

I temi di NT+ Modulo 24

Natura e finalità del contributo pubblico tracciano la rotta per la contabilizzazione

di Alessandro Savoia

14 Settembre 2022

NT+ Contenuto esclusivo Norme & Tributi Plus

L'esigenza di rilanciare il sistema economico nazionale, gravato nel biennio 2020-2021 dagli effetti dei provvedimenti adottati per il contenimento della pandemia da Covid-19, ha portato il legislatore ad introdurre via via nel tempo un'ampia casistica di crediti di imposta, **contributi e sovvenzioni pubbliche di varia natura** a favore delle imprese.

Taluni di questi provvedimenti hanno avuto come effetto principale quello di integrare i mancati ricavi conseguiti in tale biennio conseguenti a chiusure obbligatorie e fermi produttivi, o di ridurre l'incidenza dei costi ordinari di gestione e di quelli straordinari connessi al contenimento della circolazione del virus (spese di sanificazioni, acquisto Dpi, etc.), sostenuti da parte delle imprese nello stesso arco temporale. In altri casi le facilitazioni introdotte dal legislatore hanno avuto come finalità quella di stimolare gli investimenti.

Da un lato, incentivando l'acquisto da parte delle imprese di **beni strumentali nuovi**, dotati o meno degli standard tecnologici previsti dalla già conosciuta disciplina cosiddetta «Industria 4.0»; dall'altro, favorendo interventi di **recupero e di messa in sicurezza del patrimonio edilizio e di efficientamento energetico** sia attraverso l'introduzione di benefici fiscali di maggior entità rispetto a quelli già in essere negli anni passati, sia tramite la possibilità di godere di questi non solo con l'ordinario uso in compensazione o a scomputo dell'imposta in dichiarazione dei redditi, ma anche attraverso modalità alternative quali lo sconto in fattura o la cessione a terzi.

I possibili metodi di contabilizzazione

Sotto il profilo contabile la materia è complessa, e non trova una trattazione organica nell'ambito dei principi contabili, tenuto conto che i riferimenti ai contributi pubblici sono presenti in ben quattro diversi principi contabili.

In primo luogo, per tutte le sovvenzioni erogate con il fine di integrare i ricavi dell'impresa, o a ridurre i costi dell'esercizio, l'[Oic 12 al paragrafo 56](#) prevede che i «contributi in conto esercizio», dovuti sia in base a disposizioni di legge che in base a disposizioni contrattuali, devono essere rilevati per competenza e indicati distintamente in apposita sottovoce della voce A5 («Altri ricavi e proventi»).

Laddove poi i contributi pubblici siano erogati a fronte di costi sostenuti per l'acquisto di materiali o beni destinati a essere rilevati tra le rimanenze finali di magazzino troverà applicazione quanto previsto dall'**Oic 13**. In tal caso la sovvenzione andrà rilevata sempre nell'ambito della voce A5 suindicata, ma la variazione delle rimanenze di materie prime, semilavorati e prodotti finiti, esposta, a seconda dei casi, nelle voci B11 o A2 del conto economico, dovrà intervenire al netto dei contributi ricevuti.

Stampa

Nel caso poi di **contributi in conto impianti**, ossia di contributi concessi a fronte dell'acquisto di immobilizzazioni materiali e immateriali, e di norma commisurati al costo sostenuto per l'acquisto delle stesse, il contributo pubblico dovrà essere trattato come una sorta di «provento pluriennale» e, conseguentemente, nel rispetto del principio della competenza economica sarà 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.

In tal caso l'[Oic 16 al paragrafo 88](#) (e in modo analogo l' [Oic 24 al paragrafo 87](#)) individuano due possibili metodi di contabilizzazione:

- il **metodo indiretto**, in base al quale i contributi sono portati indirettamente a riduzione del costo del bene agevolato 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**, tramite cui i contributi sono invece rilevati a diretta riduzione del costo delle immobilizzazioni materiali agevolate. In tal modo si riduce direttamente il valore da ammortizzare, e conseguentemente l'ammortamento rilevato a conto economico.

Le indicazioni Oic sui crediti tributari

Alla disciplina contabile sin qui descritta si aggiungono le indicazioni contenute nella comunicazione pubblicata nell'agosto del 2021 dall'Oic, con la quale lo standard setter nazionale si è soffermato sugli aspetti afferenti alla **contabilizzazione del superbonus 110 per cento**.

Dal documento emerge, tra le varie cose, come il redattore del bilancio debba porre l'attenzione non solo all'aspetto economico del contributo ricevuto, ma anche – in tutti quei casi in cui la facilitazione non è rappresentata da una mera erogazione di denaro – a quello finanziario correlato alla **fruizione del connesso credito tributario** (o della detrazione fiscale) da parte dell'impresa.

A tal riguardo nella comunicazione viene confermato come anche per i crediti tributari il redattore del bilancio debba fare riferimento alla disciplina generale prevista dal legislatore per la valutazione dei crediti. In particolare, la comunicazione al paragrafo 7 richiama quanto previsto dal [paragrafo 86 dell'Oic 25](#), il quale prevede che «la valutazione dei crediti e dei debiti tributari (voci CII5-bis “crediti tributari” e D12 “debiti tributari”) è effettuata secondo la disciplina generale prevista per i crediti nell'Oic 15 “Crediti” e per i debiti nell'Oic 19 “Debiti”».

L'applicazione del costo ammortizzato

Da quanto sopra ne consegue, quindi, che il redattore di bilancio dovrà determinare e quantificare gli eventuali costi di transazione ai fini dell'applicazione del costo ammortizzato.

Allo stesso tempo per i crediti tributari a **utilizzo pluriennale**, dovrà tenere conto anche dell'aspetto della **attualizzazione**.

Per contro, le **imprese di minori dimensioni**, ossia quelle che redigono il bilancio in forma abbreviata e le micro-imprese, potranno beneficiare dell'esonero dall'applicazione di tale criterio di valutazione in forza delle **semplificazioni previste dal Codice civile**.

In egual modo anche le imprese tenute alla redazione del bilancio nella **forma ordinaria** potranno non applicare il criterio del costo ammortizzato, e **non tenere conto dell'attualizzazione**, come previsto dal

[paragrafo 33 dell'Oic 15](#), nel caso in cui gli effetti conseguenti all'impiego di tale criterio siano irrilevanti rispetto al valore determinato con il criterio utilizzato dalle imprese di minori dimensioni.

*Questo articolo fa parte del **Modulo24 Bilancio e non financial reporting**, dove puoi leggere la [versione integrale](#).*

Leggi gli altri articoli degli autori del Comitato scientifico e scopri i dettagli di [Modulo24](#)

Il Sole 24 ORE aderisce a  The Trust Project

P.I. 00777910159 | © Copyright Il Sole 24 Ore Tutti i diritti riservati

IlSole
24ORE