

LA LINEA GUIDA N. 1 DI CONFINDUSTRIA - IL CREDITO D'IMPOSTA SUGLI INVESTIMENTI IN NUOVI BENI STRUMENTALI EX LEGGE 11/08/2014 N. 116

di Enrico Larocca

QUADRO DI RIFERIMENTO

Il presente intervento si propone di esaminare il tema del credito d'imposta sugli investimenti di nuovi beni strumentali ex D.L. 24/06/2014, n. 91, convertito in Legge 11/08/2014 n. 116. Sul tema l'Ufficio delle Politiche Fiscali di Confindustria ha emanato delle linee operative contabili, il cui esame fornisce spunti interessanti per la risoluzione dei problemi che si possono presentare nella pratica giornaliera delle imprese. L'Agenzia delle Entrate ha fornito le istruzioni di servizio con la C.M. 19/02/2015 n. 5/E.

ASPETTI GENERALI

L'art. 18 del D.L. 24/06/2014 n. 91, convertito con modificazioni ed integrazioni, nella L. 11/08/2014 n. 116, ha concesso un credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, anche in locazione finanziaria¹.

¹ D.L. 24/06/2014 n. 91, conv. L. 11/08/2014 n. 116 art. 18. (Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi)

1. Ai soggetti titolari di reddito d'impresa che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi compresi nella divisione 28 della tabella ATECO, di cui al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 16 novembre 2007, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 296 del 21 dicembre 2007, destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato, a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto e fino al 30 giugno 2015, è attribuito un credito d'imposta nella misura del 15 per cento delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media degli investimenti in beni strumentali compresi nella suddetta tabella realizzati nei cinque periodi di imposta precedenti, con facoltà di escludere dal calcolo della media il periodo in cui l'investimento è stato maggiore.

2. Il credito d'imposta si applica anche alle imprese in attività alla data di entrata in vigore del presente decreto-legge, anche se con un'attività d'impresa inferiore ai cinque anni. Per tali soggetti la media degli investimenti in beni strumentali nuovi compresi nella divisione 28 della tabella ATECO da considerare è quella risultante dagli investimenti realizzati nei periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto-legge o a quello successivo, con facoltà di escludere dal calcolo della media il periodo in cui l'investimento è stato maggiore. Per le imprese costituite successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto-legge il credito d'imposta si applica con riguardo al valore complessivo degli investimenti realizzati in ciascun periodo d'imposta.

3. Il credito d'imposta non spetta per gli investimenti di importo unitario inferiore a 10.000 euro.

4. Il credito d'imposta va ripartito nonché 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. Esso non concorre alla formazione del reddito né della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni. Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, e non è soggetto al limite di cui al comma 53 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244. La prima quota annuale è utilizzabile a decorrere dal 1° gennaio del secondo periodo

Il credito d'imposta è concesso alle imprese della divisione 28 della tabella dei codici ATECO che investono in beni strumentali nuovi, acquistati **nel periodo compreso tra il 25/06/2014 al 30/06/2015**. Il credito d'imposta è **stabilito nella misura del 15 %** delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media degli investimenti in beni strumentali realizzati nei 5 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**

di imposta successivo a quello in cui è stato effettuato l'investimento. I fondi occorrenti per la regolazione contabile delle compensazioni esercitate ai sensi del periodo precedente sono stanziati su apposito capitolo di spesa nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze, per il successivo trasferimento sulla contabilità speciale n. 1778 "Agenzia delle Entrate - Fondi di bilancio.

5. I soggetti titolari di attività industriali a rischio di incidenti sul lavoro, individuate ai sensi del decreto legislativo 17 agosto 1999, n. 334, come modificato dal decreto legislativo 21 settembre 2005, n. 238, possono usufruire del credito d'imposta solo se è documentato l'adempimento degli obblighi e delle prescrizioni di cui al citato decreto.

6. Il credito d'imposta è revocato:

- a) se l'imprenditore cede a terzi o destina i beni oggetto degli investimenti a finalità estranee all'esercizio di impresa prima del secondo periodo di imposta successivo all'acquisto;
- b) se i beni oggetto degli investimenti sono trasferiti, entro il termine di cui all'articolo 43, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in strutture produttive situate al di fuori dello Stato, anche appartenenti al soggetto beneficiario dell'agevolazione.

7. Il credito d'imposta indebitamente utilizzato ai sensi del comma 6 è versato entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si verificano le ipotesi ivi indicate.

8. Qualora, a seguito dei controlli, si accerti l'indebita fruizione, anche parziale, del credito d'imposta per il mancato rispetto delle condizioni richieste dalla norma ovvero a causa dell'inammissibilità dei costi sulla base dei quali è stato determinato l'importo fruito, l'Agenzia delle entrate provvede al recupero del relativo importo, maggiorato di interessi e sanzioni secondo legge.

9. Agli oneri derivanti dal presente articolo, valutati in 204 milioni di euro per il 2016, 408 milioni di euro per gli anni 2017 e 2018, e 204 milioni di euro per l'anno 2019, si provvede mediante corrispondente riduzione della quota nazionale del Fondo per lo sviluppo e la coesione, programmazione 2014-2020, di cui all'articolo 1, comma 6, della legge 27 dicembre 2013, n. 147. Ai sensi dell'articolo 17, comma 12, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, il Ministro dell'economia e delle finanze provvede al monitoraggio degli oneri di cui al presente articolo. Nel caso si verificano o siano in procinto di verificarsi scostamenti rispetto alle previsioni di cui al presente comma, il Ministro dell'economia e delle finanze, con proprio decreto, provvede alla riduzione della dotazione del Fondo per lo sviluppo e la coesione in modo da garantire la compensazione degli effetti dello scostamento finanziario riscontrato, su tutti i saldi di finanza pubblica e, conseguentemente, il CIPE provvede alla riprogrammazione degli interventi finanziati a valere sul Fondo. Il Ministro dell'economia e delle finanze riferisce alle Camere con apposita relazione in merito alle cause degli scostamenti e all'adozione delle misure di cui al precedente periodo.

9-bis. All'articolo 2 del decreto-legge 21 giugno 2013, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 agosto 2013, n. 98, sono apportate le seguenti modifiche:

- a) il comma 6 è sostituito dal seguente: *"6. I finanziamenti di cui al comma 1 possono essere assistiti dalla garanzia del Fondo di garanzia per le piccole e medie imprese di cui all'articolo 2, comma 100, lettera a), della legge 23 dicembre 1996, n. 662, nella misura massima dell'80 per cento dell'ammontare del finanziamento. In tali casi, ai fini dell'accesso alla garanzia, la valutazione economico-finanziaria e del merito creditizio dell'impresa, in deroga alle vigenti disposizioni sul Fondo di garanzia, è demandata al soggetto richiedente, nel rispetto di limiti massimi di rischio dell'impresa finanziata, misurati in termini di probabilità di inadempimento e definiti con decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze. Il medesimo decreto individua altresì le condizioni e i termini per l'estensione delle predette modalità di accesso agli altri interventi del Fondo di garanzia, nel rispetto delle autorizzazioni di spesa vigenti per la concessione delle garanzie del citato Fondo";*
- b) dopo il comma 8-bis è aggiunto il seguente: *"8-ter. Alla concessione ed erogazione dei contributi di cui al comma 4 si provvede a valere su di un'apposita contabilità speciale del Fondo per la crescita sostenibile di cui all'articolo 23, comma 2, del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134. Alla predetta contabilità sono versate le risorse stanziati dal comma 8, secondo periodo, e i successivi eventuali stanziamenti disposti per le medesime finalità".*

per gli investimenti di importo unitario inferiore a 10 mila euro avendo riguardo al progetto di investimento non al singolo bene strumentale che lo compone .

Il credito d'imposta va utilizzato e ripartito in 3 quote annuali di pari importo nella dichiarazione dei redditi in cui si verifica il riconoscimento del credito e nelle dichiarazioni nelle quali il credito viene utilizzato.

Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione e la prima quota annuale è utilizzabile a decorrere dal dal 01 gennaio del 2° periodo d'imposta successivo a quello in cui è stato effettuato l'investimento.

Il credito d'imposta può essere oggetto di revoca:

- a) se l'imprenditore cede a terzi o destina i beni oggetto degli investimenti a finalità estranee all'esercizio di impresa prima del secondo periodo di imposta successivo all'acquisto;
- b) se i beni oggetto degli investimenti sono trasferiti, entro il termine di cui all'articolo 43, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in strutture produttive situate al di fuori dello Stato, anche appartenenti al soggetto beneficiario dell'agevolazione.

In sintesi:

PERIODO DI INVESTIMENTO VALIDO	Dal 25/06/2014 al 30/06/2015
MISURA DEL CREDITO D'IMPOSTA	15 % delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media degli investimenti in beni strumentali realizzati nei 5 periodi d'imposta precedenti con la possibilità di escludere dalla media il periodo in cui l'investimento è stato maggiore.
INVESTIMENTO MINIMO UNITARIO	10.000 Euro da stabilirsi con riferimento a ciascun progetto di investimento non al singolo bene componente il progetto. (C.M. n.5/E/2015)
MODALITA' DI FRUIZIONE DEL CREDITO	in compensazione a decorrere dal dal 01 gennaio del 2° periodo d'imposta successivo a quello in cui è stato effettuato l'investimento.

	Ad es. investimento effettuato il 01/07/2014 è fruibile a partire dalla prima scadenza successiva al 01/01/2016, vale a dire dal 16/01/2016.
RIPARTIZIONE DEL CREDITO	in 3 quote annuali indicate nell'UNICO dell'anno di riconoscimento e nelle successive in cui si verifica l'utilizzo.
IL CREDITO E' REVOCATO	a) se l'imprenditore cede a terzi o destina i beni oggetto degli investimenti a finalità estranee all'esercizio di impresa prima del secondo periodo di imposta successivo all'acquisto; b) se i beni oggetto degli investimenti sono trasferiti, entro il termine di cui all'articolo 43, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in strutture produttive situate al di fuori dello Stato, anche appartenenti al soggetto beneficiario dell'agevolazione.
TRATTAMENTO FISCALE DEL CREDITO	Il credito d'imposta non rileva ai fini IRES/IRPEF e IRAP e va inserito nel quadro RU.

ASPETTI CONTABILI

La trasformazione della deduzione extra-contabile dal reddito d'impresa in credito d'imposta si riverbera sul comportamento contabile da osservare in relazione al «bonus». In particolare, secondo lo studio di CONFINDUSTRIA sono possibili due comportamenti:

- a) **rilevazione del contributo in conto impianti con iscrizione nella voce A5 del Conto Economico denominata « Altri Proventi »** avente come contropartita contabile **un credito**

iscritto alla voce C II 4-bis denominato “Crediti tributari (con separata indicazione dell’importo esigibile oltre l’esercizio successivo)” che rappresenta la modalità da preferirsi secondo CONFINDUSTRIA;

- b) rilevazione nella voce 22 del Conto Economico denominata «Imposte sul reddito» con iscrizione in Avere avente come contropartita contabile un credito iscritto alla voce C II 4-bis denominato “Crediti tributari (con separata indicazione dell’importo esigibile oltre l’esercizio successivo)” modalità trascurata nello studio di CONFINDUSTRIA.



Il credito d'imposta presenta tutti i requisiti del “Contributo in conto impianti” così come definito nel par. 79 di OIC 16².

LA GESTIONE CONTABILE DEI CONTRIBUTI IN CONTO IMPIANTI

I contributi in conto impianti devono essere rilevati:

- nel momento in cui esiste la ragionevole certezza che saranno erogati (par. 80 di OIC 16);
- sono rilevati a conto economico con un criterio sistematico, gradualmente lungo la vita utile dei cespiti (par. 81 di OIC 16).

Secondo lo studio di CONFINDUSTRIA il diritto al contributo dovrebbe ritenersi perfezionato nei confronti dell'Erario solo con la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale è stato effettuato l'investimento agevolabile e che agli effetti della registrazione e della graduale imputazione del contributo, si possa far riferimento sempre all'esercizio nel corso del quale per

² OIC 16 – paragrafo 79: Contributi pubblici commisurati al costo delle immobilizzazioni materiali (contributi in conto impianti) i contributi in conto impianti sono 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, commisurati 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.

L'investimento inizia il processo di ammortamento, che correlativamente fissa la quota di contributo che concorre alla formazione del risultato economico d'esercizio.

La contabilizzazione del contributo in conto impianti potrà avvenire secondo due modalità alternative:

- **diretta:** con il quale il contributo in conto impianti è portato in diretta diminuzione del costo dell'investimento agevolabile, con ammortamento calcolato sulla differenza tra costo dell'investimento e contributo ricevuto. Ad es. nel caso di costo dell'investimento in eccedenza rispetto alla media dei 5 esercizi precedenti 100.000 Euro ed un contributo calcolato 15.000 Euro, la base di calcolo degli ammortamenti sarà 85.000 Euro, al quale si applicherà la percentuale di ammortamento prevista dal piano di ammortamento dei cespiti interessati;
- **indiretta:** con il quale il contributo è rilevato nella voce A5 "Altri proventi" del Conto Economico separatamente e senza alcuna compensazione con il valore dell'investimento agevolabile e imputata al Conto Economico con la stessa gradualità con cui sono stati calcolati gli ammortamenti. Per cui utilizzando i dati dell'esempio precedente e posto che la percentuale di ammortamento definita nel piano di ammortamento sia del 10 %, nella stessa percentuale verrà imputato il contributo in conto impianto anno per anno.

L'esempio contabile riportato nello studio di CONFINDUSTRIA parte da un credito d'imposta stabilito nella misura di Euro 150 alla fine del periodo d'imposta chiuso al 31/12/2014 e recuperabile in 3 rate mediante compensazione a partire dal 01 gennaio del 2° periodo d'imposta successivo a quello in cui è stato eseguito l'investimento e quindi utilizzabile rispettivamente il 16/01/2016, il 16/01/2017 e il 16/01/2018. L'aliquota di ammortamento degli investimenti agevolati è del 10 %.

A partita doppia l'operazione risulterebbe così rilevata:

Nel bilancio al 31/12/2014

SOTTOCONTI	BilCEE	DARE	AVERE
Crediti tributari oltre l'esercizio successivo	A – C II 4-bis	150,00	
Contributi in conto impianti	CE – A 5)		150,00
Rilevazione del contributo in conto impianti			

E successivamente si rileverà lo storno del contributo per il 90 % del contributo concesso come risconto passivo, dovendo il contributo in conto impianti concorrere al risultato economico di bilancio nella stessa percentuale in cui risultano ammortizzati i beni strumentali fruanti l'agevolazione:

SOTTOCONTI	BilCEE	DARE	AVERE
Contributi in conto impianti	CE – A 5)	135,00	
Risconti passivi	P – E)		135,00
Rilevazione del risconto passivo pari a 150 x 90%.			

La successiva scrittura, secondo lo studio di CONFINDUSTRIA, sarà quella con la quale al 31/12/2015 rileveremo il girosaldo del conto crediti tributari oltre l'esercizio successivo in crediti tributari entro l'esercizio successivo, valorizzato in 1/3 del credito ottenuto e pari a 50 Euro.

A partita doppia avremo:

SOTTOCONTI	BilCEE	DARE	AVERE
Crediti tributari entro l'esercizio successivo	A – C II 4 –bis	50,00	
Crediti tributari oltre l'esercizio successivo	A – C II 4-bis		50,00
Girosaldo per evidenziazione			

Nel contabilità del 2016, primo anno in cui sarà possibile usufruire in compensazione del credito di 50 Euro, ad es. per compensare un debito IVA, a partita doppia rileveremo:

SOTTOCONTI	BilCEE	DARE	AVERE
Debiti per IVA	P –D 12)	50,00	
Crediti tributari entro l'esercizio successivo	A – C II 4-bis		50,00
Pagamento Iva per compensazione			

Sempre nell'esercizio 2016 si procederà ad evidenziare la seconda rata di credito tributario che transita dal credito usufruibile oltre l'esercizio successivo ai crediti usufruibili entro l'esercizio successivo, rilevato nuovamente con la scrittura:

SOTTOCONTI	BilCEE	DARE	AVERE
Crediti tributari entro l'esercizio successivo	A – C II 4 –bis	50,00	
Crediti tributari oltre l'esercizio successivo	A – C II 4-bis		50,00
Girosaldo per evidenziazione			

Negli esercizi 2015 – 2023 si procederà unitamente alla rilevazione delle quote di ammortamento anche alla rilevazione della quota di contributo ottenuto da imputare all'esercizio, come già visto in precedenza.

LA GESTIONE CONTABILE IN CASO DI REVOCA DEL CONTRIBUTO

Nel caso di revoca del contributo occorrerà rilevare da un lato lo storno del credito tributario e dall'altro lo storno del risconto passivo corrispondente considerato al netto della quota di contributo correlata alla quota di ammortamento del primo anno dell'investimento agevolato già contabilizzata.

A partita doppia avremo:

SOTTOCONTI	BilCEE	DARE	AVERE
Sopravvenienze passive	CE – B 14	150,00	
Crediti tributari oltre l'esercizio successivo	A – C II 4-bis		150,00
Girosaldo per evidenziazione			

E successivamente se la revoca avviene nell'esercizio 2015 rileveremo:

SOTTOCONTI	BilCEE	DARE	AVERE
Risconti passivi	P – E)	135,00	
Contributi in conto impianti	CE – A 5)		135,00
Rilevazione dello storno del risconto passivo			

CONTENUTO DELLA NOTA INTEGRATIVA

Nello studio di CONFINDUSTRIA si fa riferimento anche alla Nota Integrativa ricordando che al paragrafo 139 di OIC 12 viene specificato che l'illustrazione dei criteri di valutazione deve essere estesa anche ai criteri non previsti dal codice civile, ma richiamati nei principi contabili come accade, ad esempio, nel caso dei contributi in conto capitale³.

Matera, 01/11/2015

<http://www.commercialistatelematico.com/>

<http://www.commercialistatelematico.com/newsletter.html>

© 1995 - 2015 Commercialista Telematico. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

³ Per un approfondimento si veda F. Vernassa in "Linee operative contabili di CONFINDUSTRIA", in Guida alla Contabilità e Bilancio n. 6/2015 pag. 48 e ss.