

I BONUS FISCALI NELLA PRASSI CONTABILE NAZIONALE

Bilancio e revisione, 8-9 / 2021, p. 23

I BONUS FISCALI NELLA PRASSI CONTABILE NAZIONALE

di Alessandro Savoia^[*]

L'esigenza del legislatore dell'emergenza di sostenere le imprese in difficoltà, e di dare impulso alla ripresa economica del Paese, ha avuto come conseguenza l'implementazione di un'ampia casistica di sussidi e sovvenzioni di vario genere. Dopo un primo momento in cui l'attenzione delle imprese era volta a riuscire ad accedere ai vari benefici, si pone ora il tema della corretta contabilizzazione degli stessi nel bilancio di esercizio.

Sommario: **Premessa - I contributi in conto impianti - Aspetti generali - Casi particolari - Provvedimenti emergenziali - I contributi in conto esercizio - Aspetti generali - Casi particolari - Provvedimenti emergenziali - Ulteriori tipologie di contributi pubblici**

Premessa

A seguito della diffusione sul sistema economico degli effetti della pandemia da COVID-19 il legislatore è intervenuto in più occasioni per introdurre misure volte a sostenere finanziariamente ed economicamente le imprese.

I provvedimenti emanati nel corso di questo anno e mezzo sono stati numerosi e di varia natura. Talvolta si è trattato di vere proprie nuove misure di sostegno per le imprese, in altri casi di proroga e/o modifica di agevolazioni già esistenti.

Moratorie di mutui e contratti di *leasing* finanziario, crediti di imposta volti a contenere l'incidenza di costi di esercizio quali canoni di locazione e di spese per la sanificazione degli ambienti di lavoro, contributi a fondo perduto finalizzati a integrare i mancati ricavi, detrazioni fiscali per stimolare interventi edilizi, sospensione dal pagamento di imposte, sono solo alcune delle tante misure di cui hanno potuto beneficiare le imprese.

Tuttavia, se in corso d'opera la primaria necessità dell'impresa è stata quella di riuscire ad accedere a questi sussidi, con la chiusura del bilancio 2020 è emersa ancor di più l'esigenza di gestire la corretta rappresentazione contabile di queste poste.

In particolar modo, a fronte dell'ampia casistica di *bonus* fiscali - generalmente rappresentati da crediti di imposta, detrazioni e contributi - messi a disposizione dal legislatore dell'emergenza il redattore del bilancio dovrà intervenire avendo a riferimento le disposizioni contenute nell'ambito di vari principi contabili in materia di contributi pubblici.

Nello specifico l'Organismo Italiano di Contabilità individua, in via generale, due particolari fattispecie:

- i contributi in conto impianti, correlati all'acquisto di immobilizzazioni materiali e immateriali e disciplinati nell'ambito dell'OIC 16 e dell'OIC 24;
- i contributi in conto esercizio, volti invece a integrare i ricavi dell'impresa, o a ridurre i costi dell'esercizio, disciplinati dall'OIC 12, e richiamati in tema di rimanenze dall'OIC 13.

In realtà, come ci insegna l'esperienza pratica, ed anche la disciplina tributaria^[1], le tipologie di sovvenzioni pubbliche che possono ricevere le imprese sono ben più ampie e varie rispetto a quelle disciplinate della prassi contabile nazionale. Oltre ai contributi in conto impianti e ai contributi in conto esercizio è possibile infatti fare riferimento a:

- i contributi in conto capitale, i quali rappresentano la più ampia categoria all'interno della quale collocare gli stessi contributi in conto impianti. Tali contributi hanno sempre come finalità quella di incrementare il patrimonio dell'impresa, ma lo fanno in modo generico e indistinto, senza essere correlati all'acquisto di particolari beni^[2];
- i contributi misti, la cui destinazione è rivolta ad un più ampio spettro di obiettivi, quali il finanziamento di beni strumentali, la copertura di spese di gestione, ma anche di studi di fattibilità e di consulenze;
- i contributi a causa neutra, per i quali è l'utilizzo stesso fatto dall'impresa che ne qualifica la destinazione;
- i contributi in conto canoni di *leasing*, erogati per ridurre l'incidenza del costo dei canoni di locazione in capo al concedente.

In tutti questi casi si può porre la problematica della corretta contabilizzazione delle sovvenzioni ricevute considerato che, a ben vedere, si tratta di fattispecie non espressamente previste dai vari principi contabili.

I contributi in conto impianti

Aspetti generali

In base a quanto indicato dal § 86 dell'OIC 16 devono essere ricondotte nell'ambito dei contributi in conto impianti tutte quelle somme erogate da un soggetto pubblico (Stato o enti pubblici) all'impresa per la realizzazione di iniziative aventi ad oggetto la costruzione, riattivazione e ampliamento di immobilizzazioni materiali^[3].

Analoga definizione la si ritrova per quanto concerne le immobilizzazioni immateriali al § 85 dell'OIC 24.

Tipicamente queste somme sono commisurate al costo sostenuto dall'impresa per l'acquisizione, o la costruzione dell'immobilizzazione. Allo stesso tempo a fronte della concessione dei contributi, all'impresa beneficiaria può essere richiesto di mantenere in uso le immobilizzazioni cui essi si riferiscono per un determinato tempo, stabilito dalle norme che li concedono.

I contributi in conto impianti pongono due specifiche problematiche in ambito contabile relative all'individuazione del momento in cui possono essere iscritti in bilancio, e alla definizione delle modalità con le quali questi proventi partecipano alla determinazione del risultato dell'esercizio.

Con riferimento alla prima questione il § 87 dell'OIC 16 (e il § 86 dell'OIC 24) prevede che i contributi in conto impianti siano rilevati in contabilità nel momento in cui esiste una ragionevole certezza che le condizioni previste per il riconoscimento del contributo siano soddisfatte e che i contributi saranno erogati.

In altre parole, troveranno evidenza in bilancio solo quando i contributi potranno essere considerati acquisiti sostanzialmente in via definitiva.

Una volta iscritto in contabilità il contributo in conto impianti deve essere considerato alla stregua di un ricavo pluriennale^[4], che dovrà distribuirsi gradualmente nel conto economico nel corso dei diversi esercizi in cui i beni per i quali è stato ricevuto rilasceranno la propria utilità economica.

Per quanto concerne la definizione delle modalità attraverso le quali questo provento pluriennale partecipa alla determinazione del risultato dell'esercizio, la dottrina richiede che:

- 1) sia individuato un criterio di ripartizione;
- 2) sia definito un criterio di contabilizzazione.

Considerato che i contributi in conto impianti sono commisurati al costo di determinate immobilizzazioni materiali e immateriali, il criterio di ripartizione dovrà essere ispirato al principio della competenza economica. Da ciò ne consegue che il contributo pubblico dovrà essere rilevato a conto economico nel corso di vari esercizi, con un criterio sistematico, in relazione alla vita utile dell'immobilizzazione cui lo stesso si riferisce.

Tutto ciò, a livello pratico, comporta che il contributo sia ripartito in proporzione alle quote di ammortamento del cespite di riferimento, in modo tale che alla determinazione del risultato dell'esercizio contribuisca tanto l'ammortamento del cespite, quanto - in proporzione e con segno opposto - il contributo ricevuto.

Venendo al criterio di contabilizzazione la prassi contabile^[5] individua due metodi:

- 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 appositi risconti passivi;
- il metodo diretto: i contributi sono portati a diretta riduzione del costo delle immobilizzazioni materiali cui si riferiscono.

È solo il caso di evidenziare come le tecniche contabili sopra indicate siano da collocare nell'ambito del c.d. metodo reddituale di contabilizzazione della più ampia categoria dei contributi in conto capitale. Come evidenziato in dottrina^[6] e dalla prassi professionale^[7] tale metodo si contrappone al differente metodo patrimoniale in base al quale i contributi in commento devono essere assimilati ad apporti di patrimoniali, senza obbligo di restituzione effettuati da soggetti terzi rispetto agli azionisti. Tali poste, conseguentemente, non avrebbero natura reddituale e dovrebbero essere collocate nel patrimonio netto, fra le riserve, senza transitare per il conto economico.

Ritornando all'impostazione adottata dallo *standard setter* nazionale l'utilizzo di un esempio può fare meglio comprendere l'impatto delle due diverse impostazioni.

Si consideri l'investimento in un impianto del costo di 1.000, con vita utile di 5 anni e ammortamento operato a quote costanti, per il quale l'impresa riceve un contributo pari al 20% del costo.

Al momento dell'acquisto dell'impianto le scritture contabili sono le seguenti:

Fornitore		1.220
Impianto	1.000	
IVA credito	220	

Fornitore	1.220	
Banca		1.220

Al momento dell'ottenimento della delibera di erogazione del contributo la scrittura contabile è la seguente:

Credito per contributo in c/impianti	200	
Contributo c/impianti		200

Cui seguirà al momento dell'incasso del contributo la seguente scrittura contabile:

Banca	200	
Credito per contributo in c/impianti		200

In passato la prassi professionale si era soffermata anche sulla fattispecie dell'incasso di acconti su contributi^[8]. In tal caso le scritture contabili prevederebbero dapprima la rilevazione di un debito, da chiudersi a seguito del riconoscimento definitivo del contributo:

Banca	...	
Debito per acconti su contributi		...

Debito per acconti su contributi	...	
Contributo in c/impianti		...

In base alle indicazioni della prassi contabile il provento pluriennale rappresentato dalla voce "contributo c/impianti" non può essere imputato a conto economico nel solo esercizio in cui è stato contabilizzato, ma deve essere ripartito con un criterio sistematico, gradualmente lungo la vita utile dei cespiti.

Con il primo metodo, quello c.d. indiretto, sono imputati al conto economico, da un lato, gli ammortamenti calcolati sul costo lordo delle immobilizzazioni materiali ($1.000/5 = 200$), dall'altro, gli altri ricavi e proventi per la quota di contributo di competenza dell'esercizio, come meglio evidenziato nella Tavola 1.

Tavola 1 - Contabilizzazione dei contributi in conto impianti con il metodo indiretto

Voce	<i>n</i>	<i>n+1</i>	<i>n+2</i>	<i>n+3</i>	<i>n+4</i>	Totale
Contributo c/impianti	40	40	40	40	40	200
Ammortamento	-200	-200	-200	-200	-200	-1.000
Effetto netto	-160	-160	-160	-160	-160	-800

L'applicazione di questo metodo comporta la gestione del contributo con la tecnica del risconto, da ridursi ogni periodo con accredito al conto economico, lasciando in tal modo inalterato il costo dell'immobilizzazione. Complessivamente l'impatto annuo netto sul risultato dell'esercizio e sul patrimonio netto conseguente alla contabilizzazione del contributo con questa modalità è pari -160, ed è dato dal costo di 200 relativo all'ammortamento del cespite, rettificato per 40 dalla quota di contributo rilevata per competenza nella voce A5 di conto economico.

Le scritture contabili rilevate al 31 dicembre *n* saranno le seguenti:

Ammortamento impianti	200	
F.do ammortamento impianti		200

Contributo c/impianti	160	
Risconti passivi		160

Al 1° gennaio *n+1* si procederà inoltre, nell'ambito delle scritture di riapertura, alla chiusura del risconto passivo con la seguente scrittura contabile:

Risconti passivi	160	
Contributo c/impianti		160

Con il secondo metodo, quello c.d. diretto, devono essere imputati al conto economico solamente gli ammortamenti determinati non più sul valore lordo dell'immobilizzazione, bensì sul valore della stessa al netto dei contributi ricevuti.

Da ciò ne consegue che l'ammortamento verrà determinato sul minor valore di 800, ottenuto per l'appunto sottraendo dal costo dell'immobilizzazione (1.000) l'ammontare del contributo (200), il tutto come meglio evidenziato in Tavola 2.

Tavola 2 - Contabilizzazione dei contributi in conto impianti con il metodo diretto

Voce	n	n+1	n+2	n+3	n+4	Totale
Contributo c/impianti	-	-	-	-	-	-
Ammortamento	-160	-160	-160	-160	-160	-800
Effetto netto	-160	-160	-160	-160	-160	-800

Complessivamente l'impatto netto sul risultato dell'esercizio e sul patrimonio netto della contabilizzazione del contributo con questa modalità sarà sempre pari -160, ma sarà dato solamente dal minor ammortamento del cespite.

Le scritture contabili conseguenti all'utilizzo del metodo diretto prevedono in primo luogo che il contributo sia portato a riduzione del costo sostenuto per l'acquisto dell'impianto:

Contributo c/impianti	200
Impianti	200

Al 31 dicembre n si procederà quindi alla rilevazione dell'ammortamento determinato sul costo netto dell'immobilizzazione:

Ammortamento impianti	160
F.do Ammortamento impianti	160

Casi particolari

Come si evince dagli esempi che precedono, a prescindere dal criterio contabile adottato per la gestione della ripartizione del contributo, l'impatto sul risultato dell'esercizio e sul patrimonio dell'impresa è lo stesso. La scelta di una tecnica rispetto ad un'altra da parte del redattore del bilancio dovrebbe pertanto essere neutra.

Tuttavia, le due differenti tecniche contabili originano un diverso ammontare di ammortamenti, e questo potrebbe portare ad una diversa (e non corretta) determinazione di un importante risultato economico intermedio quale è l'EBITDA. In tal caso vi potrebbe essere maggiore interesse ad adottare il metodo indiretto.

Allo stesso tempo anche il trattamento fiscale del contributo ricevuto potrebbe influenzare l'adozione di una tecnica a scapito di un'altra.

Laddove, infatti, il contributo ricevuto non fosse soggetto a tassazione il metodo diretto potrebbe risultare più gravoso, richiedendo all'estensore del bilancio la gestione di apposite variazioni in diminuzione nell'ambito delle dichiarazioni dei redditi al fine di ripristinare la piena deduzione dell'ammortamento ricalcolato sul costo lordo del cespite.

Una particolare problematica che si verifica nell'ambito dei contributi in conto impianti è inoltre quella che riguarda l'insorgere del momento di ragionevole certezza dell'ottenimento del contributo in un esercizio successivo a quello in cui, per il relativo bene, è iniziato il processo di ammortamento.

In tal caso, l'esigenza di salvaguardare la corretta correlazione tra il processo di ammortamento e il concorso del contributo alla formazione del risultato dell'esercizio comporta che da un punto di vista contabile la quota di contributo che avrebbe concorso alla formazione del risultato dell'esercizio, o degli esercizi precedenti al suo conseguimento sia rilevata come sopravvenienza attiva^[9].

Prima della riforma alla disciplina codicistica del bilancio di esercizio intervenuta ad opera del D.Lgs. n. 139/2015, tale sopravvenienza attiva avrebbe trovato collocazione nell'ambito dei proventi straordinari ricompresi nella sezione E del conto economico, destinata ad accogliere tutte le componenti positive e negative di reddito di carattere straordinario.

In tal senso erano anche le previsioni del documento interpretativo n. 1 del principio contabile 12, emanato dall'Organismo Italiano di Contabilità nel 2005, il quale includeva tra i componenti di reddito relativi agli esercizi precedenti da iscrivere tra i proventi straordinari anche il "contributo in conto capitale, per le quote pregresse relative a esercizi precedenti"^[10]. La stessa indicazione era inoltre riproposta nell'ambito § 102 dell'OIC 12 nella versione adottata nel 2014.

A seguito dell'abrogazione della sezione delle componenti straordinarie di conto economico operata dalla novella, si pone oggi il tema di dove classificare tale sopravvenienza attiva.

A tal riguardo si evidenzia come l'Organismo Italiano di Contabilità in sede della revisione dell'OIC 12 intervenuta nel corso del 2016 abbia operato una ricollocazione degli oneri e proventi straordinari, già

indicati nella precedente versione del 2014 dello stesso principio contabile, nelle voci di conto economico ritenute più appropriate, quando è stato possibile identificare *ex ante*, in modo univoco, una voce di destinazione in base alla tipologia della transazione.

Per gli altri componenti positivi e negativi straordinari per i quali non è stato possibile identificare *ex ante* una classificazione, sarà onere del redattore del bilancio individuare la corretta classificazione sulla base dell'analisi della tipologia di evento che ha generato il costo o il ricavo.

Nel caso di specie, essendo la quota parte di contributo correlata ad ammortamenti che hanno trovato collocazione nell'ambito della sezione B di conto economico afferente ai costi della produzione, si ritiene corretto classificare la quota pregressa del contributo nell'ambito della voce A5 "altri ricavi e proventi".

Riprendendo l'esempio iniziale e ipotizzando di ottenere la delibera della concessione del contributo nel corso dell'anno $n+1$, la scrittura contabile con il metodo indiretto sarà la seguente:

Credito per contributo in c/impianti	200
Sopravvenienza attiva	40
Contributo c/impianti	160

Il contributo in conto impianti di 160 sarà quindi gestito con la tecnica del risconto, ottenendo un impatto sui futuri conti economici come indicato in Tavola 3.

Tavola 3 - Contabilizzazione dei contributi in conto impianti con il metodo indiretto

Voce	n	$n+1$	$n+2$	$n+3$	$n+4$	Totale
Contributo c/impianti	-	40	40	40	40	160
Sopravvenienza attiva	-	40	-	-	-	40
Ammortamento	-200	-200	-200	-200	-200	-1.000
Effetto netto	-200	-120	-160	-160	-160	-800

L'utilizzo del metodo diretto prevede invece che il contributo, al netto della quota riferita all'esercizio precedente, sia portato a riduzione del costo sostenuto per l'acquisto dell'impianto. Alla scrittura contabile sopra indicata seguirà la seguente:

Contributo c/impianti	160
Impianti	160

Al 31 dicembre $n+1$ si procederà quindi alla rilevazione dell'ammortamento determinato sul valore netto contabile dell'immobilizzazione ($800 - 160 = 640$), tenuto conto della residua vita utile ($640 / 4 = 160$), il tutto come meglio illustrato nella Tavola 4. La scrittura contabile sarà:

Ammortamento impianti	160
F.do ammortamento impianti	160

Tavola 4 - Contabilizzazione dei contributi in conto impianti con il metodo diretto

Voce	n	$n+1$	$n+2$	$n+3$	$n+4$	Totale
Contributo c/impianti	-	-	-	-	-	-
Sopravvenienza attiva	-	40	-	-	-	40
Ammortamento	-200	-160	-160	-160	-160	-840
Effetto netto	-200	-120	-160	-160	-160	-800

Un'ulteriore problematica conseguente alla scelta del metodo contabile è correlata alla determinazione della plusvalenza (o della minusvalenza) in caso di successiva cessione del bene agevolato.

È evidente, infatti, che l'utilizzo del metodo diretto porta alla rilevazione di un minore valore netto contabile del bene agevolato e, conseguentemente, a parità di prezzo di vendita ne deriverà la rilevazione di una maggiore plusvalenza rispetto a quella che si determina utilizzando il metodo indiretto. In tal caso la minor plusvalenza rilevata con il metodo indiretto è pari al valore residuo del risconto passivo che, in sede di cessione del bene, dovrà essere interamente imputato al conto economico quale provento dell'esercizio. Analoghe considerazioni, a ben vedere, possono essere fatte anche nel caso di realizzo di minusvalenza^[11].

Riprendendo l'esempio iniziale, ipotizzando di vendere l'impianto il 1° gennaio $n+2$ al prezzo di 500, con il metodo diretto - tenuto conto di un valore netto contabile di 480 - si avrà una plusvalenza di 20, mentre con il metodo indiretto - a fronte del maggiore valore netto contabile pari a 600 - si evidenzierà una minusvalenza di 100. La quale, tuttavia, sarà bilanciata dal provento conseguente al rilascio a conto economico del risconto passivo di 120. Il tutto come meglio evidenziato nelle seguenti scritture contabili:

Impianti	400
F.do ammortamento impianti	400

Clienti	610	
Impianti		600
Minusvalenza	100	
IVA debito		110
Risconti passivi	120	
Sopravvenienza attiva		120

Da ultimo, l'attualità della rivalutazione dei beni di impresa deve portare l'attenzione alle problematiche correlate all'eventuale modifica della vita utile del cespite per il quale si è ottenuto il contributo pubblico.

L'Organismo Italiano di Contabilità ha evidenziato che la rivalutazione di un'immobilizzazione materiale o un bene immateriale di per sé non comporta una modifica della vita utile^[12].

Tuttavia, è noto nell'esperienza pratica come in taluni casi alla rivalutazione dei beni di impresa possa seguire anche la revisione della vita utile residua. Fermo restando l'esistenza di comprovate motivazioni sottostanti alla scelta dell'organo amministrativo di rivedere la vita utile di un bene al seguito della rivalutazione, da un punto di vista prettamente contabile un allungamento del piano di ammortamento potrebbe originarsi, ad esempio, quando la tecnica contabile utilizzata per conseguire la rivalutazione preveda la sola riduzione del fondo ammortamento.

Più in generale, nel caso di rivalutazione di cespiti relativamente ai quali sono stati ottenuti contributi in conto impianti, qualora questi siano stati contabilizzati con il metodo indiretto, la dottrina ha evidenziato che l'imputazione a conto economico della quota di contributo dovrà intervenire negli esercizi successivi alla rivalutazione in correlazione al nuovo piano di ammortamento del cespite^[13].

Provvedimenti emergenziali

Illustrati i principali aspetti contabili che riguardano i contributi in conto impianti, il redattore di bilancio ben comprenderà come alcune delle misure introdotte dal legislatore con il duplice intento di sostenere le imprese durante il periodo della pandemia, da un lato, e di stimolare la ripresa economica, dall'altro, possano essere attratte dalla disciplina in commento.

Tra le tante si segnala, senza alcuna pretesa di esaustività, il credito di imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro previsto dall'art. 120 del D.L. n. 34/2020 (c.d. Decreto Rilancio), allorché l'impresa abbia sostenuto spese per l'acquisto di beni strumentali per il controllo della temperatura, come ad esempio *termoscanner*, nonché strumenti informatici per lo svolgimento dell'attività lavorativa in *smart working*^[14].

Ancor più di maggiore impatto è il credito di imposta per gli investimenti 4.0^[15], disciplinato dapprima dall'art. 1, comma 184 e ss., della Legge 27 dicembre 2019, n. 160 (c.d. Legge di bilancio 2020), e quindi modificato dalle disposizioni contenute all'art. 1, comma 1051 e ss., della Legge 30 dicembre 2020, n. 178 (c.d. Legge di bilancio 2021).

Proseguendo, si ricorda il c.d. *Superbonus* fiscale del 110% disciplinato dall'art. 119 e ss. del Decreto Rilancio, per il quale si rammenta l'intervento dell'Organismo Italiano di Contabilità attraverso cui è stata chiarita l'annosa questione della corretta contabilizzazione della detrazione fiscale correlata a spese riferite a beni strumentali, giungendo ad assimilare l'agevolazione in questione ad un contributo in conto impianti^[16]. Ne consegue che tanto il *Superbonus* del 110%, quanto altre detrazioni che hanno a riferimento spese correlate a beni strumentali quali, ad esempio, il c.d. *sismabonus* di cui all'art. 16, comma 1-bis e ss., del D.L. n. 63/2013 come modificato dall'art. 1 comma 68, della Legge di bilancio 2021, o il c.d. *bonus* facciate di cui all'art. 1, comma 219 e ss. della Legge di bilancio 2020, saranno contabilizzate secondo la disciplina prevista per i contributi qui descritti.

I contributi in conto impianti, si è detto, sono disciplinati anche dall'OIC 24 per quanto concerne le immobilizzazioni immateriali. Da ciò ne consegue che saranno attratti a questa disciplina i crediti di imposta per l'acquisto di beni immateriali nell'ambito degli investimenti 4.0, e quelli per le spese di ricerca e sviluppo da ultimo disciplinati dalle disposizioni contenute all'art. 1, comma 198 e ss., della Legge di bilancio 2020, ulteriormente modificate dall'art. 1, comma 1064, della Legge di bilancio 2021, ottenuti a fronte di spese di sviluppo iscritte, laddove siano rispettati requisiti di legge, nell'ambito delle immobilizzazioni^[17].

I contributi in conto esercizio

Aspetti generali

In taluni casi l'impresa può ricevere sovvenzioni che non riguardano l'acquisto di particolari immobilizzazioni materiali e immateriali, ma che hanno piuttosto la diversa finalità di integrare ricavi e proventi in genere, o di ridurre l'impatto di costi di esercizio.

Occorre in tal caso fare riferimento ai c.d. contributi in conto esercizio, meglio definiti dal § 56 dell'OIC 12.

Con riferimento a questa tipologia di sussidi l'Organismo Italiano di Contabilità prevede che siano dovuti sia in base alla legge, sia in base a disposizioni contrattuali, e che debbano essere rilevati per competenza e

indicati distintamente in apposita sottovoce della voce A5.

Si tratta, in genere, di contributi che hanno natura di integrazione dei ricavi dell'attività caratteristica o delle attività accessorie diverse da quella finanziaria o di riduzione dei relativi costi ed oneri.

Motivo per il quale, 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 in tal caso devono essere portati in detrazione alla voce C17 "interessi ed altri oneri finanziari". Si tratta in questo caso dei c.d. contributi in conto interessi, erogati a fronte della stipula di un finanziamento a medio-lungo termine, i quali operano per l'appunto riducendo l'onere sostenuto per interessi passivi da parte del beneficiario.

Anche con riferimento ai contributi in conto esercizio si pongono sotto l'aspetto contabile due specifiche problematiche relative all'individuazione del momento in cui possono essere scritti in bilancio e alla definizione delle modalità con le quali questo provento partecipa alla determinazione del risultato dell'esercizio.

Con riferimento al primo aspetto l'OIC 12 prevede che i contributi in conto esercizio siano rilevati nell'esercizio in cui è sorto con certezza il diritto a percepirli, il quale a ben vedere potrà essere anche successivo all'esercizio al quale essi sono riferiti.

Tra i contributi in conto esercizio sono compresi anche quelli relativi all'acquisto di materiali, destinati - ove non consumati o venduti nel corso dell'esercizio - a essere rilevati tra le rimanenze finali di magazzino. Su tale problematica si ritornerà tra breve.

Ipotizzando di avere conseguito nel corso dell'esercizio n un contributo in conto esercizio di 100, a fronte di costi per servizi sostenuti nello stesso esercizio per 1.000, le scritture contabili saranno le seguenti:

Fornitore		1.220
Costi per servizi	1.000	
IVA credito	220	
Credito per contributo in c/esercizio	100	
Contributo c/esercizio		100

Casi particolari

Una prima problematica che può riguardare la contabilizzazione dei contributi in conto esercizio è quella afferente al conseguimento della certezza al contributo in un esercizio successivo a quello del sostenimento del costo, o di quello del quale si vogliono integrare i relativi ricavi.

Sul tema l'Organismo Italiano di Contabilità interviene solo con riferimento ai contributi da classificare nell'ambito della sezione C destinata ai proventi e agli oneri finanziari.

In tal caso prevede infatti che i contributi conseguiti in esercizi successivi a quelli di contabilizzazione degli interessi passivi siano classificati, non più nella voce C17 a diretta riduzione degli interessi passivi, bensì nella voce C16 "altri proventi finanziari".

Per tutti gli altri casi, in assenza di indicazioni della prassi contabile la dottrina in passato era giunta alla conclusione di poter classificare tali sovvenzioni nella voce A5 nell'esercizio in cui era sorto con certezza il diritto a percepirli, "che può essere anche successivo all'esercizio al quale essi sono riferiti"^[18].

Del resto, sino a prima della riforma del 2015, quando era ancora in essere nel conto economico la sezione E destinata ai proventi e oneri straordinari, in base al previgente OIC 12 alla voce E20 dovevano essere rilevati "i diversi contributi erogati in occasione di fatti eccezionali, qual ad esempio, calamità naturali come terremoti, inondazioni, etc."

Un'altra problematica, che interessa questa particolare tipologia di contributi, è quella relativa all'ottenimento di sovvenzioni a fronte di costi sostenuti per l'acquisto di materiali, e beni in genere, destinati a essere rilevati tra le rimanenze alla fine dell'esercizio.

È in tal caso l'OIC 13 a indicare al § 42 che "ai fini della valutazione delle rimanenze, i contributi in conto esercizio acquisiti a titolo definitivo sono portati in deduzione al costo di acquisto dei beni in rimanenza". In tal modo la valutazione delle rimanenze permette di sospendere solamente i costi effettivamente sostenuti, ossia al netto dei contributi ricevuti.

Come meglio indicato al § 14 dell'OIC 13, a livello operativo questo comporta che:

- i contributi in conto esercizio ricevuti per l'acquisto di beni inclusi nelle rimanenze siano rilevati nella voce A5 "altri ricavi e proventi";

- i costi sostenuti per gli acquisti di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci siano rilevati tra i costi di produzione, alla voce B6, al lordo dei contributi in conto esercizio ricevuti per tali acquisti;
- in sede di chiusura dell'esercizio, la variazione delle rimanenze di materie prime, semilavorati e prodotti finiti sia 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.

Provvedimenti emergenziali

Portando l'attenzione ai provvedimenti emergenziali, possono essere certamente collocati nella disciplina dei contributi in conto esercizio, anche in tal caso senza pretesa di esaustività, i vari contributi a fondo perduto erogati alle imprese nel corso del 2020 e del 2021, in forza dei tanti Decreti-Legge che si sono via via susseguiti nel tempo, in quanto finalizzati ad integrare i mancati ricavi registrati dai contribuenti a causa della crisi^[19]. Tra questi, ad esempio, il contributo a fondo perduto previsto dall'art. 25 del Decreto Rilancio, quello previsto dall'art. 1 e ss. del D.L. 28 ottobre 2020, n. 137 (c.d. Decreto Ristori) od ancora, più di recente, dall'art. 1 del D.L. n. 41 del 22 marzo 2021 (c.d. Decreto Sostegni).

Su quest'ultimo, in particolare, trattandosi di un ristoro disposto da un provvedimento emanato nel 2021 ma volto a integrare il calo dei ricavi del 2020, è sorto in dottrina il dibattito sulla possibile iscrizione già nel bilancio 2020.

Da un lato, vi è chi muovendo da logiche "di buon senso" e volendo correlare la competenza del sussidio commisurato al calo dei ricavi 2020 al relativo bilancio, è portato a considerare le previsioni del Decreto Sostegni alla stregua dei fatti successivi alla chiusura dell'esercizio, disciplinati dal § 59, lett. a) dell'OIC 29, che devono essere recepiti nei valori di bilancio. Giungendo in tal modo ad avallare l'inserimento del contributo del Decreto Sostegni già nel bilancio 2020^[20].

Per contro altri autori, richiamando il chiarimento fornito dall'Organismo Italiano di Contabilità sui fatti successivi alla chiusura dell'esercizio^[21], evidenziano - a parere di chi scrive in modo condivisibile - come un fatto successivo non possa "portare all'iscrizione di un credito o di un debito non esistenti alla data di chiusura del bilancio, in quanto tale credito o tale debito sotto l'aspetto giuridico sorgono soltanto nell'esercizio successivo"^[22].

Sono attratti infine dalla disciplina dei contributi in conto esercizio anche il credito di imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto di azienda di cui all'art. 28 del Decreto Rilancio, e quello previsto dall'art. 8 del Decreto Ristori, il già citato credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro allorché si faccia riferimento a costi non aventi utilità pluriennale, e il credito di imposta per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione di cui art. 125 del Decreto Rilancio.

Sarà inoltre trattato come contributo in conto esercizio anche il già citato credito di imposta per le spese di ricerca e sviluppo laddove faccia riferimento a costi non oggetto di capitalizzazione.

Da ultimo vale la pena ricordare come la compagna bilanci 2020 abbia affrontato la questione afferente un'altra sovvenzione che ha inciso su un costo di esercizio.

Si tratta dell'agevolazione consistente nella cancellazione del saldo IRAP 2019 prevista dall'art. 24 del Decreto Rilancio^[23], la quale è intervenuta in tal modo sull'ammontare del costo del tributo di competenza dell'esercizio 2019.

In tal caso, tuttavia, l'agevolazione in questione non può essere assimilata ad un contributo in conto esercizio, bensì da un punto di vista ragionieristico deve essere inquadrata alla stregua di una insussistenza del passivo^[24].

Per tutte le imprese che avevano già chiuso il bilancio 2019 anteriormente all'emanazione del Decreto Rilancio si è posto pertanto il tema di dove classificare nel conto economico del bilancio 2020 la "sopravvenienza attiva" correlata alla riduzione del debito IRAP dell'esercizio precedente.

In tal caso, come precisato anche dalla prassi professionale^[25], il provento relativo alla cancellazione del saldo IRAP 2019 doveva essere iscritto a conto economico nella voce 20) "imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate".

Ulteriori tipologie di contributi pubblici

Si è visto all'inizio del presente contributo come nell'esperienza pratica le imprese si possano imbattere in una più ampia casistica di sovvenzioni, a fronte delle quali si pone il tema della corretta contabilizzazione, posto che si tratta di fattispecie non previste espressamente dai vari principi contabili. Il redattore di bilancio in tal caso dovrà tenere presente le indicazioni contenute § 4 dell'OIC 11 il quale prevede al riguardo che "nei casi in cui i principi contabili emanati dall'OIC non contengano una disciplina per fatti aziendali specifici, la società include, tra le proprie politiche contabili, uno specifico trattamento contabile sviluppato facendo riferimento alle seguenti fonti, in ordine gerarchicamente decrescente:

a) in via analogica, le disposizioni contenute in principi contabili nazionali che trattano casi simili, tenendo conto delle previsioni contenute in tali principi in tema di definizioni, presentazione, rilevazione, valutazione e informativa;

b) le finalità ed i postulati di bilancio”.

Dovrà pertanto applicare in via analogica, ove possibile, la disciplina prevista per i contributi in conto impianti e per i contributi in conto esercizio, ed in ultima analisi le finalità e i postulati previsti dalle disposizioni del Codice civile sulle finalità e i postulati di bilancio.

Seguendo il chiaro dettame dello *standard setter* nazionale, e tenuto conto anche delle indicazioni fornite in passato dalla dottrina^[26], è possibile ad esempio delineare il trattamento da riservare ai c.d. contributi misti.

Nello specifico, per i contributi accordati a fronte di piani di investimento complessi, comprensivi sia di spese di acquisizione di beni strumentali, sia di spese di diversa natura, quali consulenze, studi di fattibilità, indagini di mercato, etc., sempreché non siano inquadrabili tra i contributi in conto esercizio, e salvo che il contributo non sia già chiaramente determinato come percentuale delle spese ammesse al beneficio, si dovrà procedere ad una ripartizione basata su criteri obiettivi.

Diversamente, ove ciò non sia possibile, l'intero contributo dovrà essere inquadrato alla stregua di un contributo in conto capitale.

La scrittura contabile, in tal caso, prevede l'utilizzo di una apposita posta da classificare a conto economico nell'ambito della voce A5 "altri ricavi e proventi"^[27]:

Credito per contributo in c/capitale	...
Contributo c/capitale	...

Come ha avuto modo di evidenziare autorevole dottrina ne consegue che "in presenza di contributi 'misti' determinati come percentuale delle spese sovvenzionate, occorre sempre procedere alla ripartizione secondo un criterio proporzionale"^[28].

Ove poi tra le spese oggetto del contributo misto ve ne dovessero essere alcune riferibili a costi di gestione dell'esercizio, l'applicazione del criterio di ripartizione percentuale del contributo misto identificherà una porzione dello stesso riferita a contributi in conto esercizio.

In altre parole, l'impresa che beneficia di una sovvenzione di questo tipo deve comportarsi come se ricevesse distinti ed autonomi contributi pubblici, cui applicare lo specifico trattamento contabile, in funzione delle diverse tipologie di spese sostenute.

Note:

[*] Professore a contratto di Bilancio e modelli di reporting presso l'Università degli Studi di Modena e Reggio Emilia, Dottore Commercialista in Modena, partner Studio Rinaldi

[1] Per un'articolata disamina dei vari contributi che possono ricevere le imprese si veda Cass., Sez. trib., ord. 16 luglio 2020 (28 febbraio 2020), n. 15193, con commento di P. Boira, "La disciplina fiscale dei contributi si allinea all'attitudine casistica della legge tributaria", in *Giur. Trib.*, n. 2/2021, pag. 156 ss.

[2] I contributi in conto capitale rappresentano una distinta categoria reddituale anche per il legislatore tributario il quale all'art. 88, comma 3, lett. b), del T.U.I.R. prevede che "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".

[3] In dottrina si veda F. Giunta - M. Pisani, *Il bilancio*, Maggioli, Santarcangelo di Romagna, 2017, pag. 534 ss.; F. Bava - A. Devalle, *Bilancio 2020*, Torino, 2021, pag. 162 ss.; U. Sostero - E. Santesso, *I principi contabili per il bilancio d'esercizio*, Egea, Milano, 2018, pag. 248 ss.; G. Savioli, *Il bilancio di esercizio secondo i principi contabili nazionali*, Giuffrè, Milano, 2017, pag. 112 ss.; A. Quagli, *Bilancio di esercizio e principi contabili*, Giappichelli, Torino, 2018, pag. 120.

[4] Così F. Giunta - M. Pisani, op. cit., pag. 534.

[5] Cfr. § 88 dell'OIC 16 e § 87 dell'OIC 24.

[6] Più diffusamente G. Savioli, op. cit., pag. 113.

[7] Cfr. Fondazione Aristeia, *La contabilizzazione dei contributi*, documento n. 15, aprile 2003, pag. 6.

[8] Cfr. Fondazione Aristeia, op. cit., pag. 20.

- [9] In tal senso F. Bava - A. Devalle, op. cit., pag. 164; S. Sanna, "Risoluzione n. 2/E del 22 gennaio 2010 - I profili fiscali dei contribuiti in conto impianti", in *il fisco*, n. 5/2010, pag. 748 ss.
- [10] Cfr. M. Gromis di Trana, "I contribuiti alle imprese: inquadramento contabile e fiscale", in *Bilancio e reddito d'impresa*, n. 11/2013, pag. 33 ss.
- [11] Cfr. F. Bava - D. Busso - P. Pisoni, "La disciplina civilistica e fiscale dei contribuiti in conto capitale ed in conto esercizio", in *il fisco*, n. 31/2007, pag. 4516 ss.; Associazione Dottori Commercialisti di Milano, *Norma di comportamento n. 155*, 2004; F. Dezzani - L. Dezzani, "A.D.C. - Associazione Dottori Commercialisti di Milano: Norma di comportamento n. 155. I contribuiti in conto impianti. Riduzione del costo ammortizzabile o ricavi anticipati", in *il fisco*, n. 14/2004, pag. 2042 ss.
- [12] Cfr. § 16 del *Documento interpretativo 7, Legge 13 ottobre 2020, n. 126 Aspetti contabili della rivalutazione dei beni d'impresa delle partecipazioni*, marzo 2021.
- [13] Cfr. F. Dezzani - L. Dezzani, "Circolare n. 57/E del 18 giugno 2001: rivalutazione dei beni d'impresa. I chiarimenti del Ministero", in *il fisco*, n. 28/2001, pag. 9486 ss.
- [14] Cfr. F. Dezzani, "COVID-19: iscrizione in bilancio dei *bonus* introdotti dal 'Decreto Rilancio'", in *il fisco*, n. 34/2020, pag. 3262 ss.
- [15] Cfr. F. Dezzani, "Il credito d'imposta su investimenti 4.0: contributo conto impianti", in *il fisco*, n. 7/2020, pag. 659 ss. Si segnala che in modo analogo si era espressa in passato anche Confindustria con riferimento ad altra agevolazione similare, cfr. Confindustria, *Credito di imposta per investimenti in beni (ex art. 18, D.L. 24 giugno 2014, n. 91, Linea operativa n. 1, febbraio 2015.*
- [16] Si veda Organismo Italiano di Contabilità, *Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali*, bozza per consultazione, gennaio 2021. In dottrina F. Ballarin, "Contabilizzazione di *Superbonus* e altre detrazioni fiscali", in *Ammistrazione & Finanza*, n. 6/2021, pag. 17 ss.; G. Gavelli - F. Giommoni, "Il trattamento contabile dei crediti d'imposta", in *Norme & Tributi Mese*, maggio 2021, pag. 96 ss.
- [17] Cfr. P. Pisoni - F. Bava - D. Busso - A. Devalle, "Credito d'imposta per le spese di ricerca e sviluppo commissionate dall'Università: regole generali e iscrizione in bilancio", in *il fisco*, n. 19/2012, pag. 2897 ss.
- [18] Così F. Bava - D. Busso - P. Pisoni, op. cit., pag. 4516 ss.
- [19] Così anche l'Agenzia delle entrate nella circolare 5/E del 14 maggio 2021.
- [20] Si veda F. Roscini Vitali, "Contributo a fondo perduto da indicare nel bilancio 2020", in *Il Sole - 24 Ore* del 14 aprile 2021.
- [21] Organismo Italiano di Contabilità, *Newsletter*, maggio 2018.
- [22] Così F. Bava - A. Devalle, "I contribuiti del Decreto Sostegni non si iscrivono nel bilancio 2020", in *Il Quotidiano del Commercialista* www.eutekne.info del 7 aprile 2021.
- [23] Cfr. M.C. De Cesari - F. Roscini Vitali, "La cancellazione del saldo IRAP al bivio tra bilancio 2019 e 2020" in *Il Sole - 24 Ore*.
- [24] Cfr. CNDCEC - FNC, *Considerazioni in merito al trattamento contabile della cancellazione del saldo dell'imposta regionale sulle attività produttive relativa al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019*, Documento, 5 giugno 2020, pag. 4. Sul concetto di insussistenza attiva si veda G. Maurini, *Il bilancio di esercizio*, Cacucci, Bari, 2016, pag. 257.
- [25] CNDCEC - FNC, op. cit., pag. 6.
- [26] Cfr. Assonime, circolare n. 46 del 27 maggio 1999.
- [27] Cfr. F. Dezzani, "Contributi in conto esercizio, in conto impianti e in conto capitale: iscrizione in bilancio", in *il fisco*, n. 22/2019, pag. 2159 ss.
- [28] Così Assonime, op. cit., pag. 24.