

## ***Bonus edilizi fuori dall'imponibile Ires dell'impresa committente***

di Fabio Landuzzi

Seminario di specializzazione

### **Controlli fiscali in tema di Superbonus, detrazioni nell'edilizia e crediti d'imposta**

Scopri di più

La **Norma di comportamento AIDC n. 224** affronta un tema spinoso (e alquanto dibattuto in dottrina), ossia quello del **regime fiscale a cui assoggettare**, in capo all'**impresa committente delle opere**, ai fini delle imposte sul reddito, le **detrazioni d'imposta** dalla stessa maturate (e trattenute in proprio), a fronte delle spese sostenute per **lavori di ristrutturazione edilizia**, di efficientamento energetico o di ammodernamento di immobili. La conclusione a cui la Norma dell'AIDC giunge nella sua disamina, è che **le detrazioni d'imposta**, proprio in quanto tali - e perciò quali componenti aventi una **natura univocamente tributaria** e dello **stesso tipo dell'imposta sul reddito a cui afferiscono**, a cui, infatti, si collegano inscindibilmente con segno negativo (poiché sono dirette a diminuirne l'importo lordo liquidato) - sono da ritenersi **sempre escluse dalla base imponibile** delle imposte sul reddito dell'impresa stessa.

Tale conclusione rimane **invariata** rispetto:

- alla modalità con cui la detrazione d'imposta in questione viene rilevata nelle **scritture contabili dell'impresa committente**, in modo particolare laddove questa aderisse alle linee di indirizzo contenute nella **Comunicazione pubblicata dall'OIC il 3.8.2021** che ha, peraltro, sollevato in dottrina diverse e autorevoli **voci discordanti**;
- alla **tipologia di bene immobile** a cui le spese eleggibili alla maturazione del bonus fiscale in forma di detrazione d'imposta afferiscono, e perciò quando si tratti di **immobile strumentale** iscritto fra le **immobilizzazioni materiali**, come pure quando si tratti di bene **immobile merce**.

Il beneficio di cui si tratta è, infatti, sì **collegato al sostenimento di specifici oneri** e al **verificarsi di condizioni** peculiari previste dalla normativa, come **fatto generatore dell'agevolazione**, ma poiché si concretizza nella **forma della detrazione d'imposta**, assume di conseguenza la **natura giuridica dello stesso tributo** che va a diminuire; in questo senso, infatti, la detrazione d'imposta è assai differente dal **credito d'imposta**, il quale può **essere utilizzato in compensazione** in occasione del versamento di tributi e contributi, ed anche riportato in avanti nel tempo in caso di incapienza del debito della società. Di converso, la detrazione d'imposta, laddove nell'anno in cui si rende fruibile **non trovi capienza** sufficiente

nell'imposta lorda, viene **definitivamente perduta**.

Né la natura giuridica e tributaria della detrazione d'imposta può mutare a seconda della **qualificazione contabile** che dovesse essere fornita all'agevolazione stessa e, quindi, della sua **classificazione in bilancio**.

La questione, come detto, si pone in modo particolare a seguito dell'indicazione contenuta nella citata Comunicazione dell'OIC del 3.8.2021 in cui la fattispecie viene qualificata:

- sotto il **profilo patrimoniale**, come un **"credito tributario"** e;
- sotto il **profilo economico**, come un **"contributo in conto investimenti"**.

Una posizione che, a dire il vero, ha preso una direzione diversa da quella che l'Agenzia delle entrate - in occasione di una **risposta ad interpello della Direzione Regionale del Piemonte del 2020** - aveva assunto e in cui, pur precisando che esula dalle proprie competenze il fornire indicazioni circa le modalità di contabilizzazione della detrazione in questione, aveva riconosciuto come per **"detrazione d'imposta"** si intende una somma che è possibile **sottrarre da un'imposta (lorda)** per ridurne legalmente l'ammontare, determinando così l'imposta "netta", con la conseguenza che si sarebbe dovuto fare **riferimento al Principio contabile OIC 25** per ogni dettaglio circa la sua contabilizzazione.

Stante questo scenario, la disamina condotta dall'AIDC conduce perciò al ritenere **neutrale**, dal punto di vista delle imposte sul reddito, l'effetto prodotto dalla **maturazione della detrazione d'imposta** in questione per l'impresa committente delle opere, con la conseguenza che, anche laddove l'impresa aderisse alle indicazioni contabili di cui alla Comunicazione OIC citata:

- se oggetto delle spese eleggibili capitalizzate fosse un **immobile strumentale iscritto fra le immobilizzazioni materiali**, e il bonus fiscale fosse contabilizzato con il **metodo "diretto"**, la società avrebbe titolo nei rispettivi periodi d'imposta di eseguire corrispondenti **variazioni in diminuzione dell'imponibile**, in ragione di **maggiori quote di ammortamento** calcolate su di un valore fiscale del bene superiore a quello contabile;
- se, invece, nel caso precedente, la rilevazione del bonus fiscale fosse effettuata secondo il **metodo "indiretto"**, con la tecnica del **risconto passivo**, la società avrebbe titolo di effettuare una **variazione in diminuzione** del reddito imponibile, in corrispondenza del **provento anno per anno rilevato**, a seguito dello **scarico contabile del risconto passivo** relativo alla detrazione d'imposta qualificata e classificata alla stregua di un **contributo in conto investimenti**;
- se oggetto delle spese eleggibili fosse un **bene merce** e le spese fossero portate, quindi, a incremento del suo valore contabile, e il valore della detrazione d'imposta maturata fosse portato a sua diretta diminuzione, la società avrebbe titolo di tenere traccia del **maggior valore fiscale**, che si rifletterebbe in una **variazione in diminuzione** del reddito imponibile al **momento del realizzo del bene**.