



ITALIA
EXPO MILANO 2015



CONFINDUSTRIA

Linea operativa contabile – 1

Credito d'imposta per investimenti
in beni strumentali nuovi
(ex art. 18, DL 24 giugno 2014, n. 91)

Febbraio 2015

1. Il caso

L'art. 18 del D.L. 91 del 24/6/2014, convertito nella L. 116 del 11/8/2014, ha introdotto il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi anche in locazione finanziaria. Per i soggetti titolari di reddito d'impresa che investono in beni strumentali nuovi della divisione 28 della tabella ATECO nel periodo compreso tra il 25/6/2014 e il 30/6/2015, è previsto un credito d'imposta nella misura del 15% delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media degli investimenti in beni strumentali realizzati nei cinque periodi d'imposta precedenti con la possibilità di escludere dalla media il periodo in cui l'investimento è stato maggiore. Il credito d'imposta non spetta per gli investimenti di importo unitario inferiore a 10.000 euro.

Il credito d'imposta va ripartito e utilizzato in tre quote annuali di pari importo e indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di riconoscimento del credito e nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta successivi nei quali il credito è utilizzato.

Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione e la prima quota annuale è utilizzabile a decorrere dall'1 gennaio del secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui è stato effettuato l'investimento.

Il credito d'imposta è revocato in alcuni specifici casi.

Per ulteriori approfondimenti si rinvia alla Circolare di Confindustria Area politiche fiscali ["Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali"](#).

2. La contabilità

La trasformazione, da deduzione extra-contabile dal reddito d'impresa in credito d'imposta, si riflette anche sul trattamento contabile del "bonus", nel senso di eliminare ogni dubbio sulla sua qualificazione e rilevazione in bilancio.

Come si ricorderà, infatti, in occasione della "Tremonti-ter" (e analogamente in occasione delle precedenti versioni dell'agevolazione del 2001 e del 1994), la prassi contabile comunemente seguita si era orientata nel senso di non trattare il "risparmio d'imposta" conseguente alla fruizione del beneficio alla stregua di un autonomo componente del reddito civilistico da rilevare separatamente in bilancio.

Tale riduzione dell'onere tributario veniva invece considerata come derivante direttamente da una regola (sia pur temporanea) "interna" alla disciplina di determinazione del reddito d'impresa o direttamente attinente alla liquidazione dell'imposta. La descritta prassi contabile, peraltro, trovava anche supporto nel fatto che, tradizionalmente, il beneficio accordato dalle leggi agevolative della specie veniva configurato dalle stesse come una "detassazione degli utili o del reddito reinvestito".

Con riferimento al credito d'imposta di cui si tratta, secondo la dottrina sono possibili due differenti metodi di contabilizzazione:

- a) il primo come contributo in conto impianti voce A5 del conto economico con contropartita la voce C.II.4-bis “crediti tributari” (con separata indicazione degli importi esigibili oltre l’esercizio successivo);
- b) il secondo nella voce 22 “Imposte sul reddito” movimentata in avere con contropartita la voce C.II.4-bis “crediti tributari” (con separata indicazione degli importi esigibili oltre l’esercizio successivo). Questo metodo non verrà sviluppato ritenendolo non adatto alla fattispecie in esame.

2.1 Contabilizzazione come contributo in conto impianti.

Si ritiene che il credito d’imposta per investimenti in beni strumentali sia assimilabile ai fini contabili ai contributi in conto impianti in quanto presenta le caratteristiche indicate nella definizione contenuta nel par. 79 dell’OIC 16, ovvero *“somme erogate da un soggetto pubblico (Stato o enti pubblici) alla società per la realizzazione di iniziative dirette alla costruzione, riattivazione e ampliamento di immobilizzazioni materiali, commisurate al costo delle medesime. Sono contributi per i quali la società beneficiaria può essere vincolata a mantenere in uso le immobilizzazioni materiali cui essi si riferiscono per un determinato tempo, stabilito dalle norme che li concedono.”*

I contributi in conto impianti devono essere rilevati contabilmente nel momento in cui esiste una ragionevole certezza che i contributi saranno erogati (par. 80, OIC 16) e con un criterio sistematico lungo la vita utile dei cespiti (par. 81, OIC 16). Pur considerando che il diritto al contributo dovrebbe ritenersi perfezionato nei confronti dell’erario solo con la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d’imposta di effettuazione dell’investimento, sembrerebbe corretto ammettere che ai diversi effetti della rilevazione in bilancio il contributo possa invece essere contabilizzato nello stesso esercizio in cui sono acquisiti i cespiti agevolati e a partire dal quale, peraltro, dovrebbe anche iniziare generalmente il processo di ammortamento in sede contabile; dato che al momento della redazione del relativo bilancio l’impresa è in grado di verificare con ragionevole certezza le condizioni sostanziali di spettanza del beneficio.

I metodi previsti dall’OIC 16 per l’imputazione dei contributi in conto impianti in conto economico in base alla vita utile dei cespiti a cui si riferiscono sono due (invariati rispetto al precedente OIC 16):

- il metodo indiretto, con il quale i contributi sono imputati al conto economico nella voce A5 “*altri ricavi e proventi*” (come indicato anche nel par. 51 dell’OIC 12) e rinviati per competenza agli esercizi successivi con l’iscrizione di “*risconti passivi*”;
- il metodo diretto, con il quale i contributi sono portati a riduzione del costo delle immobilizzazioni materiali con conseguenti minori ammortamenti nei successivi esercizi di competenza.

I due metodi producono gli stessi effetti sull’utile dell’esercizio e sul patrimonio netto, mentre il costo dell’immobilizzazione viene ridotto solo in caso di utilizzo del metodo diretto.

Le scritture contabili

Si abbia un credito d'imposta conteggiato al 31/12/2014 a titolo di esempio pari a 150 euro, che sarà utilizzato in compensazione in 3 rate rispettivamente il 16/1/2016, 16/1/2017 e 16/1/2018. Il credito d'imposta è stato ottenuto per nuovi investimenti in impianti con aliquota di ammortamento del 10%.

2.1.1 Bilancio al 31/12/2014

Rilevazione del credito d'imposta come contributo in conto impianti con il metodo indiretto con contropartita la voce C.II.4-bis "crediti tributari".

crediti tributari oltre l'es. successivo (C.II.4-bis)	a	altri ricavi e proventi (A5)	150
---	---	---------------------------------	-----

Al 31/12/2014 le quote non di competenza dell'esercizio vengono riscontate. L'aliquota di ammortamento dell'impianto in oggetto è del 10%, ne consegue che la quota di competenza dell'esercizio è pari a 15 euro e la quota da riscontare ammonta a 135 euro.

altri ricavi e proventi (A5)	a	risconti passivi (E)	135
---------------------------------	---	----------------------	-----

Le scritture di ammortamento non sono state indicate essendo il presente lavoro focalizzato sul trattamento contabile del credito d'imposta.

2.1.2 Bilancio al 31/12/2015

Riclassificazione tra i crediti utilizzabili entro l'esercizio successivo (C.II.4-bis) della parte del credito per nuovi investimenti utilizzabile dall'1/1/2016.

crediti tributari entro l'es. successivo (C.II.4-bis)	a	crediti tributari oltre l'es. successivo (C.II.4- bis)	50
---	---	--	----

Le scritture contabili relative ai risconti passivi e all'ammortamento non sono state indicate essendo il presente lavoro focalizzato sul trattamento contabile del credito d'imposta.

2.1.3 Bilancio al 31/12/2016

Compensazione della prima quota del credito per nuovi investimenti utilizzabile dall'1/1/2016 (ad esempio, con il debito IVA).

Erario c/IVA (D.12)	a	crediti tributari entro l'es. successivo (C.II.4-bis)	50
---------------------	---	---	----

Riclassificazione tra i crediti utilizzabili entro l'esercizio successivo (C.II.4-bis) della parte del credito per nuovi investimenti utilizzabile dall'1/1/2017.

crediti tributari entro l'es. successivo (C.II.4-bis)	a	crediti tributari oltre l'es. successivo (C.II.4-bis)	50
---	---	---	----

Le scritture contabili relative ai risconti passivi e all'ammortamento non sono state indicate essendo il presente lavoro focalizzato sul trattamento contabile del credito d'imposta.

2.1.4 Bilancio al 31/12/2017

Vedasi scritture contabili di compensazione, di riclassificazione e di imputazione dei risconti passivi al 31/12/2016.

2.2 Ipotesi revoca del credito d'imposta nell'esercizio 2015

In caso di revoca del credito d'imposta nell'esercizio 2015 per destinazione a finalità estranee all'esercizio di impresa (art. 18, co. 6, lett. a), D.L. 91/2014) la scrittura è la seguente:¹

sopravvenienza passiva/insussistenza (*)	a	crediti tributari oltre l'es. successivo (C.II.4-bis)	150
--	---	---	-----

¹ Si ritiene che la scrittura sia uguale anche in caso di revoca in caso in cui i beni siano trasferiti in strutture produttive situate al di fuori dello Stato (art. 18, co. 6, lett. b), D.L. 91/2014).

() Si ritiene che la “sopravvenienza passiva/insussistenza” debba essere classificata negli oneri diversi di gestione (B14).*

All’inizio dell’esercizio 2015 si storna il risconto passivo che al 31/12/2014 era stato imputato per un importo di 135 euro.

risconti passivi (E)	a	altri ricavi e proventi (A5)	135
----------------------	---	------------------------------	-----

Le scritture contabili di revoca evidenziano “altri ricavi e proventi” (A5) per 135 euro e “sopravvenienza passiva/insussistenza” (B14) per 150 euro. Si suggerisce di indicare in conto economico e in nota integrativa la sola “sopravvenienza passiva/insussistenza” di 15 euro relativa alla quota del contributo in conto impianti già imputato per competenza nel conto economico dell’esercizio 2014 e derivante dalla differenza tra l’importo degli altri ricavi e proventi (135 euro) e della sopravvenienza passiva/insussistenza (150 euro).

3. Nota integrativa

Oltre all’ordinario commento delle principali voci (immobilizzazioni, risconti...), nel par. 139 dell’OIC 12 viene specificato che in nota integrativa l’illustrazione dei criteri di valutazione deve essere estesa anche ai criteri che non sono previsti dall’art. 2426 del c.c. ma sono richiamati nei principi contabili OIC come ad esempio, il criterio di valutazione dei contributi in conto capitale.

4. Gli aspetti fiscali

Il provento non rileva ai fini IRES e IRAP e andrà inserito nella dichiarazione dei redditi nel quadro RU.

Per un approfondimento sul trattamento fiscale si veda la Circolare di Confindustria prima citata.

5. Check list operativa

Di seguito una sintetica check list operativa (per i soggetti con esercizio solare) per l’esercizio 2014:

- individuazione dei beni rientranti nella divisione 28 della tabella ATECO ai fini della determinazione della media relativa agli esercizi precedenti;
- determinazione della base di riferimento (periodo 2009-2013) con esclusione degli investimenti di importo unitario inferiori a € 10.000;
- individuazione dell’ammontare degli investimenti da escludere (esercizio maggiore) del periodo 2009-2013;

- d. conteggio della media su 4 periodi d'imposta;
- e. verifica di eventuali operazioni straordinarie nel periodo 2009-2013;
- f. individuazione dei beni rientranti nella divisione 28 della tabella ATECO
- g. importo dei beni strumentali nuovi del periodo 25/6/2014-31/12/2014 con esclusione degli investimenti di valore unitario inferiore a € 10.000;
- h. nuovi investimenti da identificare separatamente in un conto dedicato (in modo da enucleare i cespiti che contribuiscono a formare il credito);
- i. modalità di contabilizzazione del credito d'imposta e connessi commenti in nota integrativa;
- j. inserimento del credito d'imposta nella dichiarazione dei redditi relativa ai periodi d'imposta di riconoscimento del credito ed in quelli successivi di utilizzo.

6. Conclusioni

Si suggerisce di utilizzare il metodo indiretto del contributo in conto impianti anche per una migliore gestione delle riprese in aumento e in diminuzione ai fini fiscali.

7. Norme e prassi

Riferimenti:

- art. 18 del D.L. 91 del 24/6/2014 convertito nella L. 116 del 11/8/2014,
- OIC 16 e OIC 12.