

24 MARZO 2020

Problematiche contabili del credito d'imposta per investimenti

La peculiare natura del credito d'imposta per investimenti pone problematiche in merito alle sue modalità di corretta contabilizzazione, per le quali si presentano due possibili soluzioni.

L'art. 1, commi 184-197, della Legge 27 dicembre 2019, n. 160, ha introdotto una nuova agevolazione fiscale in favore delle imprese che a decorrere dal 1° gennaio 2020 e fino al 31 dicembre 2020, ovvero a certe condizioni fino al 30 giugno 2021, effettuano investimenti in beni strumentali nuovi delle tipologie individuate dalla legge, destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato.

Tale agevolazione viene concessa sotto forma di credito d'imposta, la cui entità varia a seconda della tipologia di investimenti effettuati e dell'entità degli stessi. Il credito d'imposta in esame è utilizzabile esclusivamente in compensazione mediante il modello F24 in cinque quote annuali di pari importo (ridotte a tre per gli investimenti in beni immateriali agevolabili), a decorrere dall'anno successivo a quello di entrata in funzione dei beni, ovvero a decorrere dall'anno successivo a quello dell'avvenuta interconnessione per i beni di cui al Piano nazionale Impresa 4.0.

La peculiare natura di tale agevolazione pone problematiche in merito alle sue modalità di corretta contabilizzazione. Stante la similitudine, per quanto qui rilevante, tra l'agevolazione in commento e quella disciplinata dall'art. 18 del D.L. 24 giugno 2014, n. 91 (c.d. Tremonti quater), si ritiene che trovino applicazione le stesse considerazioni all'epoca formulate con riferimento alla precedente agevolazione, per la quale si confrontavano due tesi differenti: una che assimila il credito d'imposta ad un contributo in conto esercizio e l'altra che, invece, lo assimila ad un contributo in conto impianti

CONTRIBUTO IN CONTO ESERCIZIO

Secondo la prima tesi, che si ritiene tecnicamente più corretta e che assimila l'agevolazione ad un contributo in conto esercizio, il credito d'imposta non può essere qualificato quale contributo in conto impianti in quanto, se è vero che lo stesso è «commisurato al costo» degli investimenti posti in essere, non è altrettanto vero che lo stesso viene concesso dallo Stato «per la realizzazione di iniziative dirette alla costruzione, riattivazione e ampliamento di immobilizzazioni materiali». Tanto è vero che il contributo è nella forma di credito d'imposta «utilizzabile esclusivamente in compensazione», cioè utilizzabile

esclusivamente per il pagamento di altre imposte, tasse e contributi, non anche per acquistare beni strumentali.

Sulla base, infatti, della definizione che si rinviene al paragrafo 86 del Principio contabile OIC 16, «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».

Secondo la tesi in esame, quindi, rileva il fatto che il credito d'imposta non è concesso per la realizzazione di nuovi investimenti, bensì solo a seguito dell'effettuazione degli stessi. Tale interpretazione è rafforzata dal fatto che il credito d'imposta in nessun caso può essere utilizzato per la realizzazione di nuovi investimenti, in quanto può essere esclusivamente utilizzato in compensazione per il pagamento di imposte, tasse e contributi.

Se si aderisce a tale tesi il credito d'imposta deve essere rilevato in contabilità per l'intero ammontare maturato nell'esercizio di competenza, da individuarsi nell'esercizio in cui sono stati effettuati gli investimenti che hanno dato diritto al credito stesso.

Più precisamente, a livello di conto economico il credito d'imposta deve essere rilevato nella voce A.5) tra i «contributi in conto esercizio».

A livello di stato patrimoniale, invece, il credito d'imposta deve essere iscritto alla voce C.II.5-bis) - crediti tributari, distinguendo tra l'importo che si ritiene «esigibile entro l'esercizio successivo» da quello che si ritiene «esigibile oltre l'esercizio successivo».

La classificazione entro - oltre l'esercizio successivo, in particolare, dipenderà dalla previsione degli amministratori in merito all'utilizzo effettivo del credito d'imposta in compensazione.

Irrilevante, al fine della rilevazione per competenza del credito d'imposta, è il fatto che lo stesso possa essere utilizzato in compensazione solo in modo frazionato su più anni, attenendo tale frazionamento esclusivamente alle modalità di utilizzo (esigibilità) dello stesso e non anche al momento della sua formazione.

CONTRIBUTO IN CONTO IMPIANTI

La seconda tesi, che assimila l'agevolazione Tremonti quater (e, per similitudine, quella in esame) ad un contributo in conto impianti, era stata dapprima formulata nel Documento di Confindustria del febbraio 2015, Linea operativa contabile 1. In tale documento si afferma che il credito d'imposta deve essere qualificato quale contributo in conto impianti e, quindi, va rilevato in bilancio secondo le indicazioni fornite al paragrafo 88 del Principio contabile OIC 16, cioè deve essere portato a riduzione del costo delle immobilizzazioni alle quali si riferisce (metodo diretto), o imputato al conto economico alla voce A.5) e rinviato per competenza agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione di risconti passivi (metodo indiretto).

La tesi della rilevazione del credito d'imposta ex Tremonti quater quale contributo in conto impianti si rinviene anche al paragrafo 2.4 della Circolare Assonime 2 aprile 2015, n. 9, dove è stato anche evidenziato che in caso di rilevazione del contributo con il cosiddetto metodo indiretto, si «influenza positivamente il ROL d'esercizio che costituisce ... base di riferimento per la deduzione degli interessi passivi ai sensi dell'art. 96 del TUIR».

Questa seconda tesi si fa preferire in un approccio di tipo sostanzialistico, anche per similitudine degli effetti contabili con quelli che si producevano nel previgente regime degli iper-ammortamenti. In ogni caso, scegliendo la tesi di considerare il credito d'imposta in questione quale contributo in conto impianti, consegue la necessità di

attribuire il credito d'imposta, in quota parte, ai diversi beni strumentali, l'investimento nei quali ha dato diritto all'agevolazione in esame. Questo poiché tali contributi devono essere rilevati a conto economico gradualmente lungo la vita utile dei cespiti, vita utile che varia di cespite in cespite e che comporta una rilevazione del contributo nel conto economico (tra i proventi o come minori ammortamenti) lungo archi temporali differenti. In tal caso si ritiene che l'attribuzione del contributo ai diversi cespiti debba avvenire con un sistema di ponderazione basato sul costo fiscale di ciascun cespite.

Come disposto dall'art. 1, comma 192, della Legge 27 dicembre 2019, n. 160, il credito d'imposta in questione «non concorre alla formazione del reddito nonché della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive».

In sede di presentazione della dichiarazione dei redditi occorrerà, pertanto, apportare una variazione in diminuzione del reddito complessivo pari all'ammontare del credito d'imposta (o quota di esso) iscritto nel conto economico quale contributo in conto esercizio o quota di competenza del contributo in conto impianti (metodo indiretto), ovvero ancora in misura pari al minore ammortamento imputato a conto economico se il credito d'imposta, considerato contributo in conto impianti, è stato portato a riduzione del costo del bene (metodo diretto).

Stante la rilevanza del problema e l'ampia fruizione di questa agevolazione, è auspicabile un intervento chiarificatore da parte dell'OIC.

ANDREA VASAPOLLI
Vasapoli & Associati / Name Partner
Dottore Commercialista

GAIA TIRRITO
Vasapoli & Associati / Partner
Dottore Commercialista

Il contenuto di questo articolo ha valore solo informativo e non costituisce un parere professionale. Per ulteriori informazioni contattare contacts@vasapoli.it