

AMMINISTRAZIONE E BILANCIO

di LAURENZIA BINDA

Contributi pubblici per studi e ricerche: da cassa a competenza

La revisione del principio di derivazione rafforzata elimina il trattamento speciale dei contributi pubblici correlati ai costi di ricerca, riportandoli alle regole ordinarie di imputazione contabile e fiscale.

L'art. 5, lett. e) D.Lgs. 148/2026 interviene sulla disciplina dei contributi pubblici erogati a fronte di costi relativi a studi e ricerche, modificando una disposizione che, per lungo tempo, ha rappresentato una deroga alle regole ordinarie di determinazione del reddito d'impresa. L'intervento si inserisce nel più ampio processo di revisione del principio di derivazione rafforzata e mira a eliminare un disallineamento tra rappresentazione contabile e trattamento fiscale che, nel tempo, aveva perso la propria giustificazione sistematica.

La modifica opera attraverso l'abrogazione del 2° periodo dell'art. 108, c. 3 del Tuir, disposizione che richiamava l'art. 88, c. 3 del Tuir. In base al regime vigente, i contributi corrisposti dallo Stato o da altri enti pubblici a fronte di costi relativi a studi e ricerche erano assoggettati a tassazione secondo il criterio di cassa, concorrendo alla formazione del reddito nell'esercizio in cui venivano incassati, indipendentemente dalla loro rappresentazione contabile.

L'intervento normativo supera proprio questa impostazione. **A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2025, tali contributi non saranno più attratti nell'ambito delle sopravvenienze attive tassate per cassa, ma seguiranno il trattamento fiscale ordinario previsto per la categoria di appartenenza.** Conseguentemente, la tassazione verrà determinata sulla base dell'imputazione contabile effettuata secondo il principio di competenza, in applicazione del principio di derivazione rafforzata.

La *ratio* dell'intervento è strettamente collegata all'evoluzione dei principi contabili nazionali. Come evidenziato nella relazione illustrativa, a seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. 139/2015, **le spese di ricerca non sono più capitalizzabili, mentre possono esserlo esclusivamente le spese di sviluppo.** Ciò ha determinato una diversa qualificazione contabile dei contributi pubblici correlati a tali costi. In particolare, i contributi destinati a coprire spese di ricerca tendono oggi a configurarsi come contributi in conto esercizio, mentre quelli riferiti a costi di sviluppo capitalizzati assumono natura assimilabile ai contributi in conto impianti.

In questo contesto, la permanenza di una regola speciale di tassazione per cassa **produceva un evidente disallineamento** tra bilancio e fiscalità. Infatti, contributi contabilmente imputati secondo criteri economici venivano fiscalmente attratti in un esercizio diverso, generando differenze temporanee e complicazioni nella determinazione dell'imponibile. Il D.Lgs. 148/2026 elimina tale anomalia e riallinea il trattamento fiscale alla rappresentazione contabile dell'operazione.

Dal punto di vista operativo, **la modifica produce effetti rilevanti per le imprese che beneficiano di contributi pubblici** collegati a progetti di ricerca, innovazione o sviluppo. A partire dal 2026, non sarà più necessario verificare il momento dell'effettivo incasso ai fini della tassazione, ma occorrerà fare riferimento alla corretta imputazione del contributo nel bilancio d'esercizio. Ciò comporta una maggiore coerenza tra risultato civilistico e imponibile fiscale e riduce la necessità di variazioni extracontabili connesse al differente criterio di rilevazione.

Particolare attenzione merita la **disciplina transitoria**. Il legislatore distingue infatti tra contributi che hanno già concorso alla formazione del reddito secondo il previgente criterio di cassa e contributi che, pur riferiti a periodi precedenti, non hanno ancora assunto rilevanza fiscale. I primi non rileveranno nuovamente negli esercizi successivi; i secondi continueranno a seguire le regole previgenti fino al verificarsi dei relativi presupposti impositivi. Tale meccanismo evita fenomeni di doppia imposizione o di definitiva esclusione da tassazione e garantisce una transizione ordinata verso il nuovo regime.

Per le imprese e per i professionisti che le assistono, la novità comporta un significativo alleggerimento delle problematiche di coordinamento fiscale e una maggiore prevedibilità nella gestione dei contributi pubblici destinati alle attività di ricerca e sviluppo.