



LETTERA PER IL CLIENTE

Rilevazione contabile dei crediti d'imposta

6 MARZO 2023

Negli ultimi tempi si è assistito ad una crescente concessione di crediti d'imposta al fine di incentivare investimenti o al fine di supportare le imprese in un momento particolarmente complesso a livello sistemico dovuto all'emergenza pandemica ed alla guerra attualmente in corso in Ucraina. Il ricorso sempre più frequente a questi strumenti fa nascere l'esigenza da parte degli operatori economici di conoscere in modo approfondito le modalità di rilevazione contabile di questi contributi.

Modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali

Nell'agosto 2021 è intervenuto l'OIC con la "**Comunicazione delle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali**" definendo quelle che sono alcune nuove prassi di rilevazione delle più recenti agevolazioni aventi carattere tributario.

Questo Documento è stato sollecitato in quanto, negli ultimi tempi, molte delle agevolazioni aventi carattere fiscale sono state concesse mediante crediti d'imposta.



Esempio

Per fare qualche esempio le agevolazioni hanno riguardato, *in primis*, **bonus edilizi** ma anche bonus su **investimenti in beni strumentali** e crediti d'imposta per **calmierare il costo energetico** "esploso" nel corso del 2022.

In particolare, i contributi concessi possono sostanziarsi in **agevolazioni di carattere finanziario** o fiscale a seconda della modalità di fruizione delle stesse. Nel primo caso si concretizzano in un'erogazione diretta o indiretta di denaro.

Gli **incentivi fiscali**, invece, sono minori entrate per lo Stato e sono erogati tramite detrazioni dal reddito, crediti d'imposta, riduzione della base imponibile, delle aliquote ordinarie di imposta o degli oneri contributivi

Dal punto di vista strettamente contabile questi contributi possono essere ulteriormente classificati in **contributi in conto esercizio** ed in **conto capitale**.

Contributi in conto esercizio

Secondo il Principio contabile OIC 12 i **contributi in conto esercizio** hanno "natura di integrazione dei ricavi dell'attività" dell'impresa o "di riduzione dei relativi costi ed oneri" oppure sono "relativi all'acquisto di materiali".

Esempi di questi sono stati:

- Il contributo a fondo perduto *ex art.* 25 del D.L. n. 34/2020.



- Il rimborso delle spese sostenute per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale.

Contabilmente quando queste agevolazioni vanno ad integrare ricavi o a ridurre dei costi devono essere distintamente indicati in un'apposita sottovoce classificabile in "A.5 – Altri ricavi e proventi" del Conto economico.

La scrittura sarà:

Credito vs Ente erogante (C.II.5-quater SP)	a	Altri ricavi e proventi (A.5 CE)	Xx,xx
------------------------------------------------	---	----------------------------------	-------

Qualora abbiano **natura finanziaria**, per esempio, riducendo l'onere degli interessi passivi sui finanziamenti possono essere, alternativamente:

- portati in riduzione della voce "C.17 – Interessi ed altri oneri finanziari" del Conto economico, se sono conseguiti nello stesso esercizio in cui vengono contabilizzati gli interessi passivi;
- compresi nella voce "C.16 – Altri proventi finanziari" (e, in specie, nella sotto-voce "C.16.d) – Proventi diversi dai precedenti"), se sono conseguiti in esercizi successivi a quello in cui vengono contabilizzati gli interessi passivi.

Contributi in conto capitale

I **contributi in conto capitale**, diversamente, sono rappresentati da somme, erogate da un soggetto pubblico (Stato o enti pubblici) alla società, riferite e commisurate al costo di immobilizzazioni materiali (c.d. "contributi in conto impianti") o immateriali.

Detti contributi dovranno essere rilevati in Conto economico in ossequio al **principio della competenza economica** utilizzando un criterio che tenga conto della vita utile dell'immobilizzazione agevolata.

In particolare, la dottrina ha elaborato **due metodi alternativi di rilevazione contabile**:

- **Metodo diretto:** questo metodo prevede che il contributo sia portato direttamente in riduzione del valore delle immobilizzazioni a cui è riferito. L'effetto sul reddito di esercizio sarà, inevitabilmente, quello di ridurre le quote di ammortamento che sistematicamente verranno imputate a ciascun esercizio contabile. Ciò deriva dal fatto che l'aliquota di ammortamento verrà applicata sul costo del bene al netto del contributo ricevuto;
- **Metodo indiretto:** questo metodo prevede che il contributo venga iscritto direttamente a Conto economico tra gli "altri ricavi e proventi (A.5)" e rinviato agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione di un risconto passivo. Al termine di ciascun esercizio si procederà, poi, a rilevare un componente positivo di reddito avente come contropartita la riduzione progressiva del risconto passivo. La misura del componente positivo di reddito iscritto sarà pari all'aliquota di ammortamento del bene a cui si riferisce il contributo.



Attenzione

Entrambi i metodi risultano essere **equivalenti** ai fini degli effetti sull'utile di esercizio e sul patrimonio netto anche se, a parere di chi scrive, sembra indubbiamente **più semplice** da gestire la prima delle due metodologie proposte.

Contributi concessi sottoforma di crediti d'imposta

Le **agevolazioni**, come detto, possono essere concesse sotto forma di crediti d'imposta da utilizzare in compensazione dei tributi da versare.

In linea generale, le modalità di rilevazione dei **crediti d'imposta** sono analoghe a quelle previste per i contributi e precedentemente descritte.

In buona sostanza, se sono **referiti e commisurati al costo di immobilizzazioni materiali o immateriali**, dovrebbero essere rilevati, analogamente ai contributi in conto capitale, nella voce A.5 e riscontati per competenza agli esercizi successivi oppure portati in riduzione del costo delle immobilizzazioni cui si riferiscono.

Se sono stati **concessi con lo scopo di integrare i ricavi dell'attività dell'impresa o di ridurre i relativi costi ed oneri**, dovrebbero essere rilevati, analogamente ai contributi in conto esercizio:

- nella voce A.526, se integrano i ricavi o riducono i costi dell'attività caratteristica o delle attività accessorie diverse da quella finanziaria;
- nella voce 20, se riducono i costi per imposte.

Esempio di rilevazione contabile

Un'impresa, non energivora o gasivora, verifica con il proprio fornitore energetico, mantenuto dal 2019 al 2022, un **aumento dei costi del 30%** per il III trimestre 2022.

In particolare questa impresa rileva un importo della voce "spesa per la materia gas naturale" presente nelle fatture del III trimestre 2022 pari a 5.500 euro.

L'**importo del credito** sarà quindi: $5.500 \times 25\% = \text{€ } 1.375$

La voce di "spesa per la materia energia" presente nelle fatture del III trimestre 2022 è pari a 8.500 euro.

L'importo del credito sarà $8.500 \times 15\% = \text{€ } 1.275$

La rilevazione dei crediti d'imposta spettanti sarà:

Rilevazione credito art. 6, comma 3, D.L. n. 115/2022 per consumi energia elettrica III trimestre 2022

	Credito GAS (C.II.5-bis SP)	a	Contributo in conto esercizio non imponibile (A.5 CE)	1.375,00
--	-----------------------------	---	-------------------------------------------------------	----------

Rilevazione credito art. 6, comma 4, D.L. n. 115/2022 per consumi gas III trimestre 2022

	Credito Energia elettrica (C.II.5-bis SP)	a	Contributo in conto esercizio non imponibile (A.5 CE)	1.275,00
--	-------------------------------------------	---	-------------------------------------------------------	----------

Ipotizzando che lo stesso credito sia stato utilizzato per compensare, nel modello F24, un debito emergente dalla liquidazione IVA la rilevazione sarà:

	Erario C/IVA (D.12 SP)	a	Credito Energia elettrica (C.II.5-bis SP)	880,00
--	------------------------	---	-------------------------------------------	--------



Riferimenti normativi

OIC, "Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali", 3 agosto 2021.