informativa fiscale
ISSN 2612-2987

SEAC
Direttore responsabile Giovanni Bort

INFORMATIVA N. 079 – 12 MARZO 2021

INFORMATIVA FISCALE

SETTORE **BILANCIO**

LA CONTABILIZZAZIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI

RIFERIMENTI

- **Art. 1, commi da 184 a 197, Legge n. 160/2019**
- **Art. 1, commi da 1051 a 1063 e 1065, Legge n. 178/2020**
- **Principio contabile OIC n. 16**
- **Informative SEAC 4.2.2020, n. 33; 11.2.2020, n. 41; 7.1.2021, n. 4 e 15.1.2021, n. 13**

IN SINTESI

I crediti d'imposta riconosciuti dalla Finanziaria 2020 e dalla Finanziaria 2021 a fronte di investimenti in beni strumentali "generici" e "Industria 4.0" effettuati nel 2020 (ovvero entro il 30.6.2021) nonché nel periodo 16.11.2020 - 31.12.2022 (ovvero 30.6.2023) sono qualificabili come contributi in c/impianti.

Gli stessi, pertanto, possono essere contabilizzati alternativamente a diretta riduzione del costo del bene cui afferiscono ovvero quali proventi da "riscontare".

La modalità di rilevazione contabile utilizzata si riflette anche sulla relativa gestione nel mod. REDDITI, stante l'irrilevanza reddituale degli stessi.

SERVIZI COLLEGATI
settimana professionale
SOfisco SCHEDE OPERATIVE
il notiziario

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it

A fronte dell'acquisto di beni strumentali, l'art. 1, commi da 184 a 197, Legge n. 160/2019 (Finanziaria 2020), ha previsto il riconoscimento di 3 distinti crediti d'imposta (Informative SEAC 4.2.2020, n. 33 e 11.2.2020, n. 41), in luogo dei previgenti maxi / iper ammortamento. L'agevolazione spetta con riguardo agli **investimenti effettuati nel 2020**, ovvero entro il 30.6.2021 qualora sia accettato l'ordine dal venditore e siano pagati acconti almeno pari al 20% del costo entro il 31.12.2020:

- in beni strumentali nuovi "generici" (in precedenza beneficiari del maxi ammortamento);
- in beni strumentali nuovi di cui alla Tabella A, Finanziaria 2017 (in precedenza beneficiari dell'iper ammortamento);
- in beni immateriali di cui alla Tabella B, Finanziaria 2017 (in precedenza beneficiari del maxi ammortamento dei beni immateriali).

Con riferimento alle ultime due categorie di beni l'agevolazione è subordinata all'interconnessione degli stessi con il sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

Analoghe agevolazioni sotto forma di credito d'imposta, sia pure con specifiche caratteristiche, sono state riproposte dall'art. 1, commi da 1051 a 1063 e 1065, Legge n. 178/2020 (Finanziaria 2021) anche per gli investimenti nei predetti beni strumentali nuovi **effettuati nel periodo 16.11.2020 - 31.12.2022**, ovvero entro il 30.6.2023 qualora sia accettato l'ordine dal venditore e siano pagati acconti almeno pari al 20% del costo entro il 31.12.2022 (Informativa SEAC 7.1.2021, n. 4).

Detti crediti d'imposta:

- sono utilizzabili in compensazione nel mod. F24, indicando specifici codici tributo (Informativa SEAC 15.1.2021, n. 13);
- **non sono tassati ai fini IRPEF / IRES / IRAP**;
- non rilevano ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi / componenti negativi ex artt. 61 e 109, comma 5, TUIR;
- sono cumulabili con altre agevolazioni aventi ad oggetto gli stessi costi, a condizione che il cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito ai fini IRPEF / IRES e della base imponibile IRAP, non comporti il superamento del costo sostenuto.

Sotto il profilo contabile si è posta la questione della relativa rilevazione che, considerata la non concorrenza degli stessi al reddito imponibile, influisce anche sulla relativa "gestione" nell'ambito del mod. REDDITI.

NATURA DEI CREDITI D'IMPOSTA

Considerato il riconoscimento a fronte dell'acquisto di beni strumentali, si ritiene che i crediti d'imposta in esame configurino **contributi in c/impianti**.

Infatti, secondo quanto affermato dall'OIC n. 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".

Tale qualificazione può essere desunta anche dalla bozza del documento in consultazione predisposto dall'OIC in merito alle "*modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali*" (in particolare del c.d. "superbonus"). Come evidenziato nel predetto documento

*"l'impresa ... per effetto della realizzazione degli investimenti ... riceve un diritto a compensare i debiti tributari ammissibili. Per l'impresa ... **il diritto a compensare i debiti tributari è assimilabile ad un contributo in conto impianti** come definito al paragrafo 86 dell'OIC 16*".

In tale contesto

"*il diritto a compensare debiti tributari rappresenta una forma di realizzo assimilabile al diritto di ricevere un pagamento da parte dello Stato"* e "*il diritto di detrazione* [è] «*commisurato al costo» dell'investimento sostenuto*".

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it

CONTABILIZZAZIONE DEI CREDITI D'IMPOSTA

Secondo il citato OIC n. 16

*"i contributi in conto impianti sono riferiti e commisurati al costo dei cespiti e come tali **partecipano direttamente o indirettamente alla formazione del risultato dell'esercizio** secondo il criterio della **competenza**".*

Gli stessi devono essere rilevati

*"**nel momento in cui esiste una ragionevole certezza** che le condizioni previste per il riconoscimento del contributo sono soddisfatte e che i contributi saranno erogati. Si iscrivono infatti in bilancio quando si tratta di contribuiti acquisiti sostanzialmente in via definitiva".*

Inoltre

*"sono **rilevati a conto economico con un criterio sistematico**, gradualmente lungo la vita utile dei cespiti".*

A tale ultimo fine è possibile utilizzare i seguenti **due metodi alternativi di contabilizzazione**.

METODO INDIRETTO - RILEVAZIONE A CONTO ECONOMICO

In base al primo metodo (indiretto), i contributi in c/impianti sono **imputati**, per l'intero ammontare, **nell'esercizio di competenza** alla voce A.5 "***Altri ricavi e proventi***" di Conto economico.

La quota di competenza dell'esercizio è determinata in proporzione alla quota di ammortamento calcolata sul costo storico del bene al lordo del contributo.

La parte di contributo di **competenza degli esercizi successivi** è rinviata iscrivendo il relativo importo alla voce "***Risconti passivi***".

Considerato che, come sopra accennato, il credito d'imposta non è tassato, nel quadro RF del mod. REDDITI 2021 dovrà essere operata una **variazione in diminuzione pari alla quota del contributo di competenza**.

Esempio 1

La Alfa srl ha acquistato ad aprile 2020 un macchinario il cui costo è pari a € 120.000 + IVA. Il credito d'imposta spettante è così determinato:

€ 120.000 x 6% = € 7.200

A tal fine, utilizzando il metodo indiretto di contabilizzazione del credito d'imposta, vanno effettuate le seguenti rilevazioni contabili.

4.4.2020

Diversi	*a*	*Fornitori (D.7)*		*146.400,00*
Macchinari (B.II.2)			*120.000,00*	
IVA a credito (C.II.4-bis)			*26.400,00*	
Credito d'imposta ex Legge n. 160/2019 (C.II.5-bis)	*a*	*Contributi c/impianti (A.5)*		*7.200,00*

L'ammortamento 2020 del macchinario (coefficiente 10%), ridotto alla metà per il primo anno di entrata in funzione del bene, è pari a € 6.000 (120.000 x 10% x 50%).

31.12.2020

Ammortam. macchinari (B.10.b)	*a*	*F.do ammort. macchin. (B.II.2)*		*6.000,00*

La quota di competenza 2020 del credito d'imposta è così determinata:

€ 7.200 x 5%= € 360

Il credito d'imposta da riscontare è quindi pari a € 6.840 (7.200 - 360).

31.12.2020

Contributo c/impianti (A.5)	*a*	*Risconti passivi (E)*		*6.840,00*

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it

Nel quadro RF del mod. REDDITI 2021 SC dovrà essere operata una variazione in diminuzione pari a € 360.

RF55 Altre variazioni in diminuzione	1	99	2	360,00	3	4	,00	5	6	,00			
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00				
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00				
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00				
	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00				
	31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00				
	37	38	,00	39	40	,00	41	42	,00				
	43	44	,00	45	46	,00	47	48	,00				
	49	50	,00	51	52	,00	53	54	,00	55		,00	

Nel 2021 l'ammortamento del bene risulterà pari a € 12.000 (120.000 x 10%) e il credito d'imposta di competenza pari a € 720 (7.200 x 10%). Il risconto passivo dovrà pertanto essere ridotto di pari ammontare.

1.1.2021

Stato patrimoniale di apertura	*a*	*Diversi*		
		...		
		Risconti passivi (E)		*6.840,00*

31.12.2021

Ammortam. macchinari (B.10.b)	*a*	*F.do ammort. macchin. (B.II.2)*		*12.000,00*
Risconti passivi (E)	*a*	*Contributo c/impianti (A.5)*		*720,00*

Nel mod. REDDITI 2022 SC dovrà essere operata una variazione in diminuzione pari a € 720.

METODO DIRETTO - RIDUZIONE DEL COSTO DEL BENE

Il secondo metodo (diretto) di contabilizzazione dei contributi in c/impianti prevede che gli stessi siano portati a **riduzione del costo delle immobilizzazioni** cui si riferiscono. Le quote di ammortamento sono determinate, pertanto, sul costo storico al netto del contributo.

L'utilizzo di tale metodo di contabilizzazione pone la questione della gestione della irrilevanza fiscale del credito d'imposta in esame. Dalla contabilità emerge direttamente un minor ammortamento con la conseguente rilevanza fiscale del credito d'imposta.

Al fine di conseguire la non rilevanza dello stesso si ritiene necessario intervenire nel mod. REDDITI 2021 operando nel quadro RF una **variazione in diminuzione** pari alla differenza tra l'ammortamento determinato sul costo al lordo del contributo e quello determinato sul costo al netto del contributo, ossia alla quota di credito d'imposta di competenza dell'esercizio.

Esempio 2

Con riferimento all'esempio n. 1, in caso di utilizzo del metodo diretto di rilevazione del credito d'imposta la situazione risulta la seguente.

Costo storico del bene	€ 120.000
credito d'imposta (contributo c/impianti)	€ 7.200
costo ammortizzabile	€ 112.800

Le scritture contabili sono le seguenti.

4.4.2020

Diversi	*a*	*Fornitori (D.7)*		*146.400,00*
Macchinari (B.II.2)			*120.000,00*	
IVA a credito (C.II.4-bis)			*26.400,00*	
Credito d'imposta ex Legge n. 160/2019 (C.II.5-bis)	*a*	*Macchinari (B.II.2)*		*7.200,00*

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it

L'ammortamento 2020 del macchinario (coefficiente 10%), ridotto alla metà per il primo anno di entrata in funzione del bene, è pari a € 5.640 (112.800 x 10% x 50%).

31.12.2020

Ammortam. macchinari (B.10.b)	*a*	*F.do ammort. macchin. (B.II.2)*	*5.640,00*

Nel quadro RF del mod. REDDITI 2021 SC va operata una variazione in diminuzione pari a € 360, corrispondente alla quota del credito d'imposta di competenza 2020 (7.200 x 10% x 50%).

Nel 2021 l'ammortamento del bene risulterà pari a € 11.280 (112.800 x 10%).

31.12.2021

Ammortam. macchinari (B.10.b)	*a*	*F.do ammort. macchin. (B.II.2)*	*11.280,00*

Nel mod. REDDITI 2022 SC dovrà essere operata una variazione in diminuzione pari a € 720 (7.200 x 10%).

CONTABILIZZAZIONE DELL'UTILIZZO DEI CREDITI D'IMPOSTA

I crediti d'imposta sopra esaminati sono **utilizzabili esclusivamente in compensazione** nel mod. F24 con decorrenza differenziata collegata all'entrata in funzione del bene per i beni "generici" / interconnessione per i beni "Industria 4.0" (Informativa SEAC 15.1.2021, n. 13).

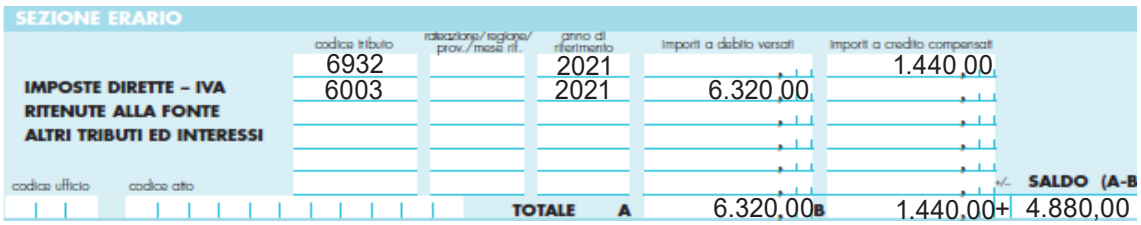
Credito d'imposta	**Legge n. 160/2019** (investimenti 1.1.2020 - 31.12.2020 / 30.6.2021)	**Legge n. 178/2020** (investimenti 16.11.2020 - 31.12.2022 / 30.6.2023)
beni strumentali "generici"	• in 5 quote annuali di pari importo • dall'anno successivo: – all'entrata in funzione per i beni "generici" – all'interconnessione per i beni "Industria 4.0" Tabelle A e B	• in 3 quote annuali di pari importo (*) • dall'anno stesso: – di entrata in funzione per i beni "generici" – di interconnessione per i beni "Industria 4.0" Tabelle A e B
beni strumentali "Industria 4.0" Tabella A		
beni strumentali "Industria 4.0" Tabella B		

(*) per il credito d'imposta relativo ai beni "generici" l'utilizzo è consentito anche in un'unica quota annuale se i ricavi sono inferiori a € 5 milioni

Esempio 3

Con riferimento agli esempi n. 1 e 2, si ipotizzi che la prima quota del credito d'imposta, pari a € 1.440 (7.200 : 5), sia utilizzata per il pagamento dell'IVA relativa al mese di marzo, pari a € 6.320.

Il mod. F24 è così compilato.



SEZIONE ERARIO	codice tributo	rateazione/regione/prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE – IVA	6932		2021		1.440,00
RITENUTE ALLA FONTE	6003		2021	6.320,00	
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI					
codice ufficio / codice atto			TOTALE A	6.320,00 B	1.440,00 +

SALDO (A-B) 4.880,00

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it

La scrittura contabile è la seguente.

16.4.2021

Erario c/IVA (D.12)	*a*	*Diversi*	*6.320,00*	
		Credito d'imposta ex Legge n. 160/2019 (C.II.5-bis)		*1.440,00*
		Banca c/c (C.IV.1)		*4.880,00*

CREDITO D'IMPOSTA INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI
↓
Contributo c/impianti

Metodo indiretto	**Metodo diretto**
↓	↓
Rilevazione del credito d'imposta quale provento e rinvio quote di competenza esercizi successivi tramite risconto passivo	Rilevazione costo del bene al netto del credito d'imposta
↓	↓

Variazione in diminuzione mod. REDDITI quota del credito d'imposta di competenza

IMPRESE IN CONTABILITÀ SEMPLIFICATA

Per le imprese in contabilità semplificata la rilevazione contabile dei crediti d'imposta in esame pone alcune problematiche in sede di compilazione del mod. REDDITI.

Infatti, posto che, come accennato, gli stessi non sono soggetti a tassazione, la rilevazione in contabilità di un minor ammortamento (in caso di utilizzo del metodo diretto) ovvero di un provento (in caso di utilizzo del metodo indiretto) rende "difficoltosa" la gestione nel quadro RG di una "variazione in diminuzione" in dichiarazione dei redditi.

Si ritiene preferibile **contabilizzare il costo del bene al lordo del credito d'imposta e rilevare il provento** relativo a quest'ultimo. Nel quadro RG del mod. REDDITI confluirà soltanto la quota di ammortamento del bene.

In alternativa si ritiene comunque "accettabile" **non procedere ad alcuna contabilizzazione** del credito d'imposta, limitandosi alla gestione esclusivamente ai fini dell'utilizzo dello stesso in compensazione.

■

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it