

## L'intervento pubblico a sostegno delle imprese I contributi in conto impianti

di Gian Carlo Bondi

Il candidato, dopo avere sinteticamente illustrato le diverse leve attraverso le quali viene esercitato l'intervento pubblico a favore delle imprese, predisponga un esempio di contributi in conto impianti con dati opportunamente scelti.

### Introduzione Le leve dell'intervento pubblico

L'intervento pubblico a favore delle imprese si realizza attraverso:

- la **leva finanziaria**, dietro la concessione di finanziamenti agevolati o di contributi a fondo perduto;
- la **leva fiscale**, mediante riduzioni di aliquote, detrazioni, esenzioni, concessione di crediti d'imposta ecc.

Tra gli interventi a carattere fiscale rientrano anche le norme tributarie, disposte in tema di reddito d'impresa, che hanno finalità agevolative sovvenzionali. Si pensi, ad esempio, alle disposizioni sull'**ammortamento anticipato**, recentemente abrogate dopo una lunghissima vigenza, o a quelle, tuttora in vigore, sulla **rateizzazione della tassazione sulle plusvalenze patrimoniali**.

Si tratta di meccanismi che utilizzano la convenienza fiscale per indirizzare le scelte degli imprenditori e mostrano schietti obiettivi di politica economica. Infatti, dietro la possibilità di dedurre costi per ammortamenti aggiuntivi, a carattere non economico ma esclusivamente fiscale, vi è un disegno strategico. A parità di ricavi, un'azienda che riesce a coprire i maggiori ammortamenti fiscali autofinanzia più rapidamente il rinnovo dei beni strumentali e si presenta in tempi più rapidi sul mercato a chiederne dei nuovi, innescando quel meccanismo keynesiano che dovrebbe produrre un generalizzato rafforzamento del sistema economico, foriero di benessere e, non secondariamente, di aggiuntive tassazioni.

Posto poi che i maggiori ammortamenti fiscali non si traducono (necessariamente) in riduzioni effettive di valore e che, al rinnovo, dunque, il bene offre generalmente un valore di cessione significativo, a fronte di valori fiscali prossimi allo zero, l'immediata tassazione delle plusvalenze emerse potrebbe disincentivare l'operazione di riacquisto. Per evitare che il rinnovo venga bloccato "a valle" da uno svantaggio fiscale, l'agevolazione degli ammortamenti anticipati viene accompagnata dalla possibilità di rateizzare le plusvalenze conseguite.

In merito alla **leva finanziaria**, è bene ricordare che, in modo particolare in tempi di crisi, le imprese fanno ricorso a una varietà di contributi pubblici, finalizzati a risolvere particolari situazioni di disequilibrio economico o a rafforzare genericamente la struttura patrimoniale dell'azienda stessa o, ancora, a sostenere gli investimenti nell'architettura tecnico-organizzativa.

Nella tabella seguente vengono descritte sinteticamente le diverse tipologie di contributi pubblici, negli aspetti economico-aziendali, civilistici e contabili, fiscali.

Tipologia di contributo	Aspetti economico-aziendali	Aspetti civilistici e contabili		Aspetti fiscali
<b>Contributi in conto esercizio</b>	<p>Sono finalizzati a integrare i ricavi dell'azienda o a coprire determinati costi di gestione sostenuti per l'acquisto di fattori produttivi non ammortizzabili.</p> <p>Sono contributi in conto esercizio anche i <b>contributi in conto interessi</b>, destinati alla riduzione degli oneri finanziari</p>	<p>Devono essere contabilizzati per competenza, indipendentemente dall'effettivo incasso. In particolare, rileva il momento in cui il soggetto destinatario dei contributi ha la certezza giuridica del diritto al contributo, e dunque, se il contributo è erogato da un ente pubblico, nel momento in cui si ha conoscenza del decreto di liquidazione</p>	<p>Nel Bilancio d'esercizio vengono iscritti alla voce A5) <i>Altri ricavi e proventi</i> del Conto economico, in una separata sottovoce.</p> <p><b>I contributi in conto interessi</b> vanno indicati nell'area finanziaria del Conto economico, alla voce C 17, con segno negativo</p>	<p>Dal punto di vista fiscale sono da considerarsi ricavi (art. 85, comma 1, lettere g e h del Tuir). Concorrono quindi a formare il reddito per competenza (art. 109, comma 1 del Tuir)</p>
<b>Contributi in conto capitale</b>	<p>Sono concessi allo scopo di favorire l'accrescimento, il potenziamento o la ristrutturazione del patrimonio aziendale, ovvero finalizzati alla copertura delle perdite d'esercizio, senza l'obbligo di effettuare uno specifico investimento</p>	<p>L'imputazione in Bilancio avviene sulla base della competenza economica</p>	<p>L'impostazione dottrinale attualmente più accreditata, anche perché prevista dai Principi contabili internazionali (IAS 20), è quella che considera i contributi in conto capitale come componenti straordinari di reddito, da iscrivere nella voce <i>E 20) Proventi straordinari</i> del Conto economico</p>	<p>Le norme fiscali considerano i contributi in conto capitale come sopravvenienze attive, da tassare secondo il criterio di cassa nell'esercizio di percepimento, con la possibilità di richiedere la rateizzazione dell'imposizione, a quote costanti di ugual valore, in numero da due a cinque, a iniziare dall'esercizio dell'incasso (art. 88, comma 3, lettera b del Tuir)</p>
<p>La <b>divergenza temporanea</b> tra le due normative nell'assegnazione del ricavo al periodo d'imposta, potrà richiedere opportune variazioni fiscali in sede di dichiarazione dei redditi. Ad esempio, nel caso di registrazione nell'anno n1 sulla base della competenza economica di un contributo che viene riscosso nell'anno n2, occorrerà operare una doppia variazione fiscale, in diminuzione nell'anno n1, con le relative imposte differite, e in aumento nell'anno n2 per la ripresa dell'intero valore o della rata di pertinenza del periodo d'imposta se è stata scelta la tassazione rateizzata, con storno pro-quota del fondo imposte differite</p>				

Tipologia di contributo	Aspetti economico-aziendali	Aspetti civilistici e contabili	Aspetti fiscali
<b>Contributi in conto impianti</b>	Sono concessi specificamente in relazione all'acquisto di beni ammortizzabili previsti dalle leggi di concessione e sono commisurati al costo delle immobilizzazioni che contribuiscono a finanziare e, dunque, a ridurre	Devono essere rilevati sulla base della loro competenza economica e iscritti in Bilancio nel momento in cui vi è la ragionevole certezza sulla loro concessione e, dunque, in presenza di una delibera formale dell'ente concedente. Negli schemi di Bilancio non è prevista una specifica allocazione, per cui occorre fare riferimento a quanto previsto dal Principio contabile n. 16 che, in base al <b>metodo reddituale</b> , <b>raccomanda di accreditare</b>	Dal punto di vista fiscale, con la Legge finanziaria 1998 i contributi in conto impianti non sono più parificati ai contributi in conto capitale e vengono esclusi (insieme ai contributi in conto esercizio) dal novero delle sopravvenienze attive. La tassazione non avviene più dunque in base a principio di cassa, bensì sulla base della competenza economica in presenza della delibera di assegnazione, seguendo le scelte operate sul piano civilistico.
A seguito delle modifiche introdotte dalla Legge finanziaria 1998 non è oggi più in uso il metodo alternativo previsto dal Pc n. 16 ( <i>metodo patrimoniale</i> ), che considera i contributi in conto impianti alla stregua di apporti di capitale, quali parti integranti del Patrimonio netto, e ne prevede l'iscrizione alla voce <i>A VII Altre riserve</i> , con distinta indicazione. Tale comportamento era in passato anche sostenuto dal vantaggio di potere in tal modo usufruire del beneficio fiscale della parziale sospensione d'imposta.		gradualmente i contributi al Conto economico tenendo conto della vita utile dei cespiti finanziati, e, dunque, proporzionalmente all'ammortamento del bene stesso. Vengono indicate due diverse tecniche di rilevazione contabile: <ol style="list-style-type: none"> <li>1) imputazione del contributo a Conto economico (metodo dei risconti);</li> <li>2) riduzione del costo storico del cespite (metodo della contabilizzazione netta).</li> </ol>	Nel caso in cui l'impresa contabilizzi il contributo con la tecnica dei risconti passivi, il contributo parteciperà così alla formazione del reddito d'impresa attraverso quote di risconto proporzionalmente corrispondenti alle quote di ammortamento dedotte in ciascun esercizio. Nel caso in cui, invece, l'impresa contabilizzi il contributo con la tecnica della riduzione del costo ammortizzabile, il contributo concorrerà alla formazione del reddito d'impresa sotto forma di minori quote di ammortamento deducibili nei periodi di durata del processo di ammortamento
		Con il <b>metodo dei risconti</b> i contributi vengono imputati per il loro intero importo alla voce <i>A 5) Altri ricavi e proventi</i> del Conto economico, e successivamente rinviati ("riscontati") per competenza agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione di risconti passivi. Gli ammortamenti vengono calcolati sul costo dei cespiti <i>al lordo</i> del contributo, il quale influisce sul reddito per la quota di competenza dell'esercizio. Con il <b>metodo della rappresentazione netta</b> i contributi vengono portati a diretta riduzione del costo dei cespiti a cui si riferiscono. Di conseguenza, il contributo non trova esplicita evidenza nel Conto economico e partecipa alla formazione del reddito non direttamente, ma solo attraverso le minori quote di ammortamento le quali andranno calcolate sul costo del bene ammortizzabile <i>al netto</i> del contributo.	

		<p>I due procedimenti producono la medesima incidenza sul risultato economico dell'esercizio e sul patrimonio di funzionamento. Il primo metodo, tuttavia, viene consigliato in quanto consente di tenere distinti il valore delle immobilizzazioni e dei relativi ammortamenti da una parte e il valore del contributo dall'altra, garantendo una più chiara e trasparente rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico</p>	
<p><b>APPROFONDIMENTI FISCALI SU CASI SPECIFICI</b></p> <p><b>Nei casi in cui l'ammortamento stanziato in sede civilistica sia inferiore a quello riconosciuto ai fini fiscali</b> si renderà concorrente alla formazione del reddito imponibile (mediante una variazione fiscale in aumento) anche la quota di contributo proporzionalmente corrispondente a tale maggior ammortamento, benché anch'essa non imputata a Conto economico.</p> <p>Per converso, <b>qualora la quota di ammortamento imputata a Conto economico sia superiore a quella fiscalmente ammessa in deduzione</b> occorrerà provvedere, oltre al rinvio della deduzione di detta eccedenza (mediante una variazione fiscale in aumento), anche al rinvio della tassazione della parte di contributo imputata a Conto economico a essa proporzionalmente corrispondente (mediante una variazione fiscale in diminuzione).</p> <p><b>Nel caso in cui l'importo del contributo sia superiore al costo dell'impianto</b> (come avviene, ad esempio, quando il contributo copra anche l'IVA detraibile), l'eccedenza costituisce una sopravvenienza attiva tassabile nel periodo d'imposta in cui inizia il processo di ammortamento (Ris. Min. 31/05/2002 n. 162/E).</p> <p><b>Nel caso di contributi a destinazione mista</b>, si applicano, quando esistono, criteri oggettivi di ripartizione tra l'una e l'altra categoria di spesa; in caso contrario, l'intero importo del contributo è assoggettabile alla disciplina dei contributi in conto capitale se l'erogazione è in conto impianti e in conto capitale, o in conto esercizio se l'erogazione è in conto impianti e in conto esercizio.</p> <p>I <b>contributi in conto leasing</b> partecipano alla formazione del reddito in proporzione all'importo dei canoni dedotti e si considerano in conto impianti se il contratto di leasing è volto ad acquisire la proprietà del bene, o in conto esercizio nei casi di leasing operativo.</p>			

## Esempio pratico

### I contributi in conto impianti

Nei primi giorni dell'anno n1 l'impresa BETA spa procede all'acquisto di Impianti a tecnologia avanzata del costo di € 400.000 + IVA ordinaria, ammortizzabili in 5 anni, che vengono immediatamente immessi nel processo produttivo.

La Regione nella quale è ubicata l'impresa ha accolto la richiesta di finanziamento avanzata in base ad apposito bando e a fine gennaio eroga un contributo in c/impianti nella misura del 60% del costo degli investimenti.

Di seguito presentiamo le rilevazioni in P.D. riferite a entrambi i metodi di contabilizzazione del contributo in conto impianti (considerata la ripetitività delle registrazioni ci si limita ai primi due esercizi: n1 e n2), arricchite da tabelle nelle quali vengono esposti i valori del Bilancio d'esercizio dei cinque esercizi consecutivi interessati all'operazione.

In primo luogo procediamo alla rilevazione dell'**acquisto** e del **pagamento dei beni strumentali** nonché della **liquidazione** e **riscossione del contributo**.

Le scritture sono identiche nelle due soluzioni.

### Anno n1

- **Acquisto dei beni strumentali parzialmente finanziati con il contributo**

Al momento del **ricevimento della fattura** per l'acquisto degli impianti si rileva:

02/01	IMPIANTI E MACCHINARI	Ricevimento fattura di acquisto impianti	400.000,00
	IVA A CREDITO	Ricevimento fattura di acquisto impianti	80.000,00
	DEBITI V/FORNITORI	Ricevimento fattura di acquisto impianti	480.000,00

Al momento del **pagamento** della fattura per l'acquisto degli impianti, ad esempio mediante addebito in c/c bancario, si rileva:

05/01	DEBITI V/FORNITORI	Pagamento fattura di acquisto impianti	480.000,00
	BANCA X C/C	Pagamento fattura di acquisto impianti	480.000,00

- **Liquidazione del contributo in conto impianti**

Nel momento in cui perviene la delibera formale di erogazione adottata dall'ente concedente, relativa allo stanziamento del contributo in conto impianti, si rileva:

10/01	CREDITI V/ENTI PUBBLICI	Liquidazione contributo in c/impianti	240.000,00
	CONTRIBUTO IN C/IMPIANTI	Liquidazione contributo in c/impianti	240.000,00

- **Riscossione del contributo in conto impianti**

Al momento dell'incasso del contributo, ad esempio dietro accredito in c/c bancario, si rileva:

31/01	BANCA X C/C	Riscossione contributo in c/impianti	240.000,00
	CREDITI V/ENTI PUBBLICI	Riscossione contributo in c/impianti	240.000,00

Le scritture redatte successivamente in relazione alla procedura sono differenti nelle due metodologie, pur se comportano identiche conseguenze sotto il profilo patrimoniale e reddituale.

## Metodo dei risconti: imputazione del contributo a Conto economico

### Anno n1

Al termine dell'esercizio, in sede di scritture di assestamento, vengono rilevati:

- l'**ammortamento degli impianti** acquistati grazie al contributo, applicando l'aliquota del 20% sul costo dei beni strumentali *al lordo* del contributo (20% di € 400.000 = € 80.000):

31/12	AMMORTAMENTO IMP. E MACCH.	Rilevazione quota ammortamento	80.000,00
	FONDO AMMORT. IMP. E MACCH.	Rilevazione quota ammortamento	80.000,00

- il **risconto passivo** relativo al contributo in conto impianti di competenza degli esercizi futuri:  
 20% di € 240.000 = € 48.000 (quota di contributo competente all'esercizio)  
 € 240.000 - € 48.000 = € 192.000 (risconto passivo pluriennale)

31/12	CONTRIBUTO IN C/IMPIANTI	Rinvio quota contributo agli esercizi futuri	192.000,00
	RISCONTI PASSIVI	Rinvio quota contributo agli esercizi futuri	192.000,00

- Tralasciamo le scritture di chiusura e riapertura -

**Anno n2**

All'inizio dell'esercizio si procede allo storno contabile dei risconti passivi iniziali:

01/01	RISCONTI PASSIVI	Imputazione saldo contributo all'esercizio	192.000,00	
	CONTRIBUTO IN C/IMPIANTI	Imputazione saldo contributo all'esercizio		192.000,00

Al termine dell'esercizio, in sede di scritture di assestamento, vengono rilevati:

- l'ammortamento degli impianti (20% di € 400.000 = € 80.000):

31/12	AMMORTAMENTO IMP. E MACCH.	Rilevazione quota ammortamento	80.000,00	
	FONDO AMMORT. IMP. E MACCH.	Rilevazione quota ammortamento		80.000,00

- il **risconto passivo** di cui al contributo di competenza degli esercizi futuri:  
 € 192.000 (saldo contributo) - € 48.000 (quota di ontributo competente all'esercizio)  
 = € 144.000 (risconto passivo pluriennale)

31/12	CONTRIBUTO IN C/IMPIANTI	Rinvio quota contributo agli esercizi futuri	144.000,00	
	RISCONTI PASSIVI	Rinvio quota contributo agli esercizi futuri		144.000,00

Analogamente si procederà negli anni successivi, n3, n4 e n5, nei quali si sviluppa l'operazione.

Ecco come verrà rappresentata l'operazione nei prospetti contabili del **Bilancio d'esercizio** dei cinque anni consecutivi:

Anno	STATO PATRIMONIALE		CONTO ECONOMICO
	Attivo	Passivo	
n1	<b>B) IMMOBILIZZAZIONI</b> II – Immobilizzazioni materiali 2) impianti e macchinari 320.000 <i>costo storico 400.000</i> <i>– fondo ammortamento 80.000</i>	<b>E) RATEI E RISCONTI</b> Risconti passivi pluriennali 192.000	<b>A) Valore della produzione</b> 5) altri ricavi e proventi Contributi in c/impianti 48.000 <i>valore incassato 240.000 – valore sospeso 192.000</i>  <b>B) Costi della produzione</b> 10) ammortamenti e svalutazioni b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali - 80.000
	<p><b>Nel corso dell'anno n1 il patrimonio e il reddito subiscono una riduzione di € 32.000</b>, corrispondente alla quota di consumo degli impianti (20%) commisurata all'effettivo costo sostenuto dall'impresa (€ 400.000 – € 240.000 = € 160.000).            Dal lato patrimoniale occorre considerare, oltre al valore attivo di € 320.000 e al valore passivo di € 192.000 esposti nello Stato patrimoniale, l'uscita richiesta per il pagamento della fattura (€ 480.000) al netto del credito IVA (€ 80.000) e dell'entrata relativa al contributo (€ 240.000). Infatti: € 320.000 - € 192.000 - € 480.000 + € 80.000 + € 240.000 = - € 32.000            Nel Conto economico la variazione negativa di € 32.000 si ottiene considerando il saldo tra la quota annua di ammortamento (€ 80.000) e la quota annua di contributo (€ 48.000).</p>		
n2	<b>B) IMMOBILIZZAZIONI</b> II – Immobilizzazioni materiali 2) impianti e macchinari 240.000 <i>costo storico 400.000</i> <i>– fondo ammortamento 160.000</i>	<b>E) RATEI E RISCONTI</b> Risconti passivi pluriennali 144.000	<b>A) Valore della produzione</b> 5) altri ricavi e proventi Contributi in c/impianti 48.000 <i>risconto iniziale 192.000 – valore sospeso 144.000</i>  <b>B) Costi della produzione</b> 10) ammortamenti e svalutazioni b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali - 80.000
	<p><b>Nel corso dell'anno n2 il patrimonio e il reddito subiscono una ulteriore riduzione di € 32.000</b>.            Dal punto di vista patrimoniale occorre considerare da un lato la riduzione di € 80.000 avvenuta nelle immobilizzazioni e, dall'altro, la riduzione di € 48.000 avvenuta nei risconti passivi Infatti: - € 80.000 + € 48.000 = - € 32.000.</p>		
n3	<b>B) IMMOBILIZZAZIONI</b> II – Immobilizzazioni materiali 2) impianti e macchinari 160.000 <i>costo storico 400.000</i> <i>– fondo ammortamento 240.000</i>	<b>E) RATEI E RISCONTI</b> Risconti passivi pluriennali 96.000	<b>A) Valore della produzione</b> 5) altri ricavi e proventi Contributi in c/impianti 48.000 <i>risconto iniziale 144.000 – valore sospeso 96.000</i>  <b>B) Costi della produzione</b> 10) ammortamenti e svalutazioni b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali - 80.000
	<p><b>Nel corso dell'anno n3 il patrimonio e il reddito subiscono una ulteriore riduzione di € 32.000</b>.</p>		
n4	<b>B) IMMOBILIZZAZIONI</b> II – Immobilizzazioni materiali 2) impianti e macchinari 80.000 <i>costo storico 400.000</i> <i>– fondo ammortamento 320.000</i>	<b>E) RATEI E RISCONTI</b> Risconti passivi pluriennali 48.000	<b>A) Valore della produzione</b> 5) altri ricavi e proventi Contributi in c/impianti 48.000 <i>risconto iniziale 96.000 – valore sospeso 48.000</i>  <b>B) Costi della produzione</b> 10) ammortamenti e svalutazioni b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali - 80.000
	<p><b>Nel corso dell'anno n4 il patrimonio e il reddito subiscono una ulteriore riduzione di € 32.000</b>.</p>		
n5	<b>B) IMMOBILIZZAZIONI</b> II – Immobilizzazioni materiali 2) impianti e macchinari 0 <i>costo storico 400.000</i> <i>– fondo ammortamento 400.000</i>	<b>E) RATEI E RISCONTI</b> <input type="checkbox"/> Risconti passivi pluriennali 0	<b>A) Valore della produzione</b> 5) altri ricavi e proventi Contributi in c/impianti 48.000 <i>risconto iniziale 48.000 – valore sospeso 0</i>  <b>B) Costi della produzione</b> 10) ammortamenti e svalutazioni b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali - 80.000
	<p><b>Nel corso dell'anno n5 il patrimonio e il reddito subiscono una ulteriore (l'ultima) riduzione di € 32.000</b>.            Si noti che, al termine del ciclo contabile, tanto le Immobilizzazioni quanto i Risconti passivi assumono un importo pari a zero.</p>		

L'importo complessivo della sovvenzione è stato diluito sulla base della vita utile dei cespiti, mentre l'ammortamento è stato calcolato sul loro costo originario.

## Metodo della rappresentazione netta: riduzione del costo storico del cespite

### Anno n1

Dopo l'acquisizione dei beni strumentali **il contributo ottenuto viene portato in diretta riduzione del costo dei cespiti** con la seguente rilevazione:

02/01	CONTRIBUTO IN C/IMPIANTI	Rettifica costo storico del cespite	240.000,00
	IMPIANTI E MACCHINARI	Rettifica costo storico del cespite	240.000,00

Il **valore ammortizzabile** degli impianti si riduce quindi a € 160.000 (datida € 400.000 - € 240.000).

Al termine dell'esercizio, in sede di scritture di assestamento, viene rilevato l'**ammortamento degli impianti** acquistati grazie al contributo, applicando l'aliquota del 20% sul costo dei beni strumentali *al netto* del contributo (20% di € 140.000 = € 28.000):

31/12	AMMORTAMENTO IMP. E MACCH.	Rilevazione quota ammortamento	32.000,00
	FONDO AMMORT. IMP. E MACCH.	Rilevazione quota ammortamento	32.000,00

*- Tralasciamo le scritture di chiusura e riapertura -*

### Anno n2

Al termine dell'esercizio, in sede di scritture di assestamento, viene rilevato l'**ammortamento degli impianti** (20% di € 160.000 = € 32.000):

31/12	AMMORTAMENTO IMP. E MACCH.	Rilevazione quota ammortamento	32.000,00
	FONDO AMMORT. IMP. E MACCH.	Rilevazione quota ammortamento	32.000,00

Analogamente si procederà negli anni successivi, n3, n4 e n5, nei quali si sviluppa l'operazione.



Ecco come verrà rappresentata l'operazione nei prospetti contabili del **Bilancio d'esercizio** dei cinque anni consecutivi:

Anno	STATO PATRIMONIALE		CONTO ECONOMICO
	Attivo	Passivo	
n1	<b>B) IMMOBILIZZAZIONI</b> II – Immobilizzazioni materiali 2) impianti e macchinari 128.000 <i>costo storico 400.000</i> <i>- contributo 240.000</i> <i>- fondo ammortamento 32.000</i>		<b>B) Costi della produzione</b> 10) ammortamenti e svalutazioni b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali - 32.000
	<p><b>Nel corso dell'anno n1 il patrimonio e il reddito subiscono una riduzione di € 32.000</b>, corrispondente alla quota di consumo degli impianti (20%) commisurata all'effettivo costo sostenuto dall'impresa (€ 400.000 – € 240.000 = € 160.000).            Dal lato patrimoniale occorre considerare, oltre al valore attivo di € 128.000 esposto nello Stato patrimoniale, l'uscita richiesta per il pagamento della fattura (€ 480.000) al netto del credito IVA (€ 80.000) e dell'entrata relativa al contributo (€ 240.000). Infatti: € 128.000 - € 480.000 + € 80.000 + € 240.000 = - € 300.000.            Nel Conto economico la variazione negativa è segnata negli ammortamenti.</p>		
n2	<b>B) IMMOBILIZZAZIONI</b> II – Immobilizzazioni materiali 2) impianti e macchinari 96.000 <i>costo storico netto 160.000</i> <i>- fondo ammortamento 64.000</i>		<b>B) Costi della produzione</b> 10) ammortamenti e svalutazioni b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali - 32.000
	<p><b>Nel corso dell'anno n2 il patrimonio e il reddito subiscono una riduzione di € 32.000</b>.            Dal punto di vista patrimoniale occorre considerare la riduzione di € 32.000 avvenuta nelle immobilizzazioni.</p>		
n3	<b>B) IMMOBILIZZAZIONI</b> II – Immobilizzazioni materiali 2) impianti e macchinari 64.000 <i>costo storico netto 160.000</i> <i>- fondo ammortamento 96.000</i>		<b>B) Costi della produzione</b> 10) ammortamenti e svalutazioni b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali - 32.000
	<p><b>Nel corso dell'anno n3 il patrimonio e il reddito subiscono una riduzione di € 32.000</b>.</p>		
n4	<b>B) IMMOBILIZZAZIONI</b> II – Immobilizzazioni materiali 2) impianti e macchinari 32.000 <i>costo storico netto 160.000</i> <i>- fondo ammortamento 128.000</i>		<b>B) Costi della produzione</b> 10) ammortamenti e svalutazioni b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali - 32.000
	<p><b>Nel corso dell'anno n4 il patrimonio e il reddito subiscono una riduzione di € 32.000</b>.</p>		
n5	<b>B) IMMOBILIZZAZIONI</b> II – Immobilizzazioni materiali 2) impianti e macchinari 0 <i>costo storico netto 160.000</i> <i>- fondo ammortamento 160.000</i>		<b>B) Costi della produzione</b> 10) ammortamenti e svalutazioni b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali - 32.000
	<p><b>Nel corso dell'anno n5 il patrimonio e il reddito subiscono una riduzione di € 32.000</b>.            Si noti che, al termine del ciclo contabile, le Immobilizzazioni assumono un importo pari a zero.</p>		

La quota di contributi pubblici non compare nel Conto economico e l'ammortamento viene calcolato sul valore netto dei cespiti, sulla base della loro vita utile.

## Appendice

### Osservazioni sulla pertinenza dell'utilizzo della tecnica dei risconti in tema di contributi in c/impianti

A margine di questo lavoro ritengo utile fare una precisazione di principio sull'utilizzo del metodo dei risconti passivi nella suddivisione temporale dei contributi in conto impianti.

L'osservazione può essere estesa anche ai risconti attivi pluriennali sui contratti di leasing e sui disaggi sui prestiti obbligazionari anche se in merito a questi ultimi (nonostante venga mantenuta la collocazione tra i risconti) si procede poi spesso, più semplicemente, all'utilizzo della tecnica degli ammortamenti diretti, come si trattasse di vere e proprie immobilizzazioni.

Se è vero che:

1. esistono due tecniche alternative di distribuzione nel tempo dei costi e dei ricavi anticipati, sulla base della loro competenza economica: la tecnica dei risconti e la tecnica degli ammortamenti;
2. la scelta tra una o l'altra tecnica dovrebbe rispondere a criteri di efficacia, economicità e (perché no?)... *eleganza*,
3. la tecnica degli ammortamenti si adatta (sia da punto di vista del risparmio del numero di rilevazioni, a parità di risultato, sia dal punto di vista dello *stile*) ai costi e ricavi di medio-lungo periodo, per i quali si scorge una persistenza patrimoniale che ne giustifica la collocazione a Stato patrimoniale e la progressiva "spesatura" a Conto economico attraverso gli ammortamenti,
4. la tecnica dei risconti si adatta invece, per contrapposte circostanze, ai costi e ricavi di breve periodo, in merito ai quali l'assenza "di default" di rilevanza patrimoniale ne giustifica la collocazione a Conto economico e, nelle rare eccezioni, la "patrimonializzazione" pro-quota a Stato patrimoniale attraverso i risconti,

è evidente allora che, nel caso di ricavi a reale destinazione pluriennale (contributi pubblici) e di costi a reale destinazione pluriennale (maxicanone leasing), indipendentemente dalla convenzionale denominazione di "risconti", **meglio sarebbe utilizzare la tecnica degli ammortamenti**, così come molti testi propongono già in merito al disaggio sui prestiti obbligazionari.