

CONSIDERAZIONI SUL TRATTAMENTO FISCALE E CONTABILE DEI CONTRIBUTI CONCESSI DALLO STATO AI SENSI DELLA LEGGE N. 488/1992

SOMMARIO: 1. Introduzione - 2. La normativa fiscale - 3. Aspetti contabili - 4. La clausola condizionale - 5. Conclusioni.

1. Introduzione

Le modifiche introdotte dalla legge del 27 dicembre 1997, n. 449 (1), sulla disciplina fiscale delle erogazioni dello Stato a favore delle imprese, costituiscono una valida opportunità per individuare un quadro di sintesi del trattamento fiscale e contabile dei contributi concessi ai sensi della legge del 19 dicembre 1992, n. 488 (2), in considerazione dei diversi orientamenti riscontrati in dottrina e della notevole rilevanza che tale incentivo ha assunto nel sistema industriale italiano.

Le nuove norme hanno apportato rilevanti modificazioni al trattamento fiscale dei contributi in conto capitale erogati dallo Stato (3), in quanto, la disciplina tributaria previgente attribuiva un ruolo fondamentale al momento dell'incasso del contributo, riservando agli stessi (*contributi in conto capitale*) un sistema di tassazione alternativo, secondo tre modalità:

a) per intero nel periodo d'imposta in cui venivano incassati;

b) in quote costanti nel periodo d'imposta in cui venivano incassati e nei quattro successivi;

c) il 50% in quote costanti nel periodo d'imposta in cui erano stati incassati e nei quattro successivi, e l'altro 50% se accantonato in un'apposita riserva veniva mantenuto in sospensione d'imposta (4).

2. La normativa fiscale

La vigente normativa ha innovato sostanzialmente tale regime introducendo una preliminare distinzione tra contributi in conto capitale e contributi in conto impianti. Tale differenziazione è stata determinata dalla formulazione di una diversa normativa di riferimento per il loro trattamento fiscale. I contributi in conto capitale, infatti, continuano ad essere regolati dal terzo comma, lettera b) dell'articolo 55 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917), mentre la tassazione dei contributi in

conto impianti non è più espressamente disciplinata da norme tributarie, ma dall'implicito recepimento ai fini fiscali, secondo quanto disposto dall'articolo 52 del TUIR, dei criteri civilistici che ne regolano l'imputazione a conto economico (5).

In particolare il trattamento fiscale dei contributi in conto impianti è individuabile facendo riferimento al combinato disposto dell'articolo 76 comma 1, lettera a) e dell'articolo 55 comma 3, lettera b) del TUIR, così come modificati dalla legge 449/97.

Il novellato articolo 76 dispone che il costo dei beni deve essere assunto soltanto al lordo delle quote di ammortamento già dedotte, eliminando il riferimento precedente agli eventuali contributi ricevuti per l'acquisto degli stessi. Il terzo comma dell'articolo 55, invece, non considera più come sopravvenienze attive i contributi in conto impianti e rende per essi inapplicabile il regime della tassazione in quote costanti, nel periodo di incasso e nei quattro successivi.

Nell'ambito di tale quadro di riferimento, ai fini di una corretta tassazione delle suddette erogazioni, il problema più rilevante è quindi rappresentato dall'esatta classificazione dei contributi tra quelli in conto impianti o tra quelli in conto capitale.

Una efficace disamina delle due tipologie è sicuramente rinvenibile nella citata circolare dell'ASSONIME (6), dove si definiscono come contributi in conto impianti tutte quelle somme la cui erogazione da parte dello Stato o di altro Ente sia strettamente subordinata all'acquisizione o alla realizzazione di beni, per converso sono qualificati contributi in conto capitale quelle somme la cui erogazione (sempre da parte dello Stato o di altro Ente pubblico) risponda genericamente alla finalità di incrementare i mezzi patrimoniali dell'impresa, senza necessità di alcuna correlazione all'onere di uno specifico investimento.

Con specifico riferimento alla qualificazione della natura dei contributi erogati dallo Stato ai sensi della legge 488/92, tra quelli in conto capitale o tra quelli in conto impianti, sono state formulate opinioni contrastanti, tra le quali poco condivisibili, appaiono essere quelle che classificano detti contributi tra quelli

(1) Più nota come legge collegata alla Finanziaria per il 1998, che con l'articolo 21, 4 comma, ha operato interventi sostanziali sul Testo Unico delle Imposte sui Redditi, con effetto a partire dal periodo d'imposta in corso al 1 gennaio 1998.

(2) Estendibile analogicamente anche ai contributi concessi ai sensi del D.P.R. n. 218 del 1978 e della legge n. 64 del 1986.

(3) Fermo restando la previsione di un regime transitorio, con l'applicazione della vecchia normativa, per quei contributi concessi prima del 31 dicembre 1997.

(4) «Apposita riserva» non partecipante alla formazione del reddito imponibile sino ad un suo eventuale utilizzo per scopi diversi dalla copertura di perdite d'esercizio. Al riguardo, si veda esaurientemente FRANCESCO ROSSI RAGAZZI, «La nuova disciplina dei contributi in conto capitale». Le novità introdotte dalla «Finanziaria '98», in *Boll. Trib. d'Inf.*, pagina 730 e succ., 1998.

(5) A tal proposito, come evidenza puntualmente l'ASSONIME nella circolare n. 9 del 9 febbraio 1998, giova rilevare che assumendo, di conseguenza, tali principi diretta rilevanza ai fini fiscali ai sensi dell'articolo 75 del TUIR, in ordine alla loro corretta applicazione l'Amministrazione finanziaria potrà esercitare gli ordinari poteri di controllo e di accertamento.

(6) Al riguardo, si veda anche MARIELLA GIUNTA, «Così la contabilità si adegua al contributo», *Il Sole-24 Ore* del 14 febbraio 2000, pagina 10.

in conto capitale (7), in base alla considerazione che la legge «agevola generalmente il piano di investimento e non un singolo impianto e/o macchinario». L'affermazione, per contro, appare essere l'elemento qualificante di questi contributi, nel senso che la loro concessione è strettamente collegata all'acquisto di beni ammortizzabili inseriti in uno specifico piano di investimento essendo, quindi, contributi in conto impianti per definizione.

La richiesta e l'eventuale concessione degli stessi infatti, avviene in funzione di una percentuale dell'investimento da realizzare, da cui deriva la certezza che i contributi concessi dallo Stato ai sensi della legge 488/92 sicuramente non sono qualificabili come contributi generici erogati per rafforzare la struttura patrimoniale dell'impresa, senza alcuna subordinazione all'acquisizione o alla realizzazione di beni strumentali.

3. Aspetti contabili

La natura di tali incentivi, pertanto, colloca gli stessi, senza alcun dubbio, tra quelli in conto impianti, con la possibilità di adottare un duplice sistema di contabilizzazione e quindi di partecipazione al reddito d'esercizio, così come confermato anche dalla prassi ragionieristica (internazionale) (8).

Il primo metodo, cosiddetto patrimoniale, prevede la decurtazione del contributo dal costo sostenuto per l'acquisto dei beni con la conseguente minore imputazione di oneri per ammortamenti nel conto economico.

Il secondo metodo, cosiddetto reddituale, suggerisce l'accreditamento graduale del contributo al conto economico con la tecnica dei risconti passivi. In particolare al momento della concessione, il contributo andrà rilevato nella voce A.5 «Altri ricavi e proventi» del conto economico. Successivamente il provento sarà differito per farlo partecipare anche al risultato economico degli esercizi successivi in proporzione del processo di ammortamento dei beni cui è riferito (9).

4. La clausola condizionale

Una volta definito in linea di principio che le agevolazioni concesse ai sensi della legge n. 488/92 rientrano tra i contributi in conto impianti, è opportuno dare risalto ad un'ulteriore problematica operativa tesa alla verifica dell'esistenza di una eventuale condi-

zione sospensiva per detti contributi (10), in quanto, qualora il provvedimento amministrativo in base al quale il contributo viene concesso, in via provvisoria, fosse sottoposto a condizione sospensiva, esso non sarebbe suscettibile di produrre alcun effetto fiscale, in considerazione che fino all'avveramento della condizione, il percipiente dovrebbe considerare il contributo come un mero debito.

Anche sul punto esistono pareri discordanti, infatti parte della dottrina si è espressa nel senso di ritenere i contributi di cui alla legge 488/92 soggetti ad una condizione sospensiva e pertanto *contabilizzabili* come debito fino alla notifica del decreto di concessione definitiva (11).

L'impostazione, a parere di chi scrive, non appare conforme con lo specifico dettato legislativo, in considerazione che il contributo concesso, in via provvisoria, appare invece sottoposto ad una condizione risolutiva.

Tale conclusione è legata alla considerazione che all'interno di un rapporto giuridico le parti possono inserire clausole condizionali, in base alle quali da un evento futuro ed incerto fanno dipendere o la produzione degli effetti del rapporto, cui la condizione è apposta, o l'eliminazione degli effetti che il rapporto ha già prodotto.

La condizione, pertanto, può essere di due specie: sospensiva se da essa dipende l'efficacia del rapporto, risolutiva, se da essa dipende l'eliminazione degli effetti del rapporto (12).

Evidente differenza, alla luce della normativa specifica della legge agevolativa in commento, rende non condivisibile l'orientamento di sospendere gli effetti dell'erogazione del contributo fino al momento della concessione definitiva, in quanto, la possibilità dello Stato di revocare i contributi concessi appare legata alla presenza, nel decreto di concessione provvisoria delle agevolazioni, di una condizione risolutiva (13). La presenza di quest'ultima all'interno del decreto provvisorio rende immediatamente efficaci tutti i suoi effetti giuridici, determinando effetti negativi sullo stesso, e quindi sulla concessione del contributo, soltanto nell'ipotesi in cui si verificano specifici eventi indicati dalla legge come condizioni per la revoca delle agevolazioni. Nel caso della condizione sospensiva, per contro, gli effetti del rapporto sarebbero sospesi fino all'avverarsi di determinati eventi che andrebbero specificamente individuati.

Il bando di concorso per la richiesta delle agevolazioni, in particolare, individua alcuni vincoli di utiliz-

(7) In tal senso CESARE D'ATTILIO, «I contributi in conto capitale: profili contabili e fiscali», *Revisione Contabile*, pagina 4 e succ., n. 24/1998 e FRANCESCO PAOLO BAGLIO, «Le erogazioni della 488/92 sono in conto capitale», *L'esperto risponde, Il Sole-24 Ore*, n. 28 del 6 aprile 1998, quesito n. 1633.

(8) Principio contabile n. 20 dello I.A.S.C. (International Accounting Standard Committee) e documento n. 16 «Le immobilizzazioni materiali» dei Principi contabili dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri.

(9) Per un approfondimento delle tematiche contabili si veda, tra gli altri, CESARE D'ATTILIO, «I contributi in conto impianti», *Amministrazione e Finanza*, n. 13/1998; LUIGI BORRE «I contributi in conto capitale: considerazioni in merito alle differenti tecniche di iscrizione in bilancio», *Rivista dei Dottori Commercialisti*, pagina 357 e succ., n.3/1998; GIANLUCA CRISTOFORI, «Contributi in conto impianti alla prova delle novità», *Guida al bilancio, Il Sole-24 Ore*, del 25 marzo 1998, pagina 27 e succ.; GIULIO BOSELLI, «I contributi», *Revisione Contabile*, pagina 18 e succ., n. 31/2000.

(10) Il dubbio può sorgere in quanto la concessione del contributo ex legge 488/92 avviene in via preliminare con un decreto ministeriale di concessione provvisoria, a cui fa seguito un decreto di concessione definitiva.

(11) Per tutti, FLAVIO DEZZANI, «Così si contabilizzano i contributi della legge 488/92», *L'esperto risponde, Il Sole-24 Ore*, n. 35 del 4 maggio 1998, quesito n. 2106.

(12) Così ANDREA TORRENTE - PIERO SCHLESINGER, *Manuale di Diritto Privato*, pagina 244 e succ.

(13) In senso opposto si esprime, GIANPIERO PORCARO, *Inserito: Filo diretto n. 4 del 2000, Le risposte ai quesiti dei lettori*, allegato al *Corriere Tributario*, quesito n. 24, il quale ritiene che la presenza della condizione sospensiva, nel decreto di cui alle ridette agevolazioni, sia collegabile alla possibilità riservata al ministero di ricalcolare il contributo concesso.

zo (di completamento dell'investimento, di rispetto dei parametri occupazionali, di versamento dei mezzi propri, ecc.) del contribuente, riservando allo Stato la possibilità di controllare il rispetto degli stessi e di revocare o di ricalcolare l'agevolazione concessa se i vincoli indicati dall'imprenditore nella richiesta di erogazione del contributo non siano stati rispettati in tutto od in parte.

Ulteriore argomentazione che rende poco condivisibile l'iscrizione tra i debiti dei contributi erogati ai sensi della legge 488/92, è l'assoluta mancanza del requisito della certezza del debito, sia con riguardo alla determinabilità dell'importo, sia alla data di sopravvenienza dello stesso (in effetti il presunto debito non presenta caratteristiche né di liquidità né tantomeno di esigibilità) (14).

5. Conclusioni

Le siffatte argomentazioni privilegiano senz'altro la scelta di considerare il contributo, ai fini della determinazione del reddito imponibile del beneficiario, facendo riferimento alla data di concessione provvisoria ed in proporzione degli investimenti realizzati e delle

(14) In sintonia MATTEO CARATTOZZOLO, *Il Bilancio d'esercizio*, pagina 228 e succ., che nel tentativo di risolvere alcune questioni in tema di iscrizione al passivo di debiti, afferma: «i debiti veri e propri sono quelli certi nell'esistenza (*an debeat*), nell'importo (*quantum debeat*) e nella scadenza (*quando debeat*)».

relative quote di ammortamento accantonate nel conto economico. Contrariamente l'eventuale sospensione della tassazione del contributo e la sua collocazione fra i debiti di esercizio appare giustificata soltanto nell'eventualità in cui l'investimento non sia stato realizzato o comunque non sia stato posto in esercizio e conseguentemente non sia stato avviato il processo di ammortamento.

La concretezza di quanto fin qui asserito è stata recentemente confermata anche dall'Amministrazione finanziaria (15) che ha espressamente qualificato la condizione cui sono sottoposti i contributi concessi ai sensi della legge n. 488/92 come condizione risolutiva, poiché il diritto ai contributi si perfeziona nel momento della concessione provvisoria e persiste a meno che non intervengano gli eventi prescritti dalla legge che determinano la risoluzione del rapporto di concessione.

Dott. Giulio D'Agostino

Dottore Commercialista in Caserta

Dott. Raffaele Marcello

*Cultore di tecnica professionale
alla Seconda Università di Napoli*

(15) Nella seduta parlamentare del 31 marzo u.s. l'allora in carica Ministro delle finanze Visco ha risposto all'interrogazione dell'onorevole Pagliuca in merito alla corretta contabilizzazione dei contributi in parola e in relazione alla possibilità che detti contributi sarebbero sottoposti a condizione sospensiva.