

**CIRCOLARE N.5/2002**

**Approfondimenti su diverse tematiche**

**Premessa**

La presente circolare si pone l'obiettivo di portare a conoscenza alcune prese di posizioni ministeriali o recenti disposizioni legislative su argomenti di particolare interesse e attualità.

**Art.8 Legge 23 dicembre 2000, n.388**

**Applicazione del credito agli immobili e contabilizzazione del credito**

Alla luce della risoluzione ministeriale n.55 del 26 febbraio 2002, in risposta ad un'istanza di interpello presentata ai sensi della legge 27 luglio 2000 n.212, con la quale veniva chiesto se gli appartamenti di nuova fabbricazione classificati in categoria A/2, potessero beneficiare dell'agevolazione sancita dall'art. 8 della legge 23 dicembre 2000, n.388, approfondiremo l'applicazione del credito d'imposta concesso dalla citata legge agli immobili.

L'agevolazione di cui all'art.8 consiste nella concessione ai soggetti titolari di reddito d'impresa, che abbiano aziende o strutture produttive, localizzate nelle aree svantaggiate individuate dalla Commissione della Comunità Europea, di un credito d'imposta relativamente alla realizzazione di nuovi investimenti strumentali<sup>1</sup>

1

	Piccole e medie imprese	Altre imprese
<b>Calabria</b>	65%	50%
<b>Basilicata, Campania, Puglia, Sardegna, Sicilia.</b>	50%	35%

	Piccole Imprese	Medie imprese	Altre imprese
<b>Molise</b>	30%	30%	20%
<b>Abruzzo</b>	30%	30%	20%
<b>Centro Nord</b>	18%	14%	8%

80122 Napoli  
Viale A. Gramsci, 17/B  
Tel. 081/2470130 - Fax 081/2470100  
e-mail: info@studiofiorentino.com

Tra gli investimenti realizzati rientrano tutti i beni strumentali nuovi, materiali e immateriali, di cui agli articoli 67 e 68 del TUIR, compresi quelli acquisiti mediante contratti di locazione finanziaria, destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nelle aree territoriali svantaggiate.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 5 del 26 gennaio 2001 ha precisato che restano esclusi da tale agevolazione solo i costi relativi all'acquisto di mobili e macchine ordinarie di uffici, ad eccezione delle macchine d'ufficio elettromeccaniche ed elettroniche, compresi i *computer* e i sistemi telefonici ed elettronici.

I beni immateriali sono agevolabili solo se sfruttati esclusivamente presso la struttura produttiva in cui sono realizzati gli investimenti ed inoltre restano esclusi i costi di pubblicità e di ricerca e sviluppo, nonché l'avviamento.

Ne consegue che rientrano nell'agevolazione anche gli immobili, sia per natura che per destinazione, di cui all'articolo 40 del Tuir<sup>2</sup>.

Tuttavia, la circolare n.41 del 18 aprile 2001 dell'Agenzia delle Entrate ha precisato che gli investimenti in immobili strumentali per natura sono agevolabili solo se effettivamente destinati alla struttura produttiva dell'impresa.

Tale precisazione non si è resa necessaria per gli immobili strumentali per destinazione (di qualunque categoria catastale) giacchè per la loro peculiarità sono considerati tali solo se afferenti alla struttura dell'impresa<sup>3</sup>.

Venendo al caso trattato nella citata risoluzione ministeriale, con la quale l'istante chiedeva se, volendo intraprendere l'attività di gestione di case ed appartamenti per vacanze sotto la forma giuridica di ditta individuale, l'acquisto dei relativi appartamenti potesse beneficiare dell'agevolazione concessa dall'art.8 della legge 388/2000, il Ministero ha chiarito che la

---

<sup>2</sup> Si ricorda che si considerano strumentali per natura gli immobili che per la loro natura non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicale trasformazione, anche se non utilizzati, dati in locazione o comodato. L'Amministrazione finanziaria li identifica con quelli non destinati ad uso abitativo e appartenenti alla categorie catastali A/10, B, C, D, ed E.

Invece si considerano strumentali per destinazione i beni immobili, diversi da quelli testé citati, ma a condizione che siano utilizzati esclusivamente per l'esercizio d'impresa direttamente da parte della società.

Gli esempi classici sono rappresentati dagli immobili utilizzati come sedi legali di rappresentanza delle società, dagli immobili delle società che si occupano di ricevimenti e feste, dagli immobili delle ferrovie destinati al ricovero del personale viaggiante.

<sup>3</sup> Sull'argomento si veda anche la ns.circolare n 7 del 2001.

semplice locazione di appartamenti non consente di qualificare come strumentali i beni immobili abitativi dati in godimento.

Tuttavia lo stesso Ministero ha precisato che a diversa conclusione si arriverebbe qualora tale attività di locazione di immobili fosse parte di un più ampio progetto imprenditoriale, tipico ad esempio dei villaggi turistici<sup>4</sup>.

In tale circostanza il Ministero quindi conclude che, fermo restando il rispetto delle altre condizioni di legge, l'impresa potrà beneficiare del contributo in oggetto.

Il caso potrebbe essere diverso se tale attività fosse svolta da impresa turistica.

Particolare considerazione merita, inoltre, il trattamento contabile del credito d'imposta in specie.

Come si evince dalla relazione alla Finanziaria 2001, la ratio dell'agevolazione è quella di incentivare solo gli investimenti innovativi, pertanto si può ritenere che la natura del credito d'imposta in questione debba essere assimilato ad un contributo in conto impianti.

Si ricorda, come già esposto nella ns. circolare n.11/98 che la legge 27 dicembre 1997 n.449 ha modificato il regime fiscale dei contributi di cui all'art.55 TUIR.

In pratica le nuove disposizioni consentono di suddividere i contributi in base al loro scopo, fissando per ciascuna categoria specifici trattamenti fiscali:

- contributi (in natura o in denaro) concessi per l'acquisto di beni ammortizzabili, indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato (tipicamente: i contributi in conto impianti);
- contributi e liberalità diversi dai precedenti e da quelli in conto esercizio di cui all'art.53 lett. e) ed f) TUIR (tipicamente: i contributi in conto capitale).

In particolare i contributi "in conto impianti" sono del tutto esclusi dal novero delle sopravvenienze attive ex art.55 TUIR e concorrono a formare il reddito d'impresa, secondo i principi della competenza economica fissati dall'art.75 del TUIR. Ne consegue che essi andranno contabilizzati, non più all'atto del loro incasso ma al momento della loro concessione (definitiva).

Dalle istruzioni al modello 760/98 si evince che sono ravvisabili due possibili metodi di contabilizzazione (come confermato dalla risoluzione ministeriale n.100 del 29 marzo 2002):

---

<sup>4</sup> Quindi con l'erogazione di molteplici servizi quali: bar, ristoranti, intrattenimenti, segreteria, centro business, pulizia e lavanderia, baby sitting e così via.

- contabilizzazione del contributo a diretto deconto del costo del bene cui si riferisce (in tal caso il concorso al reddito d'impresa avverrà in modo indiretto, attraverso minori quote di ammortamento del cespite);
- contabilizzazione a ricavo del contributo in proporzione alle quote di ammortamento del bene cui si riferisce, (in tal caso il concorso al reddito d'impresa avverrà in modo diretto attraverso la tecnica dei risconti passivi).

In ogni caso, come precisato nella circolare n. 41 del 18 aprile 2001 il contributo in specie non concorre alla formazione del reddito imponibile Irpeg, né alla formazione del valore della produzione ai fini Irap.

In conseguenza di ciò, esso non può essere chiesto a rimborso, né essere ceduto in applicazione della disciplina sulla cessione del credito, ai sensi degli artt. 43*bis* e 43*ter* del DPR 602/1973.

Il principio contabile n.16 del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri precisa che il metodo di contabilizzazione dei risconti passivi è da ritenersi preferibile in quanto il contributo viene assimilato a un ricavo differito, che va accreditato a conto economico sulla durata della vita utile del cespite, mentre l'eventuale suo accredito in un'unica soluzione al conto economico sarebbe in contrasto con le finalità e i postulati del bilancio.

Con l'adozione del metodo di contabilizzazione dei risconti passivi si dovrà procedere:

- 1) all'accREDITAMENTO del contributo al conto economico tra gli "altri ricavi e proventi";
- 2) alla contabilizzazione di una quota di contributo determinata in base alla durata della vita utile del bene cui si riferisce, mediante la registrazione dei risconti passivi e conseguente storno dagli "altri ricavi e proventi";

Ugualmente consentita è la contabilizzazione al conto economico tra i ricavi delle sole quote di contributo proporzionalmente corrispondente all'ammortamento effettuato.

Di seguito forniamo un esempio pratico nel quale si considererà un bene agevolabile per il valore di 100 euro, con coefficiente di ammortamento pari al 10% (ridotto del 50% per il primo anno) e credito d'imposta riconosciuto pari al 35% del bene agevolato.

Ipotesi 1) : Contributo a diretto deconto del valore del bene

**STATO PATRIMONIALE**

Beni materiali	65	Fondo Ammortamento	6,5
----------------	----	--------------------	-----

**CONTO ECONOMICO**

Ammortamento	6,5		
--------------	-----	--	--

Ipotesi 2) : Contributo a ricavo come conto bifase

**STATO PATRIMONIALE**

Beni materiali	100	Fondo Ammortamento	10
		Risconti passivi	31,5

**CONTO ECONOMICO**

Ammortamento	10	Sopravvenienza per Credito legge 388/2000	35
Sopravvenienza per Credito legge 388/2000	31,5		

Ipotesi 3) : Contributo a ricavo come conto unifase

**STATO PATRIMONIALE**

Beni materiali	100	Fondo Ammortamento	10
		Risconti passivi	31,5

**CONTO ECONOMICO**

Ammortamento	10	Sopravvenienza per Credito legge 388/2000	3,5
--------------	----	---	-----

Il principio contabile citato, in verità, prevede la possibilità che il contributo in conto impianti possa essere contabilizzato come posta di patrimonio netto.

Tale alternativa, sebbene non sia ritenuta consigliabile sulla base delle indicazioni IASC n.20, né sia menzionata dal Ministro delle Finanze, in linea di principio, per il caso in specie, potrebbe essere esplorata, in considerazione della già esposta totale irrilevanza fiscale del contributo.

Sarebbe comunque auspicabile, nel breve, un intervento chiarificatore del Ministro delle Finanze.

**Decreto Legge 20 marzo 2002, n.36**

**Recupero del credito d'imposta concesso agli autotrasportatori negli anni 1992-1994**

Negli anni 1992, 1993 e 1994<sup>5</sup> il Governo italiano ha concesso un credito d'imposta a favore delle imprese nazionali autorizzate all'esercizio dell'autotrasporto di merci per conto terzi, nonché un contributo per le imprese di autotrasporto di paesi membri della CEE, rapportato ai consumi di gasolio per autotrazione per i percorsi effettuati nel territorio italiano.

---

<sup>5</sup> Rispettivamente con D.L. 29/03/1993 n.82 convertito dalla legge 27/05/1993, n.162; D.L. 23/05/1994 n.309 convertito dalla legge 22/07/1994, n.459; D.L. 25/11/1995, n.21 convertito dalla legge 22/03/1995, n.84.

La Commissione della Comunità Europea, con decisione n.93/496/CE del 9 giugno 1993 e n.97/270/CE del 22 ottobre 1996, confermate anche dalle sentenze della Corte di Giustizia della Comunità Europea del 29 gennaio 1998 e del 19 maggio 1999, ha disposto il recupero delle somme concesse negli anni in oggetto, in quanto contrario alle normative sulla concorrenza.

Le attività di recupero di tale somme sono affidate al Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti e il decreto in titolo ne regola le modalità.

Il recupero delle somme concesse, maggiorate degli interessi, coinvolgerà i beneficiari e, qualora non fossero più esistenti alla data di pubblicazione, i loro aventi causa.

Il Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti, di concerto con i dati forniti dagli Uffici finanziari del Ministero dell'Economia e delle Finanze formerà, entro il 31 maggio 2002, elenchi nominativi provvisori, dividendo i soggetti che hanno beneficiato del credito e sono ancora esistenti, da quelli per i quali vi sono solo gli aventi causa, precisando per ciascuno il titolo della relativa successione.

In corrispondenza di ciascun nominativo saranno indicati gli importi da recuperare per singolo anno di riferimento maggiorati degli interessi.

Il Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti, formati gli elenchi, invierà comunicazione ai singoli destinatari, dando un termine di trenta giorni per eventuali osservazioni e/o produzioni di documenti per contestare gli eventuali importi non coincidenti.

Entro il 15 ottobre 2002 il Ministero provvederà a richiedere espressamente il pagamento nei riguardi degli interessati, che dovrà avvenire entro il termine di 15 giorni dal ricevimento della richiesta, decorso il quale si provvederà al recupero di quanto dovuto mediante ordinanze e ingiunzioni ai sensi della legge 24 novembre 1981, n.689.

I soggetti interessati potranno, prima della scadenza del termine per il pagamento, chiedere al Ministero la rateizzazione per un massimo di 24 rate maggiorate di interessi legali e la mancanza del pagamento di una sola delle rate comporterà la notificazione dell'ordinanza o dell'ingiunzione per il recupero degli importi residui.

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Napoli, 3 maggio 2002

Dott. Maurizio Moccaldi