capitale sono collocati nel conto economico in base al principio della competenza e il provento non è correlato con specifici costi da portare in diminuzione.

ASPETTI FISCALI

I contributi in conto capitale non sono specificamente disciplinati nell'ambito del **tuir**, ma sono individuati in via residuale, nel corpo dell'art. **88 co. 3, lett. b), tuir**.

Secondo la **R.M. n. 2/2010**:



"I contributi ... definiti in conto capitale, non sono correlati a specifici fattori produttivi (siano essi di esercizio che a fecondità ripetuta) consistendo in un generico potenziamento dell'apparato produttivo dell'impresa beneficiaria e, di conseguenza, assumono rilevanza fiscale - come sopravvenienze - nel momento in cui entrano nella disponibilità materiale e giuridica del percettore."

Il regime di tassazione è disciplinato dall'art. **88, co. 3, lett. b), secondo periodo, del tuir**, in quanto **i contributi in esame rientrano nell'ambito delle sopravvenienze attive.**



"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."

Il contributo in conto capitale è tassato per cassa. L'impresa può optare per:

- ➔ la tassazione del provento nell'esercizio in cui è avvenuto l'incasso;
- ➔ la tassazione del provento in 5 rate costanti a partire dall'esercizio in cui è avvenuto l'incasso.

RITENUTE

La **R.M. 193/E/2002** precisa che solo i contributi in conto impianti sono esclusi dall'applicazione della ritenuta del 4%.

Il contributo in conto capitale è soggetto alla ritenuta d'acconto del 4%.

Esempio2

Si riportano di seguito i dati e la procedura dell'ammortamento.

Liquidazione del contributo.

Banca x c/c	Erogazione contributo	28.800,00	
Erario c/ritenute subite su contributi	Erogazione contributo	1.200,00	
Contributi in c/capitale	Erogazione contributo		30.000,00

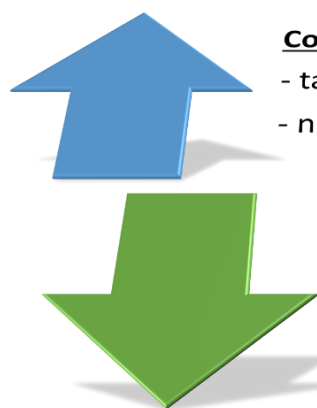
Si riportano di seguito gli effetti in bilancio:

Conto economico	2017
A5) Altri proventi	30.000

Stato patrimoniale	2017
C) Attivo circolante:	
CII) Crediti:	
5-bis) crediti tributari	1.200

CONTRIBUTI IN C/CAPITALE, CONTRIBUTI C/IMPIANTI E CONTRIBUTI MISTI

Gli effetti fiscali prodotti dai due tipi di contributo appena individuati non sono irrilevanti. Infatti:



Contributi in c/impianti:

- tassati per competenza;
- non soggetti a ritenuta

Contributi in c/capitale:

- tassati per cassa;
- soggetti a ritenuta d'acconto del 4%

Spesso non è agevole distinguere i contributi in conto capitale dai contributi in conto impianti.

Secondo la **cassazione, sentenza n. 781/2011**:



*"non è tanto l'apodittico collegamento dei contributi agli impianti che renderebbe applicabile il diverso criterio d'imputazione invocato dalla ricorrente agenzia, bensì il **collegamento funzionale con l'acquisto di beni ammortizzabili.**"*



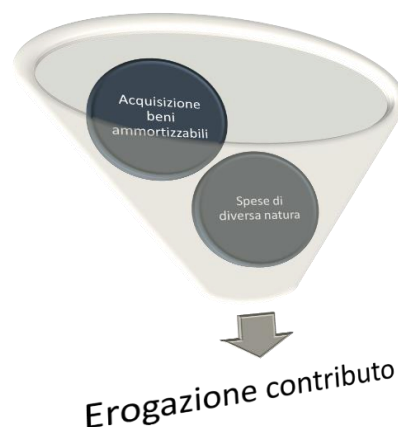
ATTENZIONE. secondo la Cassazione il finanziamento volto all'adeguamento di impianti obsoleti alla normativa europea non **crystalizza** il collegamento funzionale tra l'erogazione del contributo e l'acquisto di beni ammortizzabili con il **conseguente inquadramento del contributo, nel caso di specie, tra i contributi in conto capitale.**

La corretta distinzione tra i contributi in esame sfuma nel caso in cui essi riguardano l'acquisto di un terreno, che non costituisce ai fini civilistici e fiscali un bene ammortizzabile, a meno che il provento non sia correlato ad un investimento agevolato che coinvolga contemporaneamente la costruzione del fabbricato, nell'ambito del medesimo progetto.

INVESTIMENTO AGEVOLATO RIGUARDANTE CONTESTUALMENTE L'ACQUISTO DEL SUOLO E LA REALIZZAZIONE DEL FABBRICATO	
Cass., 13734/2016	<i>"... deve ritenersi che, nella fattispecie, il contributo va considerato in conto impianti, poiché ciò che rileva è la finalità in vista della quale il contributo stesso è stato percepito, cioè l'acquisto di un terreno destinato, nell'ambito del medesimo progetto di investimento agevolato ai sensi della citata legge n. 488 del 1992, alla costruzione di un fabbricato industriale ammortizzabile."</i>
R.M. 100/2002	<i>"Per quanto riguarda, infine, i contributi riferibili all'acquisto del suolo aziendale, considerato che i terreni non sono generalmente beni ammortizzabili, i contributi ad essi relativi potranno essere considerati in conto impianti, solo se l'acquisto del terreno è finalizzato, nell'ambito del medesimo progetto di investimento agevolato, alla costruzione di fabbricati industriali (edifici, strade, piazzali, ecc) ammortizzabili ai sensi del decreto ministeriale 31 dicembre 1988 concernente i coefficienti di ammortamento."</i>

Un'altra ulteriore criticità emerge nel caso in cui il **contributo** sia **erogato indistintamente per il sostenimento di costi di natura diversa** (cass., nn. 781/2011 e 23556/2015).

Nel caso di specie si parla di **contributi misti**.



Secondo la **cassazione, sentenza n. 781/2011**:



*"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, **sempreché non ci siano dei criteri oggettivi che consentano la ripartizione del contributo tra le varie voci, l'intero importo del contributo stesso dovrebbe essere assoggettato alla disciplina dei contributi in conto capitale**"."*



ATTENZIONE. l'applicazione del criterio di cassa trova asilo anche se il contributo non risulta collegato con l'acquisto di beni ammortizzabili, in quanto connessi con l'acquisto di beni non ammortizzabili o per interventi su beni già ammortizzati (cass., n. 23555/2015).

Con riferimento ai contributi erogati in base alla legge 488/1992 la **RM 100/2002** ha precisato che il contributo si può imputare proporzionalmente alle diverse tipologie di spese ammissibili.

Contributi finalizzati al sostenimento di oneri accessori

Nella medesima risoluzione viene ulteriormente precisato che il contributo erogato per finanziare spese di progettazione, che ai fini civilistici costituiscono oneri accessori all'acquisto di un bene strumentale, porta il provento nell'ambito dei contributi in conto impianti.

I CONTRIBUTI IN CONTO ESERCIZIO

I contributi in conto esercizio trovano la loro regolamentazione contabile nel corpo dell'OIC 12. Presentano le seguenti caratteristiche:

- ➔ sono dovuti in base alla legge o a disposizioni contrattuali;
- ➔ devono aver natura di integrazione dei ricavi dell'attività caratteristica o delle attività accessorie, o di riduzione dei relativi costi ed oneri;



ATTENZIONE. non rientrano nella fattispecie i contributi di natura finanziaria, che riducono direttamente gli oneri legati ad alcuni tipi di finanziamenti assunti dall'impresa

- ➔ sono rilevati nell'esercizio in cui è sorto con certezza il diritto a percepirli, che può essere anche successivo all'esercizio al quale essi sono riferiti.

Tra questi si ricordano:

- ✓ contributi per l'imprenditorialità femminile;
- ✓ contributi per l'imprenditorialità giovanile del Mezzogiorno;
- ✓ contributi UE alla produzione.

Contributi in conto esercizio erogati per l'acquisto delle rimanenze

La disciplina contabile della fattispecie trova asilo nell'OIC n. 13, par. 14:



"I contributi in conto esercizio ricevuti per l'acquisto di beni inclusi nelle rimanenze sono rilevati nella voce A5 "altri ricavi e proventi", in linea con quanto espressamente previsto dall'articolo 2425 codice civile. I costi sostenuti per gli acquisti di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci sono rilevati tra i costi di produzione, alla voce B6, al lordo dei contributi in conto esercizio ricevuti per tali acquisti."

Il successivo periodo stabilisce quanto segue:



"Alla chiusura dell'esercizio, la variazione delle rimanenze di materie prime, semilavorati e prodotti finiti è rilevata nelle voci B11 "variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie e di consumo e merci" o A2 "variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti" al netto dei contributi ricevuti.."

ASPETTI FISCALI

I contributi in conto esercizio trovano asilo nell'art. 85, c. 1, lett. g) e h) del tuir, di seguito riportato:



" 1. Sono considerati ricavi:

[...]

g) i contributi in denaro, o il valore normale di quelli, in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto;

h) i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge."

Per quanto riguarda il momento in cui il contributo assume rilevanza fiscale si veda quanto indicato nella parte relativa al contributo in conto impianti.

Tra i contributi in conto esercizio rientrano i **contributi in conto canoni leasing**, nel caso in cui i proventi sono erogati per agevolare contemporaneamente la quota capitale e la quota interessi (R.M. 45/1994).

RITENUTE

I contributi in conto esercizio sono soggetti alla ritenuta del 4 per cento, ai sensi dell'art. 28, co. 2, del DPR 600/1973.

IVA

Nel caso dei contributi in conto esercizio trova applicazione l'art. 13, co 1, dpr 633/72:



"La base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi e' costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti."

In sostanza:

- l'assegnazione di un contributo direttamente collegato ai corrispettivi della cessione di beni o prestazioni di servizi sono soggetti a Iva;



N.B. Il presupposto scatta quando il contributo sia versato all'operatore sovvenzionato affinché fornisca un bene o un servizio determinato (Corte di Giustizia CE, causa C 184/00, sent. 22/11/2001).

- l'imponibilità necessita di un nesso sinallagmatico tra somma corrisposta e esecuzione dell'operazione;
Tale nesso si realizza nei casi in cui la convenzione stipulata fissi precisi obblighi a carico del soggetto iva, come la risoluzione dell'accordo e il risarcimento del danno (RM 268/2002).

I CONTRIBUTI IN CONTO INTERESSI

I contributi in conto interessi sono specificamente individuati nell'OIC 12, par. 96:



" In ipotesi di contributi di enti pubblici o di privati che riducono gli interessi sui finanziamenti l'importo dei contributi è portato a riduzione della voce C17, se conseguito nel medesimo esercizio in cui vengono contabilizzati gli interessi passivi; se conseguito in esercizi successivi, va iscritto alla voce C16d)."

In sostanza:

ESPOSIZIONE IN BILANCIO DEI CONTRIBUTI IN CONTO INTERESSI	
Contributi portati in riduzione di interessi su finanziamenti contabilizzati nel medesimo esercizio	C) Proventi e oneri finanziari: 17) interessi e altri oneri finanziari, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti
Contributi portati in riduzione di interessi su finanziamenti contabilizzati in esercizi precedenti	C) Proventi e oneri finanziari: proventi diversi dai precedenti, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate e di quelli da controllanti e da imprese sottoposte al controllo di queste ultime

TRATTAMENTO FISCALE DEI CONTRIBUTI PER LE IMPRESE MINORI

Il nuovo regime fiscale delle imprese minori è caratterizzato da un sistema di tassazione misto cassa-competenza, per effetto del quale vige un principio generale di cassa, ma sono numerosi gli elementi reddituali tassati per competenza.

Secondo l'art. 66, co. 1, tuir:



"Il reddito d'impresa (...) e' costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi di cui all'articolo 85 e degli altri proventi di cui all'articolo 89 percepiti nel periodo d'imposta e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attivita' d'impresa. La differenza e' aumentata dei ricavi di cui all'articolo 57, dei proventi di cui all'articolo 90, comma 1, delle plusvalenze realizzate ai sensi dell'articolo 86 e delle sopravvenienze attive di cui all'articolo 88 e diminuita delle minusvalenze e sopravvenienze passive di cui all'articolo 101.."

Ne consegue che:

- I **contributi in conto esercizio** sono **tassati per cassa** in quanto rientrano nell'art. 85, classificati tra i ricavi;
- I **contributi in conto impianti** sono **tassati per competenza**, ai sensi dell'art. 88 del tuir;
- I **contributi in conto capitale** sono **tassati per cassa**, ai sensi dell'art. 88 del tuir.



ATTENZIONE: è pur vero che i componenti del reddito rientranti nell'art. 88 del tuir devono essere portati in aumento della differenza tra i componenti positivi e i componenti negativi rilevanti in base al criterio di cassa, ma è altrettanto vero che i contributi in conto capitale sono sopravvenienze attive tassate per cassa (o rateizzate in 5 esercizi), ai sensi dell'art. 88 co. 3, lett. b), tuir. Si attende una conferma in merito da parte dell'agenzia delle entrate.

Con particolare riguardo alle sopravvenienze attive la **C.M. 11/E/2017** ha precisato quanto segue:



*"Con riguardo alle **sopravvenienze attive** di cui alla lettera c) [ndr.: dell'art. 88 Tuir], si fa presente che concorrono in ogni caso alla determinazione del reddito secondo il criterio di cassa le sopravvenienze attive derivanti dallo storno o integrazione di componenti negativi o positivi che hanno concorso alla determinazione del reddito secondo il criterio di cassa."*