

AGEVOLAZIONI

Regime fiscale delle detrazioni d'imposta maturate dall'impresa committente delle opere edili

di **Fabio Landuzzi**

Circolari e Riviste

**CONSULENZA
IMMOBILIARE**

IN OFFERTA PER TE € 136,50 + IVA 4% anziché € 210 + IVA 4%
Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta
Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%
Abbonati ora



Premessa

Le imprese che sostengono spese per opere di ristrutturazione edilizia, di efficientamento energetico o di ammodernamento di immobili le quali, a fronte di dette spese, maturano delle detrazioni d'imposta, si trovano ad affrontare il tema della disciplina fiscale da riservare a tali agevolazioni, laddove queste non siano oggetto di cessione a terzi, bensì siano conservate e quindi fruite in proprio secondo l'ordinaria previsione normativa. La questione è dibattuta in dottrina, ed è stata di recente oggetto della Norma di comportamento Aidc n. 224, secondo la quale queste detrazioni d'imposta, proprio in quanto tali e perciò componenti dalla natura univocamente tributaria e dello stesso tipo dell'imposta a cui afferiscono, seppure con segno negativo, sono da ritenersi sempre escluse dalla base imponibile delle imposte sul reddito dell'impresa.

La contabilizzazione dei *bonus* edilizia maturati in forma di detrazioni d'imposta per le società committenti delle opere

La rappresentazione contabile delle detrazioni d'imposta maturate dalle imprese che sostengono le spese per i lavori di ristrutturazione edilizia, di efficientamento energetico e di ammodernamento dei beni immobili rappresenta da tempo una materia sulla quale la professione si è a lungo interrogata, non arrivando peraltro a individuare una soluzione tecnica unanimemente condivisa.

La natura di detrazione d'imposta degli incentivi fiscali introdotti dal Legislatore a vario titolo aveva infatti dapprima indotto a qualificare detti incentivi come componenti economici da classificare, ai fini della rappresentazione in bilancio, a riduzione delle imposte sul reddito dell'esercizio; depone a favore di questa classificazione anche la modalità stessa con cui le detrazioni d'imposta possono essere fruite secondo la scansione temporale prevista dalla specifica normativa *ratione temporis* vigente.

Una conferma di questa impostazione contabile era stata ricevuta indirettamente anche in ambito tributario, in occasione di una risposta a interpello[1] in cui l'Agenzia delle entrate, pur precisando che esula dalle proprie competenze il fornire indicazioni circa le modalità di contabilizzazione della detrazione in questione, affermava testualmente:

"(...) si ricorda che 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"

e, per l'effetto, rinviava al Principio contabile Oic 25 per ogni maggiore dettaglio in tema di contabilizzazione della posta in questione.

In seguito, sollecitato sempre dall'Amministrazione finanziaria, fu l'Oic a intervenire in materia pubblicando il documento intitolato:

"Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali ed altre detrazioni fiscali maturate a fronte di interventi edilizi"[2].

La comunicazione dell'Oic, in modo particolare, si concentra sul caso dei *bonus* edilizia ai quali si rendeva applicabile la disciplina della cessione a terzi e dello sconto in fattura che soprattutto in quel periodo presentava caratteri di novità tali da interrogare le imprese circa i correlati profili contabili e fiscali. Nello specifico, l'Oic in risposta a 4 quesiti posti dall'Agenzia delle entrate, nella comunicazione citata ha delineato un quadro contabile di riferimento per 4 possibili operazioni:

1. la fruizione del *bonus* da parte della stessa impresa committente dei lavori nella ordinaria forma della detrazione d'imposta;
2. lo sconto in fattura visto dal lato della società che esegue le opere e concede lo sconto alla società committente;
3. la cessione del *bonus*, con i riflessi contabili visti dal lato della società cedente;
4. l'acquisto del *bonus*, con i riflessi contabili visti dal lato della società cessionaria.

Concentrandoci sulla prima delle ipotesi in elenco, che è quella che forma perciò l'oggetto del presente approfondimento, secondo la lettura fornita dall'Oic nella citata comunicazione, la società committente dei lavori maturerebbe un beneficio fiscale (la detrazione d'imposta) qualificabile dal punto di vista patrimoniale come un "*credito tributario*" la cui contropartita economica consisterebbe in un "*contributo in conto impianti*"; ciò, nel presupposto che si tratterebbe di somme:

1. erogate da un soggetto pubblico, in quanto si sostanziano nel diritto per l'impresa a pagare meno imposte erariali;
2. finalizzate alla realizzazione di uno specifico investimento; e
3. commisurate nella loro dimensione alla spesa sostenuta.

Seguendo siffatto inquadramento, il *bonus* maturato in forma di detrazione d'imposta dalla

società committente dei lavori edili, una volta soddisfatte le condizioni di legge, sarebbe quindi iscritto nell'attivo dello Stato patrimoniale quale credito tributario e, in contropartita, alternativamente:

a) se l'oggetto delle spese sostenute e capitalizzate è un immobile strumentale iscritto fra le immobilizzazioni materiali dell'impresa:

a riduzione diretta del costo dell'immobilizzazione materiale, se si utilizza il c.d. metodo "*diretto*"; oppure

mediante l'iscrizione di un risconto passivo, da rilasciare a Conto economico lungo la durata della vita utile della relativa immobilizzazione, se si utilizza il c.d. metodo "*indiretto*";

b) se l'oggetto delle spese è un immobile merce, la contropartita è la diretta imputazione a diminuzione del costo specifico dell'immobile oggetto delle opere.

Quando si trattasse di un bene iscritto fra le immobilizzazioni materiali, si avrebbero poi questi riflessi nei periodi successivi:

- in caso di applicazione del metodo "*diretto*", sarebbero imputate al Conto economico dei successivi esercizi delle quote di ammortamento inferiori, in quanto determinate sulla base di un costo dell'immobilizzazione materiale diminuito dell'ammontare del *bonus* fiscale;
- in caso di applicazione del metodo "*indiretto*", sarebbero imputati al Conto economico, da un lato, gli ammortamenti determinati sulla base sul costo storico del bene espresso al lordo del *bonus* fiscale e, dall'altro, il *bonus* stesso concorrerebbe a formare il risultato economico dell'esercizio essendo rilevato fra gli Altri ricavi e proventi – Voce A.5 del Conto economico - per la quota di competenza di ciascun esercizio, secondo la stessa scansione temporale del piano di ammortamento del bene immobile, e utilizzando a tale fine la tecnica del risconto passivo.

La dottrina non ha tuttavia mancato a più riprese di manifestare dubbi e perplessità circa la chiave di lettura qualificatoria e classificatoria della fattispecie che è stata fornita dall'Oic nella comunicazione citata^[3].

In primo luogo, l'effettivo beneficio tratto dalla detrazione d'imposta rimane in concreto incerto in quanto è soggetto all'alea della maturazione in dichiarazione dei redditi di un debito Ires nel periodo d'imposta in cui la frazione di detrazione d'imposta si rende usufruibile *ex lege*; il lungo lasso temporale entro cui buona parte delle detrazioni d'imposta in oggetto si rende fruibile aumenta tale incertezza, sicché l'iscrizione *ab origine* di una posta di "*credito tributario*" per il suo intero ammontare, e la corrispondente riduzione del costo storico dell'immobile a cui le opere afferiscono, presentano indubbiamente profili quantomeno stridenti con il postulato della prudenza.

In seconda battuta, non può tacersi che basandosi sul perimetro applicativo della norma, e sulla modalità con cui il *bonus* fiscale in oggetto si rende applicabile e fruibile, il riflesso contabile più pertinente parrebbe essere quello di una diretta correlazione con l'onere tributario a cui afferisce, e quindi una classificazione sulla stessa linea delle imposte sul reddito (la voce 20 del Conto economico).

Ciò detto, sotto il profilo della rappresentazione economica del *bonus* fiscale, per quanto concerne quella patrimoniale la comunicazione Oic conferma l'applicazione al caso di specie della disciplina generale prevista per i crediti dal Principio contabile Oic 15 con l'effetto di tenere conto del fattore temporale; perciò, il "*credito tributario*" dovrà essere valutato con il criterio del costo ammortizzato, mediante l'attualizzazione del suo importo nominale.

Per la società, ciò comporta la necessità, in primo luogo, di stimare i flussi finanziari futuri che, nel caso di specie, si identificano nelle detrazioni fiscali che si prevede di effettuare nei rispetti periodi d'imposta in cui si manifesteranno le rispettive frazioni del *bonus* fiscale complessivo. Poiché la detrazione d'imposta, come detto, è fruibile a condizione che vi sia capienza dell'imposta annua a debito nella dichiarazione dei redditi, la società dovrà a tale scopo elaborare una sorta di *business plan* fiscale e verificare se, e in quale misura, la detrazione fiscale sarà concretamente usufruibile. Le detrazioni fiscali così determinate dovranno quindi essere attualizzate utilizzando il criterio dell'interesse effettivo facendo emergere poi per la differenza, negli esercizi successivi, un corrispondente provento finanziario destinato a essere "*rimontato*" sino alla composizione del valore nominale originario della detrazione d'imposta, in caso di sua piena fruizione.

La disciplina fiscale delle detrazioni d'imposta per la società committente delle opere

Completata la disamina della rappresentazione contabile dei *bonus* fiscali maturati dalle imprese nella forma delle detrazioni d'imposta correlate alle spese per interventi sul patrimonio edilizio, e constatato che la posizione indicata dall'Oic nella citata comunicazione dell'agosto 2021 non appare avere trovato consenso unanime in dottrina e nella professione, il terreno di indagine si sposta sul piano della disciplina fiscale di tali *bonus* fiscali nell'ambito del reddito d'impresa.

Va da sé che, in modo particolare per le società per le quali in ambito Ires si applica il principio di derivazione rafforzata ex articolo 83, Tuir, l'impostazione contabile adottata non può che rappresentare un punto di partenza anche per l'indagine circa la corretta definizione della disciplina fiscale della posta in commento.

Può essere infatti da subito osservato che la classificazione del *bonus* nella voce 20 del Conto economico, e perciò sulla stessa linea di imputazione di bilancio dell'imposta (Ires) che la detrazione va a ridurre, non porrebbe particolari criticità sul piano dei riflessi fiscali; infatti, la natura contabile di diminuzione di una imposta sul reddito, come tale indeducibile nella formazione del reddito d'impresa imponibile, condurrebbe in modo naturale alla irrilevanza fiscale del *bonus* stesso. In altri termini, l'Ires corrente dell'esercizio rilevata nel Conto

economico della società sarebbe direttamente rettificata – in diminuzione – dalla imputazione della detrazione d'imposta corrispondente alla frazione di *bonus* maturato dall'impresa che si rende fruibile nell'esercizio ricorrendo tutte le condizioni di legge, ivi inclusa la capienza dell'imposta lorda liquidata dalla società.

La posizione assunta dall'Oic nella citata comunicazione con cui, come abbiamo avuto modo di evidenziare, il *bonus* fiscale in commento viene qualificato ai fini economici come un contributo in conto investimenti, ha sollevato nella professione nuovi dubbi circa la correlata disciplina fiscale; in modo particolare, alla luce delle sopra descritte modalità alternative con cui il *bonus*, una volta qualificato ai fini contabili come “*contributo*”, verrebbe rappresentato in bilancio dall'impresa committente delle opere, si è posto il dubbio che potesse derivarne una diversa disciplina fiscale tale da poter ricondurre, differentemente da quanto sopra esposto, alla conclusione di dover far concorrere il *bonus* fiscale alla formazione del reddito d'impresa della società vuoi come:

1. minor ammortamento deducibile, in caso di *bonus* collegato a spese sostenute in relazione a un immobile strumentale iscritto nelle immobilizzazioni materiali, e rappresentato con il metodo “*diretto*”; oppure
2. concorso alla formazione del reddito imponibile della quota di *bonus* fiscale rilevata in ciascun esercizio mediante la tecnica del sconto, in caso di rappresentazione contabile con il metodo “*indiretto*”, sempre in caso di spese sostenute in relazione a un immobile strumentale iscritto nelle immobilizzazioni materiali; o infine
3. minor valore fiscale dell'immobile merce a cui il *bonus* fiscale afferisce, con conseguente maggiore materia imponibile al momento del realizzo del bene.

L'Aidc, nella Norma di comportamento n. 224, ha quindi compiuto una specifica disamina di questa fattispecie nell'intento di giungere a una conclusione tecnica obiettiva che potesse aiutare i professionisti e le imprese a orientarsi in questa intricata materia.

Il ragionamento condotto nel documento professionale parte dal contestualizzare in modo opportuno la natura del beneficio fiscale di cui si tratta; ovvero, l'agevolazione, che è diversamente regolamentata e anche quantificata a seconda della tipologia di opere e della disciplina *ratione temporis* vigente, trova la sua attuazione – per l'impresa committente dei lavori che non abbia beneficiato della formula dello sconto in fattura – nella modalità della “*detrazione d'imposta*” correlata alle spese sostenute.

Naturalmente, la detrazione d'imposta matura al ricorrere di specifici presupposti che devono qualificare la posizione soggettiva dell'impresa che sostiene le spese, la tipologia delle opere eseguite e delle spese sostenute, nonché la natura degli immobili sui quali le opere sono realizzate.

Ebbene, al pari degli oneri deducibili dal reddito, le detrazioni d'imposta che il Legislatore disciplina in corrispondenza del sostenimento di talune qualificate spese, incidono sulla determinazione delle imposte nette del contribuente, ma si differenziano in modo radicale nel

loro meccanismo applicativo in quanto, diversamente dagli oneri che diminuiscono l'ammontare imponibile, le detrazioni sono sottratte dall'imposta lorda liquidata dal contribuente.

La natura tributaria di "*detrazione d'imposta*" inscindibilmente collegata al sostenimento di specifici oneri alla cui incentivazione è finalizzata, non è perciò scalfita dalla qualificazione contabile che dovesse essere fornita alla posta in commento, come pure dalla sua classificazione in bilancio, che sia una voce diminutiva delle imposte correnti dell'esercizio, oppure un "*contributo*" nell'accezione indicata nella comunicazione dell'Oic.

Diversamente dai crediti tributari veri e propri, infatti, le detrazioni d'imposta che sono maturate e trattenute dall'impresa committente dei lavori, possono trovare concreta fruizione a condizione che, e nella misura in cui, in ciascun periodo d'imposta in cui la frazione di detrazione si rende "*liquidabile*" vi è capienza nell'Ires lorda dovuta dal contribuente. L'eventuale eccedenza di detrazione d'imposta che non trovasse capienza viene perduta definitivamente; da qui, la sostanziale differenza rispetto al caso del credito d'imposta e in generale alle eccedenze a credito di imposte sui redditi che sono ordinariamente riportabili ai successivi periodi d'imposta.

Perciò, poiché la detrazione d'imposta, dal punto di vista della sua qualificazione tributaria, si presenta a tutti gli effetti come una riduzione dell'imposta alla quale afferisce, tanto da venire a concreta esistenza se e nella misura in cui l'imposta lorda è capiente, si può concludere che la detrazione d'imposta ha necessariamente la stessa natura dell'imposta che concorre a diminuire (nel caso di specie, dell'Ires).

Da tale argomentazione logica discende la non rilevanza della detrazione d'imposta ai fini della determinazione del reddito imponibile Ires della società; infatti, concretizzandosi in una riduzione dell'Ires, ossia di un'imposta indeducibile ai fini delle imposte sui redditi ai sensi dell'articolo 99, Tuir, la stessa non potrà che parallelamente essere esclusa dalla formazione della base imponibile della stessa imposta sul reddito.

Questa conclusione, argomenta in modo condivisibile l'Aidc nella Norma di comportamento n. 224, non può mutare in conseguenza della qualificazione e classificazione che tale posta dovesse ricevere sul piano contabile; in altre parole, anche nell'approccio delineato dalla comunicazione dell'Oic, e quindi nell'ipotesi di rilevazione della detrazione d'imposta quale contributo, non vi sarebbe alcuna mutazione della natura fiscale di detrazione d'imposta la quale rimane – come detto – quella di una rettifica in diminuzione dell'imposta sul reddito.

Peraltro, osserva l'Aidc, ove si giungesse a una diversa conclusione si avrebbe l'effetto perverso di rendere imponibile ai fini Ires una detrazione d'imposta e quindi di ridimensionare la stessa entità netta della detrazione.

Per quanto concerne poi il riflesso ai fini Irap, dall'irrilevanza della detrazione d'imposta ai fini Ires discende in forza dell'articolo 5, comma 3, D.Lgs. 446/1997, anche l'esclusione del

corrispondente ammontare dalla formazione della base imponibile dell'imposta regionale, stante la prescrizione secondo cui non concorrono alla formazione del valore della produzione i contributi *"correlati a costi indeducibili"*. La correlazione a cui la norma citata fa riferimento, infatti, non andrebbe letta con riguardo alle spese sostenute per la realizzazione delle opere edili, bensì con l'Ires a cui la detrazione è per natura inscindibilmente collegata, tanto che essa viene a esistere solo in presenza di un'imposta lorda capiente.

Tali argomentazioni esposte nella parte motiva della Norma di comportamento Aidc n. 224 consentono di addivenire alla conclusione secondo cui, a prescindere dalla classificazione e qualificazione contabile, come pure dalla tecnica adottata per la rilevazione nelle scritture contabili, la detrazione d'imposta non produce effetti sul valore fiscale delle spese a cui è correlata, né sul valore fiscale del bene al quale le spese si riferiscono.

Conseguenze della posizione interpretativa affermata nella Norma di comportamento Aidc n. 224

Alla luce delle argomentazioni condivisibili sviluppate dall'Aidc nella citata Norma di comportamento n. 224, nell'ipotesi in cui la società dovesse accogliere le indicazioni contabili espresse nella comunicazione dell'Oic dell'aprile 2021, riprendendo la casistica illustrata nei precedenti paragrafi in merito alle diverse tipologie di beni immobili che possono essere oggetto delle spese eleggibili alla maturazione della detrazione d'imposta in capo alla società committente, i riflessi fiscali che possono prodursi sono declinabili come segue.

Bene strumentale iscritto nelle immobilizzazioni materiali e utilizzo del metodo *"diretto"* per la rilevazione della detrazione d'imposta

Il valore fiscale del bene presenterà un valore netto contabile inferiore al suo valore fiscale per un ammontare corrispondente al valore di iscrizione della detrazione d'imposta in quanto imputata a diretta diminuzione del valore contabile del bene strumentale.

La società avrà perciò diritto di eseguire, in ciascun periodo d'imposta di ammortamento del bene, una variazione in diminuzione dell'imponibile ai fini delle imposte sul reddito – Ires e Irap – in misura pari al prodotto della differenza fra il valore fiscale e il valore contabile del bene stesso, per il coefficiente di ammortamento applicato.

In caso di dismissione del bene prima della conclusione del processo di ammortamento, la differenza fra il valore fiscale e quello contabile residui sarebbe assorbita nel periodo d'imposta stesso mediante una variazione in diminuzione dell'imponibile delle imposte sul reddito del periodo.

In questa circostanza, il disallineamento fra il valore contabile del bene espresso al netto del valore del contributo rappresentato dalla *"detrazione d'imposta"* e il valore fiscale che non è diminuito di tale importo, sarà oggetto di monitoraggio mediante la compilazione del quadro RV della dichiarazione dei redditi.

Bene strumentale iscritto nelle immobilizzazioni materiali e utilizzo del metodo “indiretto” per la rilevazione della detrazione d’imposta

In questa circostanza il valore contabile e quello fiscale del bene corrispondono, così che non si avranno differenze, a parità di ogni altra condizione, nella determinazione della quota di ammortamento imputata al Conto economico rispetto a quella fiscalmente deducibile in ciascun periodo d’imposta.

L’impresa avrà perciò diritto di effettuare, in ciascun periodo d’imposta, una variazione in diminuzione dell’imponibile Ires e Irap in corrispondenza della quota di detrazione d’imposta iscritta fra i proventi (voce A.5 del Conto economico) per effetto del progressivo scarico contabile del risconto passivo pluriennale.

In caso di dismissione del bene prima della conclusione del processo di ammortamento, il residuo importo del risconto passivo sarà rilevato per intero come provento dell’esercizio, e l’impresa avrà perciò diritto di effettuare una corrispondente variazione in diminuzione dell’imponibile Ires e Irap.

Bene merce

In questo caso, il valore fiscale del bene sarà superiore al suo valore contabile, esattamente come nel caso sopra esposto, ovvero per un ammontare corrispondente al valore della detrazione d’imposta imputata a diretta diminuzione del valore contabile del bene.

All’atto della dismissione del bene merce, quindi, l’impresa avrà diritto di effettuare una corrispondente variazione in diminuzione dell’imponibile delle imposte sul reddito.

[\[1\]](#) Risposta n. 901-45/2020 della DRE del Piemonte.

[\[2\]](#) Documento del 3 agosto 2021.

[\[3\]](#) Per tutti, F. Roscini Vitali “*Bonus fiscali al test del conto economico*”, Il Sole 24Ore, 8 settembre 2021.

Si segnala che l’articolo è tratto da “[Consulenza immobiliare](#)”.