

Il commercialista telematico

FINANZIARIA 2008: IL TETTO AI CREDITI D'IMPOSTA

Gianfranco Antico

Da diversi anni a questa parte il legislatore, per rilanciare il motore dall'economia, ha concesso ai contribuenti tutta una serie di crediti d'imposta, di immediata fruibilità.

I crediti d'imposta utilizzati dalle imprese vanno indicati, in sede di dichiarazione, nel quadro RU, che si presenta in una forma semplificata, nell'ottica di una maggiore chiarezza dei dati da esporre, atteso che una inesatta indicazione dei dati determina l'invio delle comunicazioni d'irregolarità.

I crediti d'imposta concessi dal legislatore sono stati di gradimento dei contribuenti in quanto non necessitano di una particolare istruttoria.

Dal canto suo, l'Agenzia delle Entrate ha prodotto tutta una serie di circolari e risoluzioni per venire incontro ai dubbi degli operatori, dissipando le incertezze derivanti dalle diverse modifiche normative, che spesso gli originari provvedimenti di favore hanno subito.

I crediti d'imposta sottostanno a delle regole generali applicabili, salvo specifiche deroghe, nella generalità dei casi:

- non danno diritto a rimborso, anche quando non risultino completamente utilizzati;
- possono essere utilizzati in compensazione, ai sensi del D.Lgs. n. 241/1997, oltre che in diminuzione delle imposte, qualora le norme istitutive prevedano espressamente tale modalità;
- non concorrono alla determinazione del reddito imponibile, ove non diversamente previsto dalla legislazione istitutiva.

Fra i crediti d'imposta di maggiore interesse, ricordiamo:

- il credito per il teleriscaldamento alimentato con biomassa ed energia geotermica;

Il commercialista telematico

- il credito d'imposta per gli esercenti sale cinematografiche;
- Il credito d'imposta per l'occupazione di cui all'art. 7 della legge n. 388/2000;
- il credito d'imposta per gli investimenti delle imprese editrici;
- il credito d'imposta concesso alle imprese titolari di licenza per l'esercizio del servizio taxi o di autorizzazione per l'esercizio di noleggio con conducente;
- il credito d'imposta per le campagne pubblicitarie¹;
- il credito d'imposta per l'acquisto della carta in favore degli editori²;
- il credito d'imposta per gli investimenti in agricoltura;
- il credito d'imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate;
- il credito d'imposta per gli investimenti innovativi;
- il credito d'imposta per le spese di ricerca³;
- il credito d'imposta per il commercio e turismo⁴;
- il credito d'imposta per gli strumenti per pesare⁵;

¹ L'art. 61, comma 13, della legge 27 dicembre 2002, n. 289 ha previsto un credito d'imposta a favore delle imprese che incrementano i propri investimenti in campagne pubblicitarie localizzate attraverso mezzi locali certificati e, nel limite del 12% di tale incremento, anche mediante attività locali non certificate. Hanno diritto al contributo le imprese che hanno ottenuto l'assenso dell'Agenzia delle Entrate in relazione all'istanza presentata utilizzando il modello ICAP. Tale credito d'imposta è fruibile nel periodo d'imposta in cui è presentata l'istanza in misura pari al 30% del contributo riconosciuto in via provvisoria e, nei due periodi d'imposta successivi, rispettivamente nelle misure del 43 e 57 % del credito residuo.

² Il legislatore fiscale della Finanziaria 2004 ha predisposto una serie di interventi e agevolazioni per il sostegno e rilancio del settore dell'editoria. Infatti, con i commi che vanno dal 181 al 189, dell'art. 4, della legge n. 350 del 24 dicembre 2003 è stato introdotto un credito d'imposta pari al 10% dei costi sostenuti, nell'anno 2004 e 2005, per l'acquisto della carta utilizzata per la stampa alle imprese editrici di quotidiani e periodici e alle imprese editrici di libri. I soggetti ammessi all'intervento agevolativo sono le imprese editrici di quotidiani e periodici e le imprese editrici di libri iscritte al registro degli operatori di comunicazione (ROC), che costituisce il Registro unico adottato dall'Autorità per le garanzie nelle Comunicazioni, al fine di garantire la trasparenza e la conoscenza degli assetti proprietari. La *messa a punto* del dettato normativo è stata demandata ad un successivo decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, emanato di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze – D.P.C.M. n. 318 del 21 dicembre 2004 - , che ha indicato le modalità di riconoscimento del credito d'imposta, anche al fine di garantire il rispetto del tetto di spesa. Per effetto di quanto disposto dal comma 183, dell'art. 4, condizione essenziale per il riconoscimento del credito d'imposta è che la spesa per l'acquisto della carta deve risultare dal bilancio certificato delle imprese editrici, e nel caso in cui la carta non sia acquistata direttamente dall'editore, essa deve essere ceduta alle imprese editrici con separata fatturazione rispetto a ogni altra vendita o prestazione di servizi.

³ La legge 5 ottobre 1991, n. 317, all'art. 8, ha introdotto un credito d'imposta per le piccole e medie imprese, secondo le modalità stabilite dall'art. 10 della stessa legge n. 317 del 1991. Tale credito deve essere indicato, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale è concesso il beneficio dal Ministero delle attività produttive con la comunicazione effettuata, oppure nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo (anche tale ultima disposizione è stata introdotta dall'art. 15, comma 2, della legge n. 144/99).

⁴ Trattasi del credito d'imposta concesso dal Ministero delle Attività Produttive, per effetto dell'art. 11 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, come modificato dagli artt. 53 e 54, comma 5, della legge 23 dicembre 1998, n. 448 e dall'art. 7, comma 17, lettere a) e b), della legge n. 488/99, alle piccole e medie imprese del settore della vendita al dettaglio, della somministrazione di alimenti e bevande e del turismo, per l'acquisto di beni strumentali, secondo i criteri stabiliti dall'art. 10 della legge n. 317 del 1991, richiamato dal comma 3, dell'art. 11, della legge n. 449 del 1997. Tale credito deve essere indicato, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale è concesso il beneficio ai sensi della comunicazione del Ministero competente, oppure nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo (tale ultima disposizione è stata introdotta dall'art. 15, comma 2, della legge 17/05/1999, n. 144).

⁵ La legge 25 marzo 1997 n. 77, in sostituzione del contributo in conto capitale previsto dalla legge n. 121/87, ha attribuito un credito d'imposta alle imprese per l'acquisto di strumenti per la pesatura. Il Ministero delle Attività produttive, previo accertamento dei requisiti soggettivi e oggettivi previsti, determina con proprio decreto l'ammontare del credito d'imposta e trasmette all'impresa interessata apposita attestazione da far valere in sede di dichiarazione dei

Il commercialista telematico

- il credito d'imposta per l'imprenditoria femminile⁶;
- il credito d'imposta per l'occupazione - art. 4 della legge n. 449/97;
- il credito d'imposta per l'occupazione di cui all'art. 4 della legge n. 448/98;
- gli incentivi per la ricerca scientifica⁷;
- il credito d'imposta per la rottamazione veicoli, ciclomotori e motoveicoli⁸;
- il credito d'imposta per la rottamazione delle macchine agricole;
- la carbon tax⁹;
- il credito d'imposta per l'assunzione di detenuti¹⁰;

redditi. In base all'art. 1, comma 2, della legge n. 77 del 1997, per il trattamento fiscale e per le modalità di utilizzo del credito d'imposta si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui all'art. 11 della legge 5 ottobre 1991, n. 317. In particolare, detto credito deve essere indicato, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale è concesso il beneficio, oppure nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo.

⁶ A seguito dell'abrogazione dell'art. 5 della legge 25 febbraio 1992, n. 215 – norma istitutiva del credito d'imposta -, disposta dall'art. 23 del D.P.R. 28 luglio 2000, n. 314, con effetto dall'entrata in vigore del citato art. 23, è cessata la possibilità di beneficiare del credito d'imposta in argomento.

⁷ Il Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca, al fine di potenziarne l'attività di ricerca scientifica, attraverso l'art. 5 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, ha concesso un credito d'imposta alle piccole e medie imprese. I soggetti che intendono avvalersi del credito devono inoltrare al Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca una domanda/dichiarazione, contenente le indicazioni di cui all'art. 4 dell'apposito regolamento emanato (22 luglio 1998, n. 275). Il Ministero competente, previa verifica che la domanda/dichiarazione contenga gli elementi richiesti, nei limiti della copertura finanziaria, forma un elenco dei soggetti ammissibili al credito, dandone comunicazione agli interessati. Il soggetto ammesso al credito d'imposta, a pena di decadenza, è tenuto a trasmettere la documentazione comprovante l'investimento in attività di ricerca. Il Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca, sulla base della documentazione pervenuta, forma l'elenco dei soggetti beneficiari, dandone comunicazione ai soggetti medesimi.

⁸ L'art. 29 del D.L. n. 669 del 31 dicembre 1996, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 30/1997, ha previsto il riconoscimento di un contributo statale per l'acquisto di autoveicoli nuovi di fabbrica, da parte delle persone fisiche, condizionato alla consegna per la rottamazione di un veicolo immatricolato prima del 1° gennaio 1997 e sino al 31 gennaio 1998. Di contro, l'articolo 22 della legge 7 agosto 1997, n. 266 ha previsto l'erogazione di un contributo per le imprese costruttrici o importatrici di veicoli nuovi, che anticipano il medesimo importo per garantire l'agevolazione prevista alle persone fisiche che acquistano l'autovettura. L'agevolazione in capo alle persone fisiche spettava per gli acquisti effettuati da persone fisiche, anche nell'esercizio di attività d'impresa o di arti e professioni, a decorrere dal 7 gennaio 1997 (nell'ipotesi di persona fisica imprenditore o professionista il contributo era in conto impianti e dedotto dal costo di acquisto del veicolo, concorrendo alla formazione del reddito imponibile con minori quote di ammortamento). In ordine, invece, all'agevolazione in capo ai costruttori di cui alla legge n. 266/1997, si ricorda che il credito d'imposta doveva essere indicato, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi in cui il credito d'imposta era stato concesso, mentre il credito residuo può ancora essere utilizzato per il versamento delle imposte sui redditi, dell'Iva e delle ritenute operate in qualità di sostituto d'imposta. L'agevolazione è stata estesa per l'acquisto di un ciclomotore o un motoveicolo e che *rottamavano* uno dei medesimi veicoli immatricolati o fabbricati in data anteriore al 1° gennaio 1992.

⁹ La legge n. 488/1998, all'art. 8, comma 10, lettera e), ha previsto la concessione di un credito d'imposta a favore degli esercenti le attività di autotrasporto merci con veicoli di massa massima complessiva non inferiore a 11,5 tonnellate, pari all'incremento dell'aliquota di accisa applicata al gasolio per autotrazione. Il credito d'imposta in argomento può essere richiesto a rimborso ovvero utilizzato in compensazione, previa presentazione di una apposita dichiarazione all'Agenzia delle Dogane. L'eventuale eccedenza può essere richiesta a rimborso entro il semestre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

¹⁰ Al fine di favorire l'inserimento dei lavoratori detenuti nel mondo del lavoro, la legge n. 193 del 22 giugno 2000 ha previsto la corresponsione di un credito d'imposta, disciplinato dal decreto del Ministero della Giustizia n. 87 del 25 febbraio 2002. Il credito in esame, che è cumulabile con altri benefici, compreso il *bonus* assunzioni di cui all'art.7 della legge n.388/2000, è utilizzabile in compensazione ai sensi del D.Lgs.n.241/97.

Il commercialista telematico

- il credito per l'acquisto di mezzi antincendio e autoambulanze da parte di associazioni di volontariato ed ONLUS¹¹;
- il credito d'imposta per l'acquisto di apparecchiature informatiche;
- il software per farmacie¹²;
- il credito d'imposta per cessione attività regolarizzate¹³;

LA FINANZIARIA 2008

Il comma 53, dell'art. 1, della Finanziaria 2008, a partire dal 1° gennaio 2008, anche in deroga alle disposizioni previste dalle singole leggi istitutive, ha disposto che i crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi possono essere utilizzati nel limite annuale di 250.000 euro.

L'ammontare eccedente è riportato in avanti anche oltre il limite temporale eventualmente previsto dalle singole leggi istitutive ed è comunque compensabile per l'intero importo residuo a partire dal terzo anno successivo a quello in cui si genera l'eccedenza.

Il tetto previsto dal comma 53 non si applica al credito d'imposta di cui all'art. 1, comma 280, della legge 27 dicembre 2006, n. 296¹⁴, cioè al credito di imposta per le attività di ricerca industriale.

¹¹ L'art. 20, del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 326 del 24 novembre 2003 ha previsto modalità alternative per il conseguimento del contributo di cui all'art. 96, comma 1, della legge n. 342 del 2000, concedendo alle associazioni di volontariato e alle ONLUS un contributo per l'acquisto di autoambulanze e mezzi antincendio nella misura del 20% del prezzo complessivo di acquisto, mediante corrispondente riduzione del medesimo prezzo praticato dal venditore, che a sua volta, recupera le somme corrispondenti alla riduzione operata mediante compensazione.

¹² L'art. 50, comma 6, del D.L. n. 269, del 30 settembre 2003, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326 ha previsto a favore delle farmacie private e pubbliche un credito d'imposta, nella misura di 250 euro, per l'acquisto del software certificato da utilizzare per la trasmissione dei dati delle ricette mediche. Tale credito è utilizzabile in compensazione, successivamente alla data di comunicazione dell'avviso di corretta installazione e funzionamento del software da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

¹³ I soggetti titolari di reddito d'impresa, che hanno regolarizzato le scritture contabili, ai sensi dell'art. 14 della legge n. 289/02, e successive modificazioni e integrazioni, nonché, relativamente al periodo in corso al 31 gennaio 2002, ai sensi dell'art. 2, comma 44, della legge 24 dicembre 2003, n. 350, tenuti a versare, nei termini previsti, l'imposta sostitutiva del 6% sui nuovi e/o maggiori valori iscritti, beneficiano, ai sensi dell'art. 5-bis, comma 1, lett. h), del D.L. n. 282/2002, introdotto in sede di conversione del citato decreto, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, di un credito d'imposta, da utilizzare ai fini Irpef o Irpeg, pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva pagata, nel caso in cui, anteriormente alla data di inizio del terzo periodo d'imposta successivo a quello nel cui inventario, rendiconto o bilancio sono effettuate le variazioni o iscrizioni, avvenga l'alienazione a titolo oneroso, l'assegnazione ai soci o la destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, ovvero al consumo personale e familiare dell'imprenditore, delle attività in precedenza regolarizzate ed assoggettate ad imposta sostitutiva.

¹⁴ A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006 e fino alla chiusura del periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2009, alle imprese è attribuito un credito d'imposta nella misura del 10 per cento dei costi sostenuti per attività di ricerca industriale e di sviluppo precompetitivo, in conformità alla vigente disciplina comunitaria degli aiuti di Stato in materia, secondo le modalità dei commi da 281 a 285. La misura del 10 per cento è elevata al 15 per cento qualora i costi di ricerca e sviluppo siano riferiti a contratti stipulati con università ed enti pubblici di ricerca.

Il commercialista telematico

Inoltre, il tetto massimo previsto non si applica al credito d'imposta di cui all'art. 1, comma 271, della legge 27 dicembre 2006, n. 296¹⁵, cioè al credito di imposta per nuovi investimenti nelle aree svantaggiate, a partire dalla data del 1° gennaio 2010.

Si evidenzia che già la Finanziaria 2007 – comma 30 e 31 dell'art. 1 della legge n.296/2006 - , al fine di contrastare l'indebita effettuazione delle compensazioni previste dal D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, ha disposto che i titolari di partita IVA, entro il quinto giorno precedente quello in cui intendono effettuare l'operazione di compensazione per importi superiori a 10.000 euro, comunicano all'Agenzia delle entrate, in via telematica, l'importo e la tipologia dei crediti oggetto della successiva compensazione. Vale il silenzio assenso: la mancata comunicazione da parte dell'Agenzia delle entrate al contribuente, entro il terzo giorno successivo a quello di comunicazione, determina per il contribuente la possibilità di effettuare la compensazione.

Un successivo provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate provvederà a definire le modalità, anche progressive, per l'attuazione delle disposizioni sopra indicate.

Il predetto provvedimento, in particolare, stabilirà le procedure di controllo volte ad impedire l'utilizzo indebito di crediti. Provvedimento che a tutt'oggi non è stato ancora pubblicato¹⁶.

Augusta, 27 dicembre 2007

Gianfranco Antico

¹⁵ Alle imprese che effettuano l'acquisizione dei beni strumentali nuovi indicati nel comma 273, destinati a strutture produttive ubicate nelle aree delle regioni Calabria, Campania, Puglia, Sicilia, Basilicata, Sardegna, Abruzzo e Molise ammissibili alle deroghe previste dall'art. 87, paragrafo 3, lettere a) e c), del Trattato istitutivo della Comunità europea, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006 e fino alla chiusura del periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2013, è attribuito un credito d'imposta secondo le modalità di cui ai commi da 272 a 279

¹⁶ La ragione dell'intervento legislativo risiede nei risultati dei controlli effettuati dall'Agenzia delle Entrate, volti a verificare la correttezza delle compensazioni operate. I primi controlli finalizzati al riscontro della regolarità delle compensazioni attraverso accessi di breve durata, pari mediamente ad una giornata lavorativa, preceduti da una accurata attività istruttoria, per rendere efficace la selezione dei soggetti da controllare, hanno fatto emergere delle situazioni anomale che hanno innescato controlli più approfonditi, con recuperi di rilievo. Da ciò deriva l'intervento legislativo – preventiva comunicazione – teso a reprimere e frenare gli abusi.