



CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI

FONDAZIONE
ARISTEIA

ISTITUTO DI RICERCA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI



DOCUMENTI ARISTEIA

documento n. 15

*La contabilizzazione dei
contributi*

Aprile 2003

LA CONTABILIZZAZIONE DEI CONTRIBUTI

LA CONTABILIZZAZIONE DEI CONTRIBUTI

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. I contributi: definizioni e classificazioni – 3. Il trattamento contabile dei contributi in conto esercizio – 4. I contributi in conto capitale / impianti – 4.1 La prassi contabile – 4.2 La norma fiscale – 4.3 Il trattamento contabile e fiscale dei contributi in c/impianti – 5. Il credito d'imposta. Il caso dell'art.8 ex Legge 388/2000 – 6. Un caso di contabilizzazione dei contributi – 7. Conclusioni

1. INTRODUZIONE

Il sostegno pubblico alle imprese genera per i beneficiari una duplice responsabilità: da un lato, si vincolano ad effettuare una corretta progettazione dell'investimento per il quale si richiedono i fondi pubblici; e, dall'altro si rende necessaria un'adeguata rendicontazione dell'attuazione del programma, al fine di fornire una rappresentazione veritiera e corretta dell'entità del patrimonio aziendale.

Il presente documento è proposto per rispondere all'esigenza di chiarezza su quest'ultimo tema e, a tal proposito si descrive quanto il legislatore e i principi contabili stabiliscono in riferimento al trattamento contabile dei contributi.

2. I CONTRIBUTI: DEFINIZIONI E CLASSIFICAZIONI

Preliminarmente all'esame delle problematiche di natura contabile si rende necessaria una definizione delle varie tipologie di contributi, in quanto è sulla base di tale qualificazione che trova fondamento la differenziazione del loro trattamento contabile e fiscale. Sebbene sia possibile indicare, generalmente, con il termine contributo un insieme di proventi diretti a ridurre il carico finanziario gravante sull'impresa, una distinzione largamente condivisa – che trova fondamento nella differente destinazione economica del contributo ed è rilevante sia dal punto di vista fiscale che per la prassi contabile – è quella tra i contributi *in conto esercizio* ed i contributi *in conto capitale*.

I contributi in conto esercizio sono definiti come quei conferimenti in denaro o in natura che vengono destinati al finanziamento di esigenze di gestione; per contro i contributi in conto capitale si qualificano

La contabilizzazione dei contributi

nell'essere quei conferimenti destinati ad aiutare il potenziamento, la crescita o la ristrutturazione del patrimonio aziendale.

All'interno della categoria generale dei contributi in conto capitale è necessario distinguere, soprattutto ai fini fiscali, un'altra categoria indicata come "contributi in conto impianti".

I contributi in conto capitale sono definiti dal principio contabile n.16 – specificamente per i fini perseguiti dal documento, sulle immobilizzazioni materiali – come "le somme di denaro erogate dallo Stato o da altri enti ad imprese per la realizzazione di iniziative rivolte alla costruzione, alla riattivazione ed all'ampliamento di immobilizzazioni materiali, commisurate al costo delle medesime". Tale formulazione, che sembrerebbe sovrapporre i contributi in conto capitale ai contributi in conto impianti, deve essere inquadrata nel contesto in cui trova espressione. In realtà, infatti, la comune interpretazione data al termine "contributo in conto capitale" è più ampia e, come sottolineato dalla circolare Assonime n.9 del 9 febbraio 1998, si qualificano tali tutti i contributi per i quali le relative normative di concessione non indichino specificatamente la finalità dell'erogazione. A confronto della definizione offerta dai principi contabili, i contributi in conto capitale – anche chiamati "a fondo perduto" – secondo la prassi corrente descrivono un insieme più ampio di aiuti statali rivolti anche al finanziamento investimenti immateriali, nonché di investimenti che non prevedono entrate (come ad esempio gli investimenti in formazione).

Quanto detto porta a definire i contributi in conto capitale come gli apporti di risorse finanziarie che si pongono il fine di rafforzare la posizione competitiva del beneficiario, favorendone l'incremento della capacità produttiva, promuovendo la qualificazione del personale e l'innovazione di prodotto e di processo.

Per contro, manca una previsione normativa sull'interpretazione del significato di "contributo in conto impianti" e, pertanto, non risulta agevole fornire una precisa definizione. L'unica indicazione al riguardo può essere implicitamente dedotta dall'art. 55 del TUIR comma 3 lett. b) dalla cui previsione sembrerebbe che tale tipologia di contributi debba comprendere gli aiuti di Stato, in qualsiasi forma erogati, destinati all'acquisto di beni ammortizzabili.

In concreto, la differenza tra i contributi in conto capitale e in conto impianti è da rintracciarsi nella correlazione esistente tra l'aiuto erogato e la finalità cui è destinato: si parla di contributi in conto impianti, quindi, in riferimento ai conferimenti concessi specificamente per consentire l'acquisizione agevolata di beni strumentali ammortizzabili.

Classificazione dei contributi

<i>Contributi in conto esercizio:</i>	aiuti destinati a fronteggiare le esigenze di gestione, ossia rivolti alla copertura dei costi o all'integrazione dei ricavi.
<i>Contributi in conto impianti:</i>	aiuti volti a fornire i mezzi per l'acquisizione di specifici beni ammortizzabili
<i>Contributi in conto capitale:</i>	aiuti, in qualsiasi forma erogati, rivolti a potenziare, accrescere o ristrutturare il patrimonio aziendale

La contabilizzazione dei contributi

È appena il caso di ricordare, infine, che di frequente, la tipologia del contributo cui riferirsi è citata esplicitamente dalla stessa legge che lo istituisce.

3. IL TRATTAMENTO CONTABILE DEI CONTRIBUTI IN CONTO ESERCIZIO

La contabilizzazione dei contributi è in linea con la loro destinazione economica al fine di rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione economica e patrimoniale dell'impresa. In tale prospettiva, dal momento che i contributi in conto esercizio rappresentano essenzialmente degli apporti tesi ad integrare i ricavi e/o ridurre i costi di un singolo esercizio, è pacifico che l'opportuna soluzione al problema della loro contabilizzazione è l'imputazione diretta al bilancio cui si riferiscono.

A conferma si ricorda che i principi contabili nazionali si esprimono in merito evidenziando la necessità di contabilizzare tale tipologia di contributi secondo il criterio di competenza e non per cassa. I contributi in conto esercizio devono essere rilevati quando sorge con certezza il diritto a percepirli, momento che può anche essere successivo all'esercizio in cui tali contributi sono riferiti.

La scrittura contabile da utilizzare è:

BANCA C/C	a	CONTRIBUTI C/ESERCIZIO
-----------	---	------------------------	--------

In riferimento all'iscrizione in bilancio, al termine dell'esercizio, è utile distinguere la natura e la finalità per il quale è stato erogato il contributo; al riguardo, infatti le situazioni possibili sono tre:

- Contributi concessi per integrare ricavi e/o ridurre i costi della gestione caratteristica o delle gestioni accessorie diverse da quella finanziaria;
- Contributi di natura finanziaria concessi per ridurre l'onere degli interessi passivi;
- Contributi erogati in relazione ad avvenimenti eccezionali.

Nel primo caso, trattandosi di contributi specificamente rivolti all'attività ordinaria dell'impresa, l'iscrizione dei contributi a conto economico deve avvenire alla voce A5) Altri Ricavi e proventi, dove devono essere indicati separatamente in una sottovoce ad hoc.

Nel secondo caso, si fa riferimento alla gestione finanziaria dell'impresa, e pertanto, in presenza di contributi concessi allo scopo di ridurre i costi per interessi è opportuno detrarre direttamente l'ammontare del contributo ottenuto dalla voce C.17) Oneri finanziari. Qualora poi, la rilevazione del contributo sia intervenuta in un esercizio successivo a quello di rilevazione degli interessi passivi, è più opportuno comprendere tali apporti nella voce C.16) Altri proventi finanziari.

Nel terzo caso, infine, si è in presenza di aiuti tesi a fronteggiare eventi particolari e del tutto eccezionali, per cui la soluzione più corretta si sostanzia nell'iscrizione di tali somme alla voce E.20) Proventi straordinari.

Ai fini fiscali i contributi in conto esercizio – secondo il disposto dell'art.53 del TUIR – costituiscono ricavi e, in quanto tali, concorrono alla formazione del reddito dell'esercizio di competenza. Sorge dunque il

problema di identificare quale sia l'esercizio di competenza. Fornisce una risposta al quesito il disposto dell'art. 75 del TUIR che, al primo comma, precisa che i ricavi, le spese e gli altri componenti di reddito di cui, nell'esercizio di competenza, non sia ancora certa l'esistenza o non siano determinabili in modo obiettivo nell'ammontare concorrono a formare il reddito dell'esercizio in cui queste condizioni si verificano. In sintesi, dunque, l'esercizio di competenza è identificato dal periodo amministrativo in cui l'impresa può effettivamente usufruire del contributo o, comunque è certa di ottenerlo essendo stato notificato attraverso il decreto di concessione.

Per quanto riguarda le imposte indirette, il contributo in conto esercizio – iscritto alla voce A.5) del conto economico – costituisce base imponibile IRAP. Tuttavia, poiché tra gli utilizzi del contributo è annoverata anche la copertura dei costi per il personale – indeducibili ai fini IRAP – per evitare una duplicazione di detti costi nella base imponibile, la risoluzione n.8 del 28 Gennaio 2000 del Ministero delle Finanze ha stabilito che non costituisce base imponibile IRAP la quota del contributo in conto esercizio utilizzata per il pagamento di spese per il personale. In sintesi, quindi, è necessario suddividere il contributo in conto esercizio ricevuto in due parti, in relazione agli utilizzi dello stesso e, in particolare distinguendo:

- La quota del contributo utilizzata per il pagamento dei costi del personale, che è esclusa dalla base imponibile per il calcolo dell'IRAP;
- La quota rientrante nel valore della produzione che, al contrario, è rilevante per il calcolo del tributo.

4. I CONTRIBUTI IN CONTO CAPITALE

Per esporre efficacemente il trattamento contabile e fiscale dei contributi in conto capitale e di quelli in conto impianti la trattazione seguente analizza separatamente i due aspetti; ciò anche al fine di evidenziarne le differenze. In merito alla contabilizzazione occorre far riferimento a quanto stabilito dalla prassi contabile, che fornisce criteri e metodi di rilevazione di carattere generale in linea con le norme civilistiche.

4.1 LA PRASSI CONTABILE

Il principio contabile n.16, sulle immobilizzazioni materiali, fornisce delle indicazioni pratiche generali per procedere alla rilevazione ed alla iscrizione in bilancio dei contributi in conto capitale, che possono essere rilevati secondo diverse modalità. Per specifica indicazione del documento in questione, infatti, si propongono due differenti metodi attraverso cui procedere alla rilevazione dei contributi in conto capitale ed in conto impianti, che trovano fondamento in altrettante teorie.

Secondo quanto previsto dalla prima teoria – indicata come “*metodo reddituale*” – l'ammontare del contributo è iscritto in conto economico in funzione alla vita utile del cespite a cui si riferisce; per contro, la seconda teoria – “*metodo patrimoniale*” – considera il contributo parte integrante del patrimonio netto.

La contabilizzazione dei contributi

Con il metodo reddituale, il contributo partecipa in modo progressivo alla formazione del reddito d'impresa e, pertanto la contabilizzazione può avvenire in conformità a due soluzioni alternative:

- Il contributo è qualificato come un ricavo anticipato da riscontare (criterio del *ricavo pluriennale*);
- Il contributo è posto a diretta rettifica del costo storico del bene, ammortizzabile, cui si riferisce (criterio della *rettifica del costo pluriennale*).

La differenza tra le scritture nel primo e nel secondo caso è evidente: con il primo criterio il contributo – iscritto tra i ricavi d'esercizio – viene stornato attraverso l'iscrizione di risconti passivi determinando l'imputazione a conto economico di:

- ricavi per la quota del contributo di competenza dell'esercizio;
- ammortamenti calcolati sul valore storico del bene.

Al contrario, seguendo il secondo criterio, quindi rettificando direttamente il costo dell'immobilizzazione per l'ammontare del contributo, l'unica iscrizione che deriva a conto economico è determinata dall'ammortamento del valore dell'immobilizzazione al netto del contributo.

L'alternativa alle due tecniche di contabilizzazione su citate è fornita dal metodo patrimoniale, secondo cui, come già annunciato, il contributo viene rilevato tra le poste del patrimonio netto. Più precisamente, la contabilizzazione dei contributi avviene in una riserva del passivo dello stato patrimoniale specificamente dedicata (A.VII Altre riserve).

La premessa concettuale per l'applicazione del metodo reddituale è la considerazione di tali contributi come riduzioni di costo degli investimenti, e non invece come integrazioni del capitale di rischio. In effetti considerando gli apporti a fondo perduto come aiuti concessi per superare le oggettive difficoltà che si riscontrano nell'attività d'impresa delle aree svantaggiate, di competenza di più esercizi, appare idonea l'imputazione degli stessi a conto economico.

Diversa è la prospettiva che giustifica il ricorso al metodo patrimoniale secondo cui i contributi in conto capitale – non dovendo essere oggetto di restituzione (se non per specifici inadempimenti contrattuali) – rappresentano integrazioni del capitale di rischio e, come tali, devono essere iscritte nel patrimonio netto. In tal caso, è corretto definire i contributi come capitale sociale improprio, perché non ricevuto dagli azionisti.

Anche i principi contabili internazionali regolano la contabilizzazione dei contributi facendo riferimento ai due metodi di rilevazione previsti dal principio contabile nazionale; tuttavia, il principio internazionale (IAS 20) stabilisce che i contributi pubblici devono essere imputati come provento negli esercizi necessari a contrapporli ai costi correlati e esclude, di fatto, il metodo del patrimonio netto come criterio di contabilizzazione.

I principi contabili, inoltre specificano quale debba essere considerato il momento rilevante per la contabilizzazione dei contributi. Considerando il generale principio della prudenza che impone – come noto – che i profitti debbano essere contabilizzati solo se realizzati, è essenziale individuare il momento in cui l'ottenimento dei contributi soddisfa il requisito della certezza. Il principio contabile n.16, al riguardo dispone che per avere la certezza del contributo deve intervenire una delibera formale dell'ente concedente, e precisa, inoltre, che tale delibera segue – di norma – l'accertamento dell'esecuzione dei lavori e

La contabilizzazione dei contributi

l'adempimento di tutte le clausole sottostanti all'erogazione del contributo. Sul punto la previsione dei principi contabili internazionali è sostanzialmente in linea con quanto previsto a livello nazionale. Ne segue che, in coerenza a tale impostazione si dovrebbero contabilizzare i contributi solo in seguito alla corretta implementazione dell'investimento ed alla decadenza di tutte le clausole contrattuali. Di norma, tuttavia, l'erogazione del contributo avviene per tranches in seguito alla verifica dello stato di avanzamento dei lavori e, pertanto, in conformità alle previsioni dei principi contabili si dovrebbe procedere all'iscrizione tra i debiti delle tranches del contributo già ricevute ed utilizzate, ma non definitive.

4.2 LA NORMA FISCALE

Considerando quanto disposto dall'art.55 TUIR comma 3 lettera b), i contributi in conto capitale – intesi come prima specificato (cfr. par.2) – devono essere considerati sopravvenienze attive e, pertanto iscritte a conto economico tra i proventi di natura straordinaria (lett. E, punto 20).

La norma fiscale in parola, inoltre, concede la facoltà di scegliere se iscrivere l'intero contributo in un singolo esercizio – secondo il principio di cassa – oppure procedere alla rateizzazione in un massimo di cinque esercizi successivi. Al riguardo, considerando che la finalità perseguita dai contributi in conto capitale è di far migliorare la posizione competitiva dell'impresa, è opinione diffusa che la rateizzazione degli contributi sia la procedura di rilevazione preferibile. Per altro, gli stessi principi contabili (n.16 lett. F.II d) affermano espressamente che l'accredito a conto economico dei contributi in conto capitale in un'unica soluzione è in contrasto con le finalità ed i postulati di bilancio.

La previsione della norma fiscale, imponendone il passaggio al conto economico, di fatto, esclude l'applicazione del metodo patrimoniale per la rilevazione dei contributi in conto capitale. Inoltre, essendo tale contributo non correlato con alcun investimento in particolare, la modalità di contabilizzazione da preferire è il metodo reddituale seguendo il criterio del ricavo pluriennale.

L'implementazione di tale procedura contabile prevede che al momento dell'incasso del contributo debba essere contabilizzato l'intero ricavo, salvo poi procedere all'iscrizione (eventuale) di risconti passivi per stornare dal conto economico la quota di ricavo che si intende rimandare agli esercizi futuri.

In particolare, le scritture interessate sono le seguenti:

CASSA	a	CONTRIBUTI IN C/CAPITALE (sopravvenienze attive)
-------	---	---	--------

Al termine dell'esercizio si precede allo storno delle sopravvenienze con l'iscrizione di risconti passivi:

CONTRIBUTI IN C/CAPITALE	a	RISCONTI PASSIVI
--------------------------	---	------------------	--------

La contabilizzazione dei contributi

Ai fini fiscali – come detto – tali contributi concorrono alla formazione del reddito imponibile dell'esercizio in cui sono stati incassati o, alternativamente, in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi, ma non oltre il quarto. In sostanza, quindi, la contabilizzazione dei contributi in conto capitale segue il principio di cassa: sono contabilizzati solo nel momento in cui sono effettivamente incassati.

4.3 IL TRATTAMENTO CONTABILE E FISCALE DEI CONTRIBUTI IN C/IMPIANTI

Contrariamente a quanto previsto per le precedenti tipologie di aiuti di stato manca una specifica previsione normativa per i contributi in conto impianti. Il già citato art. 55 TUIR, infatti, si limita ad escludere dal proprio campo d'applicazione "i contributi concessi per l'acquisto di beni ammortizzabili, indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato" e, di fatto, a tali aiuti non si fa più riferimento in nessuna parte del Testo Unico. Sia per la contabilizzazione che per la determinazione del reddito imponibile i contributi in conto impianti, quindi, devono essere trattati con riferimento esclusivo alle norme civilistiche. Da ciò sono generate due conseguenze principali:

- devono concorrere alla formazione del reddito secondo il principio della competenza;
- i criteri di rilevazione adottati ai fini civilistici assumono automaticamente rilevanza ai fini fiscali (art. 52 TUIR primo comma).

In concreto, quindi, per la rilevazione dei contributi in questione si deve seguire il principio di competenza ex art.75 TUIR, secondo cui il ricavo connesso al contributo deve essere correlato ai risultati degli esercizi in cui sono utilizzate le immobilizzazioni acquisite.

Una prima modalità di contabilizzazione ammessa è il criterio del ricavo pluriennale, che – come detto – considera il contributo come un ricavo (da iscrivere nella voce A5 del conto economico). Considerando, a titolo esemplificativo, un contributo di 300, l'applicazione di questo criterio evidenzia le seguenti scritture:

BANCA C/C	a	CONTRIBUTO C/IMPIANTI	300
-----------	---	-----------------------	------------

In primo luogo è necessario rilevare il contributo, che costituisce conto economico acceso a ricavi pluriennali anticipati.

Tale contributo è erogato a fronte dell'acquisto di "beni ammortizzabili", quindi si deve procedere ad evidenziare l'acquisto dei beni. Supponendo per semplicità l'acquistato un solo impianto del valore di 1.000 si evidenzia la seguente scrittura:

IMPIANTI	A	BANCA C/C	1.000
----------	---	-----------	--------------

Al termine dell'esercizio, quando sarà rilevato l'ammortamento dell'impianto dovrà essere rilevata anche la quota di contributo da imputare all'esercizio.

La contabilizzazione dei contributi

Con maggiore precisione si deve sottolineare che l'accredito del contributo a conto economico deve essere proporzionale allo sfruttamento del bene finanziato e, pertanto deve prendere a riferimento l'aliquota utilizzata per l'ammortamento dell'immobilizzazione.

Nel caso in questione, l'agevolazione riguarda l'acquisto di un solo bene e, di conseguenza la quota da imputare a conto economico deve essere determinata moltiplicando il contributo totale per l'aliquota di ammortamento del bene acquistato utilizzando l'aiuto. Concretamente, quindi, supponendo un'aliquota di ammortamento pari al 20% la quota di contributo da imputare all'esercizio è pari al 20% dell'ammontare ricevuto.

Ne segue che, deve essere rinviata agli esercizi futuri la parte del contributo eccedente con l'uso di risconti passivi. Ritornando all'esempio precedente, considerando un aliquota di ammortamento pari al 20%, si evidenziano le seguenti scritture:

AMMORTAMENTO IMPIANTI	a	F.DO AMM.TO IMPIANTI	200
-----------------------	---	----------------------	------------

CONTRIBUTO C/IMPIANTI	a	RISCONTI PASSIVI	240
-----------------------	---	------------------	------------

Una notazione particolare merita il conto "risconti passivi" acceso per rettificare il valore del contributo da utilizzare negli esercizi seguenti. Si tratta di una voce che configura un debito, ma che può essere considerata facente parte del patrimonio netto perché il contributo non è oggetto di restituzione. In alternativa, quindi sempre nell'ottica del criterio reddituale si potrebbe evidenziare l'incasso del contributo in una apposita riserva da iscrivere nel patrimonio netto, salvo poi procedere ad ammortizzare tale valore iscrivendolo a conto economico. In quest'ultima prospettiva si evidenziano le seguenti scritture.

BANCA C/C	A	F.DO CONTRIBUTI	300
-----------	---	-----------------	------------

IMPIANTI	A	BANCA C/C	1000
----------	---	-----------	-------------

AMM.TO IMPIANTI	A	F.DO AMM.TO IMPIANTI	200
-----------------	---	----------------------	------------

F.DO CONTRIBUTI	A	QUOTA AMM.TO CONTRIBUTI	60
-----------------	---	-------------------------	-----------

In entrambi i casi, comunque il saldo delle operazioni a conto economico è pari a 140 in dare.

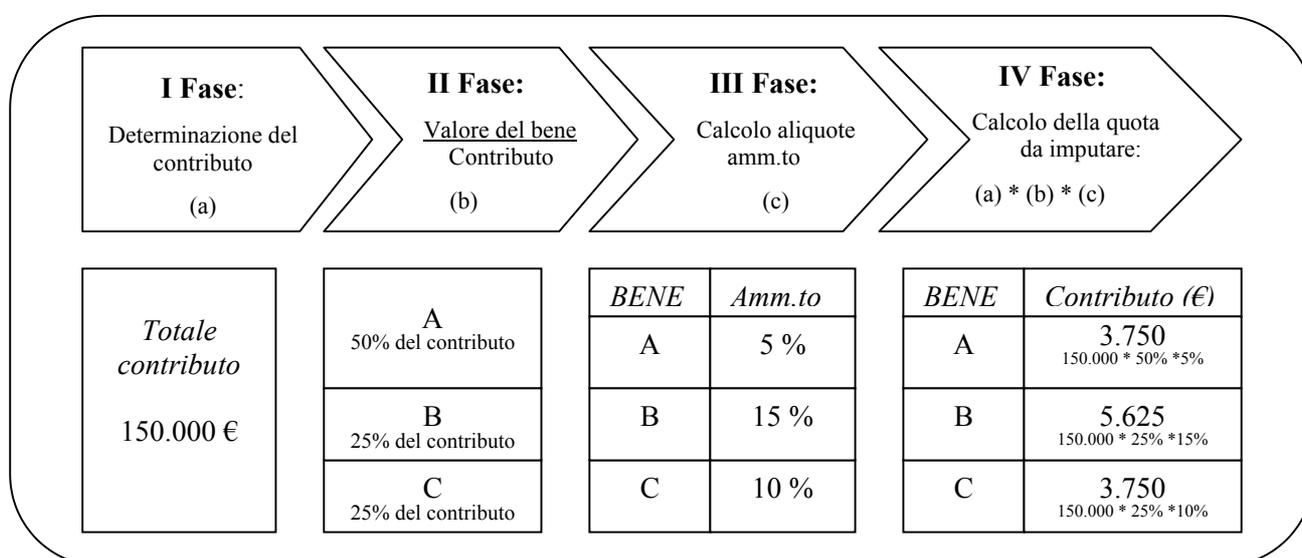
L'ipotesi d'utilizzo dell'agevolazione per l'acquisto di un solo bene è esemplificatrice. Tuttavia, l'acquisizione agevolata di più beni pone molteplici problemi per individuare la quota del contributo da imputare a conto economico. Le difficoltà nascono essenzialmente perché, di norma, i beni hanno vita utile e aliquote d'ammortamento differenti. In tali circostanze, visto che l'imputazione del contributo a conto economico deve essere proporzionale allo sfruttamento dei beni, è palese che la parte del contributo utilizzata per l'acquisto dei beni con vita utile breve sarà accreditata a conto economico in pochi esercizi; al

La contabilizzazione dei contributi

contrario la quota del contributo impiegata per il finanziamento dei beni che presentano vita utile più lunga dovranno essere accreditati a conto economico per un tempo maggiore.

Quanto detto implica che, al fine di calcolare la quota del contributo da imputare a conto economico in modo proporzionale allo sfruttamento dei beni, occorre preventivamente allocare sui singoli beni l'ammontare totale del contributo per determinare poi, separatamente per ogni singolo bene, la quota da imputare all'esercizio.

Rimandando all'ultima parte del documento per le esemplificazioni pratiche più approfondite, il quadro seguente schematizza, attraverso un semplice esempio, il procedimento di calcolo della quota di contributo da imputare all'esercizio. Nell'esempio si suppone di aver acquisito tre beni ammortizzabili (A, B, C) usufruendo di un contributo in conto impianti (pari a € 150.000) e, inoltre, nella parte superiore dello schema si descrivono le fasi per il calcolo della quota del contributo da imputare ad ogni esercizio .



L'esempio evidenzia che il calcolo delle quote del contributo da iscrivere a conto economico è effettuato in modo separato per ogni bene. Con maggiore precisione, il processo di ammortamento del contributo utilizzato per l'acquisto di "B" (37.500 €) terminerà quando saranno trascorsi sette anni, mentre l'accredito completo del contributo utilizzato per l'acquisto di A (75.000 €) si chiuderà dopo venti anni.

La prospettiva è differente qualora si utilizzi per la contabilizzazione dei contributi in conto impianti il criterio della rettifica di costo pluriennale. In tal caso, infatti, il contributo è contabilizzato a diretta rettifica del costo storico da ammortizzare. Con questo secondo criterio il contributo non viene iscritto nel conto economico, in quanto rettifica il costo del bene a cui si riferisce; tuttavia, il risultato d'esercizio è influenzato ugualmente dal contributo perché l'ammortamento del bene è calcolato sul valore del bene al netto dell'agevolazione e, pertanto, si iscrive al conto economico un ammortamento più basso.

Ritornando ai dati dell'esempio precedente, in questo caso le scritture da utilizzare sono le seguenti:

- la rilevazione del contributo:

BANCA C/C	a	CONTRIBUTI C/IMPIANTI	300
-----------	---	-----------------------	------------

La contabilizzazione dei contributi

- l'acquisto dell'impianto correlato;

IMPIANTI	a	BANCA C/C	1.000
----------	---	-----------	--------------

- la rettifica di valore dell'impianto per effetto del contributo.

CONTRIBUTO C/IMPIANTI	a	IMPIANTI	300
-----------------------	---	----------	------------

L'unica iscrizione a conto economico è, quindi, l'ammortamento dell'impianto calcolato sul valore al netto del contributo.

AMM.TO IMPIANTI	a	F.DO AMM.TO IMPIANTI	140
-----------------	---	----------------------	------------

È facilmente verificabile che, al pari del caso precedente, il conto economico è addebitato complessivamente per un valore di 140. Occorre notare che sebbene la scelta tra questi due criteri di contabilizzazione sia indifferente sul risultato d'esercizio, in quanto – come visto – si producono analoghi effetti sul conto economico, il criterio del ricavo pluriennale è preferibile, per via dell'informazione che con tale metodo si espone in bilancio.

Con l'applicazione del metodo della rettifica di costo pluriennale in bilancio si indica il valore netto dell'immobilizzazione, evidenziando il costo che l'azienda ha effettivamente sostenuto. In tal modo si perde un'informazione importante in quanto non viene indicato l'effettivo valore degli investimenti realizzati – da remunerare con i flussi futuri – e, pertanto in nota integrativa bisogna esporre tale informazione.

Al contrario la tecnica dei risconti consente di evidenziare in bilancio il reale ammontare delle attività in essere in seguito all'investimento e, di conseguenza la reale struttura delle fonti di finanziamento. È dunque pacifico che per via di questa maggiore potenzialità informativa è preferibile l'applicazione del metodo del ricavo pluriennale.

La terza modalità di rappresentazione dei contributi prevista dai principi contabili è il metodo patrimoniale, secondo cui, come noto, non è previsto il passaggio del contributo a conto economico e, lo stesso deve essere iscritto in una apposita riserva del patrimonio netto.

Utilizzando i dati dell'esempio precedente, l'applicazione di tale metodo mette in luce le seguenti scritture

- l'incasso del contributo;

BANCA C/C	a	RISERVA CONTRIBUTI	300
-----------	---	--------------------	------------

- l'acquisto dell'impianto:

IMPIANTI	a	BANCA C/C	1.000
----------	---	-----------	--------------

- a fine esercizio, l'ammortamento dell'impianto

AMM.TO IMPIANTI	a	F.DO AMM.TO IMPIANTI	200
-----------------	---	----------------------	------------

Ai fini fiscali il contributo in conto impianti – generalmente – costituisce base imponibile ed è tassato indipendentemente dal metodo di contabilizzazione utilizzato.

5. IL CREDITO D'IMPOSTA – IL CASO ART.8 EX LEGGE 388/2000

Il credito d'imposta, pur configurandosi come un aiuto di Stato alle imprese, si differenzia dai contributi visti precedentemente sotto vari profili. Tale forma di incentivazione consiste in un risparmio per l'impresa beneficiaria dovuto alla riduzione dei tributi, ed è perciò – a differenza dei contributi visti precedentemente – un bonus fiscale.

Da una comparazione delle differenti forme di incentivazione è chiaro che il credito d'imposta si caratterizza per la compresenza di numerosi vantaggi sia per lo Stato che eroga il contributo, sia per i soggetti beneficiari. In particolare, lo Stato finanzia l'attività senza dover sopportare alcun esborso di denaro, ma vedendo ridurre il gettito annuale; analogamente i beneficiari ricevono il contributo in maniera indiretta, corrispondendo una minore imposizione fiscale.

I vantaggi più rilevanti che tale strumento offre alle imprese si sostanziano, tuttavia, nella certezza e nella rapidità attraverso cui l'aiuto può essere percepito, in quanto, di norma, la concessione del credito d'imposta è automatica e, non sostanzandosi in un trasferimento di una somma di denaro, l'impresa può usufruirne immediatamente senza dover attendere il momento dell'erogazione.

Il meccanismo di ottenimento e utilizzo del credito d'imposta è subordinato alle singole previsioni normative che lo istituiscono; in generale, in riferimento al trattamento contabile e fiscale dei crediti d'imposta si può affermare che – in considerazione delle specifiche finalità cui il beneficio è destinato – segue quanto argomentato per i contributi diretti. In altri termini, se il credito d'imposta è rivolto a facilitare l'investimento in beni ammortizzabili – in assenza di una specifica indicazione normativa – seguirà il trattamento contabile per i contributi in conto impianti. Analogamente, quando il credito d'imposta non sia specificatamente riconducibile ad alcun investimento, ma sia rivolto a facilitare l'attività dell'impresa al fine di migliorarne la posizione competitiva, il trattamento fiscale e contabile da seguire sarà analogo a quello previsto per i contributi in conto capitale.

Una nota particolare merita il credito d'imposta ex art. 8 Legge 388/2000. Tale credito d'imposta, è rivolto specificamente a finanziare l'acquisto di nuovi beni strumentali ammortizzabili, pertanto è da considerarsi un contributo in conto impianti. In tale prospettiva, la contabilizzazione del credito d'imposta può seguire sia il criterio del ricavo pluriennale sia quello della rettifica di costo pluriennale. La differenza con quanto generalmente visto per i contributi in conto impianti emerge dal profilo fiscale, in quanto – come noto – il

La contabilizzazione dei contributi

credito d'imposta è un bonus fiscale e, per specifica previsione normativa, è esente da imposizione. Ciò comporta che, a prescindere dalla modalità di contabilizzazione utilizzata, in sede di dichiarazione dei redditi deve essere effettuata una variazione in diminuzione del reddito imponibile.

In particolare, se i contributi sono stati trattati come ricavi anticipati, la quota di contributo iscritta a conto economico deve essere interamente sottratta dalla base imponibile. Qualora, invece, il contributo sia contabilizzato a diretta diminuzione del costo ammortizzabile, per la determinazione dell'imponibile la quota di ammortamento imputata a conto economico deve essere adeguata al costo originario del bene; in altri termini, si deve procedere al calcolo dell'ammortamento dei beni acquistati usufruendo dell'agevolazione senza tener conto del contributo.

La Finanziaria 2003 ha stabilito, tuttavia, che le imprese beneficiarie possano utilizzare il credito d'imposta maturato in tre anni consecutivi rispettando determinati limiti percentuali massimi e minimi, rappresentati dalla tabella seguente.

LIMITI DI UTILIZZO DEL CONTRIBUTO		
	<i>Minimo</i>	<i>Massimo</i>
Anno di presentazione istanza	20%	30%
I anno successivo	60%	70%
II anno successivo	100%	

Inoltre, la stessa Legge ha sensibilmente ridotto i contributi stabilendo le seguenti nuove aliquote:

AREE	Grandi Imprese	PMI
Calabria	42.5%	55.25%
Basilicata	29.75%	42.5%
Campania	29.75%	42.5%
Puglia	29.75%	42.5%
Sardegna	29.75%	42.5%
Sicilia	29.75%	42.5%
Molise	20%	30%
Abruzzo	20%	30%

La distinzione tra piccola e grande impresa è quella comunitaria: è considerata PMI l'impresa che detiene contemporaneamente i tre requisiti seguenti:

- meno di 250 dipendenti;
- fatturato inferiore a 40 milioni di euro o totale attivo non superiore a 27 milioni di euro;
- deve essere indipendente, ossia l'impresa non deve essere partecipata da una grande impresa in misura pari o superiore al 25%.

Alla situazione attuale, dunque le imprese ammesse al beneficio maturano un credito d'imposta pari ad una percentuale (come determinata dalla seconda tabella esposta) dell'investimento realizzato.

6. UN CASO DI CONTABILIZZAZIONE DEI CONTRIBUTI

Le riflessioni sui modelli e le tecniche più idonee alla contabilizzazione dei contributi possono apparire eccessivamente esemplificatrici, in quanto, in alcuni casi il verificarsi delle particolarità di ordine pratico può creare delle difficoltà nel procedere alla rilevazione contabile dei contributi. Per superare le difficoltà connesse con questa circostanza sarà analizzato un caso concreto di contabilizzazione dei contributi.

La contabilizzazione dei contributi ex legge 488/92

Le spese finanziate dalla legge 488/92 si possono sostanzialmente identificare nelle seguenti:

- spese di progettazione e direzione lavori, consulenze, studi di fattibilità e oneri accessori alla realizzazione dell'investimento;
- acquisto del suolo aziendale e sue sistemazioni;
- realizzazione di opere murarie ed assimilate;
- realizzazione di infrastrutture specifiche aziendali;
- acquisto di macchinari, impianti e attrezzature nuovi;
- programmi informatici;
- brevetti.

Escludendo tra questi gli investimenti previsti ai primi due punti, è chiaro che i restanti si rivolgono direttamente all'acquisizione di beni ammortizzabili. Per questo motivo la quota del contributo concesso che è destinata al finanziamento di queste spese costituisce senza dubbio un contributo in conto impianti.

Tuttavia, in presenza di contributi rivolti a finanziare investimenti complessi che coinvolgono sia beni ammortizzabili sia altri beni e servizi, per poter considerare come “contributo in conto impianti” la quota del contributo totale indirizzata al finanziamento dei beni ammortizzabili è necessario che tale frazione dell'ammontare complessivamente ricevuto sia determinabile in modo oggettivo.

In riferimento alle somme ricevute ai sensi della legge 488/92, la possibilità di determinare tali spese attraverso criteri oggettivi esiste, vista la necessità di indicare gli investimenti programmati – raggruppandoli per categorie omogenee – nella Scheda Tecnica da allegare alla richiesta di finanziamento.

Si presenta ora il caso della società Alfa che, in data 29/10/2000, presenta la domanda per essere ammessa ad usufruire del contributo. Per semplicità, nella illustrazione delle tecniche di contabilizzazione, si procede con l'indicazione degli importi in Lire, moneta utilizzata nella redazione della domanda.

Si mostra di seguito una visione sintetica delle spese da allegato tecnico presentato dalla società e riguardante l'ipotesi di ampliamento:

Dati in milioni di lire

SPESE DA ALLEGATO TECNICO	
Progettazione e studi	270
Capannoni e fabbricati	2.372
Impianti generali	719
Opere murarie e assimilate	3.091
Macchinari	545
Impianti generali	2.525
Attrezzature	90
Software	1
Mezzi mobili	168
Macchinari, impianti, attrez.	3.329
TOTALE INVESTIMENTO	6.690

Successivamente, in data 09/04/2001, con decreto n.91 (decreto provvisorio di concessione) il MAP comunica alla società l'ammissione all'incentivo, evidenziando le seguenti spese ammissibili:

Dati in milioni di lire

Progettazione e studi	270
Opere murarie e assimilate	2.822
Macchinari, impianti, attrezzature	3.219
TOTALE INVESTIMENTO	6.311

Dal decreto emerge la concessione in via provvisoria di un contributo globale nella misura di Lit. 2.604.880.000, pari al 48% della misura massima consentita, precisando, inoltre, che l'erogazione del contributo avverrà in due quote annuali di pari importo (L. 1.302.440.000) e imponendo che l'investimento dovrà completarsi entro 24 mesi dalla data di pubblicazione del decreto stesso.

Ciascuna delle quote è erogata dalla banca concessionaria subordinatamente all'effettiva realizzazione della corrispondente parte degli investimenti, eccezion fatta per la prima, che potrebbe anche essere erogata a titolo di anticipazione, previa presentazione di fideiussione bancaria o assicurativa irrevocabile, incondizionata ed escutibile a prima richiesta, di importo pari alla somma da erogare e di durata adeguata.

Nella esemplificazione che si propone le quote vengono erogate in relazione alla realizzazione dei SAL e per momento rilevante, ai fini contabili e fiscali del contributo, si decide di prendere quello della data di emissione del decreto definitivo di concessione, in linea con il pensiero della gran parte degli autori. Secondo altri studiosi, invece, il diritto alla concessione dei contributi sorge al momento della emissione del decreto di

La contabilizzazione dei contributi

concessione provvisorio; qualora si dovesse sposare tale orientamento, da tale ultimo momento potrà avvenire la rilevazione in bilancio del contributo.

In data 21/10/2001 la società Alfa invia la documentazione relativa alla richiesta di erogazione della prima tranche del contributo, ricevendo la disposizione di incasso in data 17/01/2002.

Tale documentazione è relativa al sostenimento delle suddette spese:

Dati in milioni di lire

Progettazione e studi	270
Opere murarie e assimilate	2.822
Macchinari, impianti, attrezzature	64
TOTALE INVESTIMENTO	3.156

È da evidenziare che tra le spese annoverate alla voce “Progettazione e Studi”, l’importo complessivo pari a Lit 270.000.000 è considerato onere accessorio relativo alle opere murarie. Alla notifica della disposizione d’incasso si procede del debito per acconti su contributi:

data 17/01/2002

BANCA C/C	a	DEBITI PER ACC. SU CONTRIBUTI	1.302.440.000
-----------	---	-------------------------------	----------------------

In data 02/08/2003, sarà incassato l’importo di L. 1.302.440.000 ed in data 10/08/2003 sarà emanato il decreto definitivo di concessione.

Le spese sostenute per l’erogazione della seconda tranche sono le seguenti:

Dati in milioni di lire

Macchinari, impianti, attrezzature	3.155
TOTALE INVESTIMENTO	3.155

A tal proposito si segnala che, sulla base degli accertamenti bancari e della relazione sullo stato finale del programma da parte delle banche concessionarie, il Ministero provvede al ricalcolo delle agevolazioni e all’emanazione del decreto definitivo di concessione o anche alla revoca delle stesse. Può dunque accadere – anche se non è questo il caso – che l’importo definitivo concesso a contributo, sia inferiore a quello indicato nel decreto provvisorio di concessione.

Si evidenziano pertanto le seguenti scritture:

data 02/08/2003

BANCA C/C	A	DEBITI PER ACC. SU CONTRIBUTI	1.302.440.000
-----------	---	-------------------------------	----------------------

La contabilizzazione dei contributi

data 10/08/2003

DEBITI PER ACC. SU CONTRIBUTI	a	CONTRIBUTI IN C/IMPIANTI	2.604.880.000
-------------------------------	---	--------------------------	---------------

In chiusura dell'esercizio è necessario determinare la quota di contributo da imputare a conto economico. A tal fine si ricorda che l'agevolazione in questione è un contributo in conto impianti e, pertanto l'imputazione deve seguire l'ammortamento del bene secondo quanto esposto precedentemente (cfr.4.3).

Un'ulteriore complicazione deriva dalla constatazione che alcuni investimenti sono entrati in funzione in precedenza alla prima registrazione in conto economico, che avviene solo nell'anno 2003. In tale ipotesi, le quote del contributo complessivo relative al periodo in cui i beni erano già entrati in funzione, iniziando l'ammortamento, devono essere accreditate interamente a conto economico nell'esercizio 2003. Tali quote del contributo, saranno iscritte alla voce "sopravvenienze attive" e saranno riferite, dunque, all'ammortamento dedotto negli esercizi precedenti.

A conto economico, poi, dovranno essere accreditate le quote del contributo di competenza dell'esercizio.

Per la determinazione delle quote di contributo relative agli anni precedenti alla concessione definitiva si suppone che i beni siano entrati in funzione nel seguente ordine:

Dati in milioni di lire

INVESTIMENTI ENTRATI IN FUNZIONE	
Anno 2001	Valore da ammortizzare
Macchinari, impianti, attrezzature.	64
Opere murarie + oneri access	3.092
Anno 2002	
Macchinari, impianti, attrezzature.	3.000
Anno 2003	
Macchinari, impianti, attrezzature.	155

Si procede con l'evidenziazione delle scritture relative agli ammortamenti dei beni entrati in funzione nel corso degli anni 2001 e 2002. Le quote di ammortamento, come già evidenziato, saranno rettifiche nel 2003 per tener conto della parte di contributo non rilevato in precedenza attraverso l'iscrizione di una sopravvenienza attiva. Tali quote sono state determinate, per semplicità, supponendo che il periodo di effettiva entrata in funzione coincida con l'anno solare; in caso contrario, sarà sufficiente commisurare le quote di ammortamento alla frazione di anno corrispondente al periodo suddetto.

Data 31.12.2001

AMMORT. OPERE MURARIE	a	FONDO AMMORT. OPERE MUR.	46.380.000
-----------------------	---	--------------------------	------------

AMMORT. MACCHIN., IMP.	a	FONDO AMMORT. MACCHIN.,IMP.	6.400.000
------------------------	---	-----------------------------	-----------

La contabilizzazione dei contributi

Data 31.12.2002

AMMORT. MACCHIN., IMP.	a	FONDO AMMORT. MACCHIN.,IMP.		300.000.000
------------------------	---	-----------------------------	--	--------------------

Per la determinazione delle quote da imputare a conto economico si deve procedere extra-contabilmente. A tal fine è utile utilizzare una tabella come la seguente, in cui indicare nelle prime colonne – distintamente per ogni categoria – i beni acquistati utilizzando l'agevolazione.

La seconda colonna mostra l'incidenza della voce di spesa sul totale dell'investimento, nella terza colonna viene evidenziato l'ammontare del contributo relativo ad ogni voce di spesa e nell'ultima sono individuate le aliquote di ammortamento relative ai beni, utilizzate per spalmare il contributo nei vari anni. La voce macchinari, impianti e attrezzature è stata suddivisa tenendo conto della tempistica nel sostenimento delle spese così come evidenziata nella tabella precedente.

Dati in milioni di lire

Tipologia di investimento	Importo	Incidenza Spese	Incidenza Contr. Fin.	Aliquota di ammortamento
Progettazione e studi	0	0%	0	Oneri acc.
Opere murarie e assimilate	3.092.000.000	49%	1.276.230.227	3%
Macchinari, impianti, attrezzature	64.000.000	1%	26.416.150	20%
Macchinari, impianti, attrezzature	3.000.000.000	48%	1.238.257.012	20%
Macchinari, impianti, attrezzature	155.000.000	2%	63.976.612	20%
TOTALE INVESTIMENTO	6.311.000.000	100%	2.604.880.000	

La tabella contiene tutte le informazioni necessarie per procedere al calcolo della quota di contributo da imputare al conto economico sia come quota parte per l'esercizio in corso, sia come quota relativa ai beni già entrati in funzione. Di seguito si evidenziano gli elementi necessari per la ripartizione del contributo e la registrazione contabile.

TIPOLOGIA DI INVESTIMENTO	IMPORTO INVESTITO	RIPARTIZIONE CONTRIBUTO ^(a)		
		Anno 2001	Anno 2002	Anno 2003
Opere murarie e oneri accessori	3.092.000.000	19.143.453 ^(b)	38.286.906	38.286.906
Macchinari, impianti, attrezzature	64.000.000	2.641.615 ^(b)	5.283.230	5.283.230
Macchinari, impianti, attrezzature	3.000.000.000	-	123.825.701 ^(b)	247.651.402
Macchinari, impianti, attrezzature	155.000.000	-	-	6.397.661
TOTALE		21.785.068	167.395.837	297.619.199

^(a) la ripartizione del contributo è calcolata facendo riferimento alla seguente formula:

$$\text{Quota del contributo da imputare} = \frac{\text{Valore dell'investimento}}{\text{Totale importo investito}} * \text{Tot. Contributo} * \text{Aliquota d'ammortamento}$$

^(b)Le aliquote di ammortamento per il primo anno di entrata in funzione dell'immobilizzazione sono dimezzate.

La contabilizzazione dei contributi

Dalla tabella precedente si può osservare che, in precedenza alla concessione del contributo a titolo definitivo, alcuni beni sono entrati in funzione e, di conseguenza hanno iniziato l'ammortamento. In coerenza si sarebbe dovuto contabilizzare anche una quota di contributo. Tale quota, pari a complessivi 189.180.906 (di cui 21.785.068 relativi all'anno 2001 e 167.395.837 del 2002), costituisce pertanto un componente straordinario di reddito da iscrivere in bilancio come sopravvenienze attive. Oltre a questa quota del contributo, poi, è necessario contabilizzare imputare a conto economico i contributi di competenza dell'esercizio, pari a 297.619.199.

La scrittura contabile è, pertanto:

CONTRIBUTO IN C/IMPIANTI	a	DIVERSI		2.307.260.800
		Risconti passivi	2.118.079.894	
		Sopravvenienze attive	189.180.906	

7. CONCLUSIONI

L'obiettivo del documento era di approfondire sotto il profilo teorico pratico il trattamento contabile e fiscale dei contributi generalmente intesi.

L'analisi ha considerato quanto statuito dai principi contabili nazionali e internazionali che, sul punto, appaiono sostanzialmente in linea. All'interno delle disposizioni delle norme contabili è necessario distinguere due fattispecie: il momento rilevante per la rilevazione dei contributi e le modalità di contabilizzazione degli stessi.

In riferimento alla prima questione, le previsioni dei principi affermano che i contributi devono essere contabilizzati nel momento in cui si è certi di ricevere l'aiuto. Con maggiore precisione, tale momento coincide con la delibera formale dell'ente concedente e con la decadenza di tutte le condizioni sospensive. Sull'argomento i principi contabili internazionali, si spingono oltre, affermando che la riscossione del contributo non fornisce prova che l'impresa rispetterà tutte le condizioni per ottenerlo. Il che implicherebbe la contabilizzazione di un debito quando si ricevono acconti su contributi.

Anche con riferimento alle modalità con cui procedere alla contabilizzazione, le norme contabili nazionali ed internazionali sono coincidenti nella sostanza. Entrambi i principi, infatti, prevedono due metodi di rilevazione, il metodo reddituale e quello patrimoniale, distinguendo nell'ambito del primo due differenti criteri: quello del ricavo pluriennale e della rettifica di costo pluriennale.

Le complicazioni per la corretta rilevazione ed iscrizione in bilancio dei contributi discende, tuttavia, dalle previsioni della normativa fiscale. Con la Legge 449 del 1997, infatti, si è modificata la disciplina dei contributi "rivolti all'acquisto di beni ammortizzabili" che non costituiscono più sopravvenienze attive. Tale previsione ha creato ex-novo una nuova categoria di contributi che la teoria ha indicato come "contributi in conto impianti", difficilmente qualificabile. Le ragioni di questa difficoltà andavano rintracciate nel carattere

La contabilizzazione dei contributi

pluriennale del beneficio connesso al contributo. La definizione maggiormente condivisa dagli studiosi, che deriva da una riflessione sulle peculiarità dei singoli contributi, ha indicato il rapporto esistente tra contributi in conto capitale e in conto impianti come rapporto di genere a specie. Più precisamente all'interno della categoria generale descritta dal termine "contributi in conto capitale" si è inserita una sub-categoria definita "contributi in conto impianti", comprendente i soli aiuti di stato specificamente rivolti ad agevolare l'acquisizione di beni ammortizzabili.

In conseguenza alla stessa legge, poi, si è differenziato il trattamento contabile dei due contributi, in quanto i contributi in conto capitale, rappresentativi di interventi non direttamente correlati ad un investimento specifico, per espressa volontà del legislatore costituiscono sopravvenienze attive, mentre i contributi in conto impianti devono essere contabilizzati in funzione alla vita utile del bene finanziato.

Una ulteriore precisazione – discendente dalla previsione della norma fiscale – riguarda il criterio da seguire per individuare il momento utile per la rilevazione del contributo. Espressamente la legge stabilisce che la rilevazione dei contributi in conto capitale deve essere effettuata per cassa e non per competenza come stabiliscono, invece i principi contabili.

Al contrario, mancando una specifica indicazione normativa sui contributi in conto impianti, questi restano soggetti alle norme civilistiche e, pertanto, devono essere contabilizzati secondo competenza. Su tale ultimo punto, come già evidenziato nella esposizione del caso concreto relativo ai contributi ex legge 488/92, permangono ancora elementi di incertezza circa il momento a decorrere dal quale si possono considerare "acquisiti" i contributi in questione. Resta inteso, in ogni caso, che le tecniche di contabilizzazione così come i valori da riportare in bilancio non cambiano ma restano semplicemente ancorati a due momenti: il decreto provvisorio di concessione o quello definitivo. Considerata la delicatezza e la portata della problematica relativa all'individuazione del c.d. "momento rilevante", il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti promuoverà un'azione tesa a sollecitare al Ministero un chiarimento – quanto mai opportuno – sulla questione.

La contabilizzazione dei contributi

TIPOLOGIA DI CONTRIBUTO	TRATTAMENTO CONTABILE			TRATTAMENTO FISCALE
	Momento di Rilevazione	Metodi / Criteri di Rilevazione	Iscrizione In Bilancio	
In Conto Esercizio	Per competenza	Ricavi d'esercizio	<ul style="list-style-type: none"> ➤ A.5 se per la gestione caratteristica o per le gestioni accessorie diverse da quella finanziaria ➤ E. 20 se i contributi sono collegati ad avvenimenti di natura eccezionale, come, per esempio, calamità naturali ➤ C.16 o C.17 se connessi alla riduzione dell'incidenza del costo dell'indebitamento sul risultato d'esercizio. 	<p>Sono ricavi e formano il reddito dell'esercizio di competenza</p> <p style="text-align: center;">Art. 53 TUIR</p>
In Conto Capitale	<p>Per cassa</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Delibera formale dell'ente concedente ➤ Decadenza del vincolo contrattuale d'indisponibilità 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Metodo Reddittuale ➤ Metodo Patrimoniale 	<p>Soppravvenienze attive da riscontare. Si iscrivono alla voce del conto economico E. 20)</p>	<p>Sono ricavi e costituiscono base imponibile.</p> <p>Possono essere rateizzate per un massimo di 5 esercizi</p> <p style="text-align: center;">Art.55 TUIR</p>
In Conto Impianti	<p>Per competenza</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Delibera formale dell'ente concedente ➤ Decadenza del vincolo contrattuale d'indisponibilità 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Metodo Reddittuale ➤ Metodo Patrimoniale 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ A.5 – se viene utilizzato il criterio del ricavo pluriennale ➤ A diretta rettifica del costo delle immobilizzazioni se è utilizzato il criterio del costo pluriennale. 	<p>Seguono l'ammortamento del bene cui si riferiscono.</p> <p>Concorrono alla formazione della base imponibile in misura pari al tasso d'ammortamento del bene cui ineriscono</p>

