

OGGETTO	CONTABILIZZAZIONE BONUS EDILI - INDICAZIONI DEFINITIVE DELL'OIC
RIFERIMENTI	DOC. OIC DEL 03/08/2021 – RF-FL 022/2021
CIRCOLARE DEL	05/08/2021

Sintesi: l'OIC, dopo una fase di pubblica consultazione, ha pubblicato il documento definitivo in materia di corretta contabilizzazione dei bonus edili per le imprese OIC Adopter, confermando:

- l'obbligo di contabilizzare il diritto alla detrazione d'imposta come "contributo in conto impianti"
 - e non a diretta riduzione delle imposte, quale stanziamento di una minore imposta sui redditi.
- Ciò implica la conseguente imponibilità ai fini dei redditi/lrap del contributo.*

A seguito di apposita richiesta di parere avanzata dall'Agenzia Entrate, l'OIC, nel mese di gennaio, aveva posto in pubblica consultazione la bozza del documento relativo:

- alle **modalità di contabilizzazione, per le imprese OIC Adopter, dei bonus fiscali**
- incluso il regime della cessione del credito/sconto in fattura.

In esito a detto "due process", l'OIC ha recentemente pubblicato la versione definitiva della "**Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali**", col quale illustra la corretta **modalità di contabilizzazione**:

a) della **detrazione** relativa di tutti i cd. "bonus edilizi" da **parte di una impresa**:

- ecobonus,	bonus spettanti in qualità di condòmino per interventi su parti comuni:
- sisma bonus	- ripristino del patrimonio immobiliare
- bonus facciate	- superbonus 110%, ecc.

b) del **credito d'imposta** derivante dall'esercizio delle opzioni ex art. 121 DL 34/2020:

- ✓ **sconto in fattura**
- ✓ **e cessione del credito**

in alternativa alla detrazione dall'imposta lorda sui redditi.

Il documento definitivo **conferma integralmente l'impostazione iniziale** (v. RF-fl 022/2021), limitandosi ad apportare alcuni ulteriori chiarimenti.



N.B.: si ricorda che all'OIC è attribuito lo status di "standard settler", e cioè di interprete ufficiale delle disposizioni civilistiche; pertanto, le imprese che non si adeguano ai relativi orientamenti possono subire ripercussioni non solo in materia civilistica, ma anche sul piano fiscale.

LA CORRETTA CONTABILIZZAZIONE DEI "BONUS EDILI"

In particolare il Documento OIC del 3/08/2021 illustra la corretta **modalità di contabilizzazione** del:

- a) diritto alla detrazione di imposta da parte dell'impresa beneficiaria
- b) credito di imposta che sorge in capo all'impresa (fornitrice) che applica lo sconto in fattura
- c) cessione a terzi del credito di imposta corrispondente alla detrazione d'imposta "originaria"
- d) acquisto da terzi del credito di imposta corrispondente alla detrazione d'imposta "originaria".

CONTABILIZZAZIONE DELLA DETRAZIONE

L'impresa, per effetto del realizzo degli investimenti elencate in precedenza:

- ➔ riceve un **diritto a compensare i debiti tributari**
- ➔ **ciò è assimilabile** all'assegnazione di un **contributo in c/impianti**, come definito al par. 86 dell'OIC 16:

Ragioni dell'assimilazione: l'OIC giunge all'assimilazione ritenendo soddisfatti i 3 requisiti richiesti dal par. 86 dell'OIC 12 nel definire il concetto di contributo "in conto impianti":

- ✓ il **diritto a compensare** debiti tributari è **assimilabile al diritto di ricevere un pagamento da parte dello Stato** (anche il par. 18 dell'OIC 25 equipara il "diritto di incasso" al "diritto di compensazione")
- ✓ il **diritto di detrazione è attivato** quando il beneficiario effettua uno **specifico investimento previsto dalla norma** (non è un diritto di detrazione "generalizzato")
- ✓ il beneficio fiscale (diritto alla detrazione) è **commisurato al costo dell'investimento sostenuto**

Momento di rilevazione del contributo: secondo l'OIC 12, qualsiasi contributo (nel caso di specie, la detrazione d'imposta) va rilevato quando esiste una "**ragionevole certezza**":

- ✓ non solo che le condizioni per il suo riconoscimento sono soddisfatte
- ✓ ma anche che l'impresa beneficiaria produrrà, **nei successivi periodi d'imposta**, redditi imponibili, e conseguenti **imposte lorde sul reddito**, "**capienti**" rispetto al diritto alla detrazione esercitabile

Metodi di contabilizzazione: per i contributi c/impianti è ammesso utilizzare 2 metodi distinti, in contropartita al credito tributario:

- metodo diretto: a riduzione dell'investimento sostenuto (con minori ammortamenti futuri)
- metodo indiretto: con la procedura di risconto del contributo in ragione del periodo di ammortamento dell'immobilizzazione materiale.

 **ATTENZIONE:** indipendentemente dal criterio adottato, l'inquadramento imposto dall'OIC (a differenza di quanto sarebbe venuto ove la contabilizzazione fosse stata effettuata direttamente a riduzione del debito tributario), implica il fatto che il **contributo c/impianti**

- ha **rilevanza fiscale** (riduce/annulla l'effetto del costo incrementativo iscritto sull'immobile)
- posto che **nessuna norma ne prevede la mancata imponibilità**.

SUPERBONUS: in caso di detrazione del 110%, la contabilizzazione del contributo c/impianti:

- **per il 100%** di esso, annulla la precedente iscrizione del costo incrementativo dell'immobilizzazione o ne neutralizza l'ammortamento col meccanismo dei risconti (il concetto opera, per la minor detrazione spettante, anche per l'ecobonus, il sismabonus, ecc.)
- **mentre il residuo 10%** (che non trova alcuna posta compensativa, a differenza del caso precedente) va **contabilizzato a risconto** e stanziato a C.E. in ragione della durata del suo utilizzo (4 o 5 anni)

 **INTERVENTI SU "IMMOBILI MERCE":** in tal caso (doc. OIC, par. 12 e par. 14 dell'OIC 13)

- si verte nell'ambito di contributo in conto esercizio (anch'esso fiscalmente rilevante)
- e le rimanenze andranno iscritte al netto del contributo.

CRITERIO DEL COSTO AMMORTIZZATO

Il **valore d'iscrizione del credito tributario** corrispondente alla detrazione è determinato applicando il **criterio del costo ammortizzato**, cioè attualizzando i flussi finanziari futuri di utilizzazione del beneficio.

Opzione 1: sconto in fattura

Nel caso di esercizio dell'opzione per lo **sconto sul corrispettivo**:

- l'impresa beneficiaria della detrazione, che opta per lo sconto, rileva il **costo dell'investimento al netto dello sconto ottenuto** (documento OIC, § 6);
- l'impresa fornitrice che applica lo sconto rileva il credito tributario corrispondente allo sconto applicato sulla base della stima di attualizzazione dei flussi finanziari futuri di utilizzazione del credito di imposta (**metodo del costo ammortizzato**)

Opzione 2: cessione del credito

Nel caso invece di esercizio dell'opzione per la **cessione (o subcessione) del credito** di imposta corrispondente alla detrazione spettante:

- ✓ l'impresa cedente rileva tra i **proventi finanziari** (voce C.16.d del Conto economico) o tra gli **oneri finanziari** (voce C.17 del Conto economico) la differenza, rispettivamente positiva o negativa, tra:
 - il corrispettivo ricevuto
 - e il valore contabile del credito alla data di cessione;

- ✓ l'impresa cessionaria rileva il credito di imposta acquisito sulla base della stima di attualizzazione dei flussi finanziari futuri di utilizzazione del credito di imposta (**metodo del costo ammortizzato**).
Qualora tale importo diverga dalle disponibilità liquide erogate per l'acquisizione del credito di imposta (costo nominale di acquisto del credito), rileva tale differenza **tra gli oneri/proventi finanziari del conto economico al momento della rilevazione iniziale** (documento OIC, § 18).



Micro-imprese e imprese con bilancio in forma abbreviata

Per le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata e per le micro imprese, il § 20 del documento definitivo OIC conferma la possibilità di non applicare il criterio del costo ammortizzato.

ESEMPIO1 (SUPERBONUS) - BILANCIO IN FORMA ORDINARIA

Nell'esempio seguente si illustrano gli effetti contabili in capo all'impresa Alfa (committente dei lavori in qualità di condòmino) con diritto alla detrazione del 110% delle spese sostenute e rimaste a suo carico:

- ✓ **Impresa ALFA** (società committente dei lavori, in qualità di condòmino);
- ✓ **Impresa BETA** (fornitore /società commissionaria che esegue i lavori);
- ✓ **Cessionario** (banca o altro soggetto/società che acquisisce il credito di imposta).

La spesa imputata per millesimi di comproprietà all'impresa Alfa è pari a €. 20.000, mentre il beneficio fiscale: €. 22.000 (110% di €. 20.000).

Nel caso di specie l'impresa applica il **criterio del costo ammortizzato**.

CONTABILIZZAZIONE DEL DIRITTO ALLA DETRAZIONE FISCALE

L'impresa Alfa opta per la fruizione diretta della detrazione fiscale utilizzandola in detrazione dall'IRES.

IMPRESA ALFA – RILEVAZIONE INIZIALE ANNO 0

Realizzazione dell'intervento (costo incrementativo dell'immobile)

Immobilizzazioni materiali	20.000	a	Debito	20.000
----------------------------	--------	---	--------	--------

Pagamento del debito

Debito	20.000	a	Cassa	20.000
--------	--------	---	-------	--------

Iscrizione Beneficio fiscale al costo ammortizzato (VN del credito Euro 22.000)

Crediti Tributarî	20.000	a	Contributo c/impianti	20.000
Contributo c/impianti	20.000	a	Immobilizzazioni materiali	20.000

✓ Criterio "diretto": l'immobile viene prima aumentato di €. 20.000 e, poi, diminuito di un pari importo; dunque non vi sarà alcun maggiore ammortamento deducibile (l'effetto della detrazione per il 100% di essa si esaurisce così)

IMPRESA ALFA – VALUTAZIONE SUCCESSIVA E UTILIZZO DELLA DETRAZIONE FISCALE

Da Anno 1 a anno 5: il periodo della detrazione è pari a 5 anni, l'impresa Alfa inizia a beneficiare della detrazione in quote costanti (Euro 22.000/5 pari ad €. 4.400) per 5 anni a partire dall'anno 1.

Il **10% di maggiore detrazione rispetto al costo sostenuto (€. 2.000)** è contabilizzata col criterio del **costo ammortizzato** (effettuato, di seguito: a) considerando come anno 0 il 31.12.2020 e la fruizione annuale a partire dal 31.12.2021 e fino al 31.12.2025; gli effetti sarebbero naturalmente diversi considerando le date effettive di utilizzo della detrazione fiscale; b) utilizzando il tasso interno di rendimento).

Anno 1: si ipotizza che le imposte correnti IRES (lorde) siano pari ad Euro 15.000

Rilevazione delle imposte correnti e del debito IRES da pagare

Imposte IRES	15.000	a	Debito IRES	10.600
		a	Crediti Tributari	4.400

Rilevazione del provento finanziario:

Crediti Tributari	652	a	Provento Finanziario	652
-------------------	-----	---	----------------------	-----

	STATO PATRIMONIALE	CONTO ECONOMICO
	Credito Tributario	Provento finanziario
Anno 0	20.000	(0)
Anno 1	16.252	652
Anno 2	12.383	530
Anno 3	8.387	404
Anno 4	4.261	274
Anno 5	(0)	139
		2.000

Quota parte di detrazione del 110% (22.000) che eccede il costo sostenuto (20.000), contabilizzato col criterio del costo ammortizzato (di fatto pari al 10% del costo).
Alfa tassa l'importo ai fini Ires (non Irap in quanto componente finanziaria)

CONTABILIZZAZIONE DELLO SCONTO IN FATTURA

Di seguito gli effetti contabili in capo all'impresa Beta commissionaria dei lavori ipotizzando:

- ✓ l'applicazione da parte dell'impresa Beta di uno sconto in fattura di €. 20.000 (pari al valore di mercato del credito tributario);
- ✓ l'utilizzo diretto del credito tributario, da parte dell'impresa Beta, in compensazione con i propri debiti tributari per 5 anni.

IMPRESA BETA - ANNO 0

Realizzazione dell'intervento

Crediti vs cliente	20.000	a	Ricavo	20.000
--------------------	--------	---	--------	--------

RICONOSCIMENTO DEL BENEFICIO FISCALE

L'impresa Beta "incassa" il credito vs il cliente tramite acquisizione di un credito tributario (per la parte relativa allo sconto in fattura concesso):

Crediti Tributari	20.000	a	Crediti vs cliente	20.000
-------------------	--------	---	--------------------	--------

Da Anno 1 a anno 5 - l'impresa Beta compensa il credito tributario in quote costanti (Euro 22.000/5pari ad Euro 4.400) per cinque anni a partire dall'anno 1.**Anno 1**

Debiti Tributari	4.400	a	Crediti Tributari	4.400
Crediti Tributari	652	a	Provento Finanziario	652

	STATO PATRIMONIALE	CONTO ECONOMICO
	Credito Tributario	Provento finanziario
Anno 0	20.000	(0)
Anno 1	16.252	652
Anno 2	12.383	530
Anno 3	8.387	404
Anno 4	4.261	274
Anno 5	(0)	139
		2.000

Quota parte del credito d'imposta (22.000) rispetto a quanto spettante come credito vs. Alfa, contabilizzato col criterio del costo ammortizzato (pari al 10% del credito).
Beta tassa l'importo ai fini Ires (non Irap in quanto componente finanziaria)

CONTABILIZZAZIONE DELLA CESSIONE DEL CREDITO (CEDENTE)

Nell'esempio che segue sono illustrati gli effetti contabili in capo al cedente (impresa Alfa) secondo due diverse ipotesi:

1. Ipotesi 1: successiva cessione del credito ad un prezzo pari a €. 19.000 (val. nominale €. 22.000)
2. Ipotesi 2: successiva cessione del credito ad un prezzo pari €. 21.000 (val. nominale €. 22.000).

IMPRESA ALFA – RILEVAZIONE INIZIALE ANNO 0

Realizzazione dell'intervento (costo incrementativo dell'immobile)

Immobilizzazioni materiali 20.000 a Debito 20.000

Pagamento del debito

Debito 20.000 a Cassa 20.000

Iscrizione Beneficio fiscale al costo ammortizzato (VN del credito Euro 22.000)

Crediti Tributarî 20.000 a Contributo c/impianti 20.000

Contributo c/impianti 20.000 a **Immobilizzazioni materiali** 20.000

IMPRESA ALFA –SUCCESSIVA CESSIONE DELLA DETRAZIONE FISCALE

Ipotesi1: Nel periodo successivo l'impresa Alfa cede il credito ad €. 19.000 (V.N. € 22.000)

Cassa 19.000 a
Oneri finanziari 1.000 a Crediti Tributarî 20.000

Ipotesi2: Nel periodo successivo l'impresa Alfa cede il credito ad €. 21.000 (V.N. € 22.000)

Cassa 21.000 a Crediti Tributarî 20.000
a Proventi Finanziari 1.000

IMPRESA GAMMA: sono illustrati gli effetti contabili in capo al cessionario nell'Ipotesi1 precedente (acquisizione del credito da Alfa ad un prezzo pari €. 19.000 - valore nominale €. 22.000)

Acquisizione del credito tributario dall'impresa Alfa ad Euro 19.000 (VN Euro 22.000)

Crediti Tributarî 19.000 a Cassa 19.000

Da Anno 1 a anno 5 - il cessionario compensa il credito tributario in quote costanti (Euro 22.000/5pari ad Euro 4.400) per cinque anni a partire dall'anno 1.

Anno 1

Debiti Tributarî 4.400 a Crediti Tributarî 4.400
Crediti Tributarî 968 a Provento Finanziario 968

	STATO PATRIMONIALE	CONTO ECONOMICO
	Credito Tributario	Provento finanziario
Anno 0	19.000	(0)
Anno 1	15.568	968
Anno 2	11.960	793
Anno 3	8.170	609
Anno 4	4.187	417
Anno 5	(0)	213
		3.000

Quota parte del credito d'imposta (22.000) rispetto a quanto pagato per acquisirlo, contabilizzato col criterio del costo ammortizzato.
Gamma **tassa** l'importo **ai fini Ires** (non Irap in quanto componente finanziaria)

ESEMPIO2 - BILANCIO IN FORMA ABBREVIATA O MICRO-IMPRESA

Di seguito si assume il medesimo intervento dell'Esempio 1, dove l'unica differenza riguarda il fatto che

- l'impresa committente Alfa non presenta il bilancio in forma ordinaria (potrebbe essere una Srl con i limiti dimensionali di una microimpresa o per il bilancio in forma abbreviata, o un soggetto Irpef)
- e **non applica il criterio del costo ammortizzato**.

Come nell'esempio precedente, si rappresentano gli effetti contabili nei diversi casi in cui l'impresa:

- mantenga il diritto alla detrazione dalle imposte in dichiarazione dei redditi
- oppure opti per la cessione del credito/sconto in fattura al fornitore.

CONTABILIZZAZIONE DEL DIRITTO ALLA DETRAZIONE FISCALE

Si sceglie la fruizione diretta della detrazione fiscale, utilizzandola in detrazione dall'imposta IRES.

IMPRESA ALFA – RILEVAZIONE INIZIALE ANNO 0

Realizzazione dell'intervento (costo incrementativo dell'immobile)

Immobilizzazioni materiali 20.000 a Debito 20.000

Pagamento del debito

Debito 20.000 a Cassa 20.000

Iscrizione del "contributo c/impianti" (criterio indiretto) al valore nominale (VN Euro 22.000)

Crediti Tributarî 22.000 a Immobilizzazioni materiali 20.000
a **Risconto Passivo** 2.000

Criteriono "indiretto": gli ammortamenti sul costo incrementativo di €. 20.000 trovano contropartita in un pari valore del risconto che sarà portato a C.E. (l'effetto della detrazione per il 100% di essa si esaurisce così)

IMPRESA ALFA – VALUTAZIONE SUCCESSIVA E UTILIZZO DELLA DETRAZIONE FISCALE

Da Anno 1 a anno 5 - premesso che il periodo per beneficiare della detrazione è fissato in 5 anni, l'impresa Alfa inizia a beneficiare della detrazione in quote costanti (€. 22.000/5 pari ad €. 4.400) per 5 anni a partire dall'anno 1.

Anno 1 – si ipotizza che le imposte correnti IRES (lorde) siano pari ad Euro 15.000

Rilevazione delle imposte correnti e del debito IRES da pagare

Imposte IRES 15.000 a Debito IRES 10.600
a Crediti Tributarî 4.400

Rilevazione del provento finanziario

Risconto Passivo 400 a Proventi finanziari 400

	STATO PATRIMONIALE		CONTO ECONOMICO
	Credito Tributario	Risconto Passivo	Provento finanz.
Anno 0	22.000	2.000	0
Anno 1	17.600	1.600	400
Anno 2	13.200	1.200	400
Anno 3	8.800	800	400
Anno 4	4.400	400	400
Anno 5	0	0	400
			2.000

Quota parte di detrazione del 110% (22.000) che eccede il costo sostenuto (20.000), contabilizzato non al costo ammortizzato. L'unica differenza rispetto al caso omologo dell'Esempio1 è il fatto che a conto economico viene stanziata una **quota fissa**

CONTABILIZZAZIONE DELLO SCONTO IN FATTURA

Si riprenda il caso dell'Esempio1, dove l'impresa Beta:

1. si accorda per l'applicazione dello sconto in fattura totale (€. 20.000, pari al valore di mercato del credito tributario)
 2. con utilizzo diretto del credito tributario in compensazione con i propri debiti tributari per 5 anni.
- Anche in questo caso, Beta non applica il criterio del costo ammortizzato.

IMPRESA BETA - ANNO 0 – REALIZZAZIONE DELL'INTERVENTO

Crediti vs cliente 20.000 a Ricavo 20.000

IMPRESA BETA - RICONOSCIMENTO DEL BENEFICIO FISCALE

Beta "riclassifica" il credito vs cliente in credito tributario (per la parte relativa allo sconto in fattura):

Crediti Tributarî 20.000 a Crediti vs cliente 20.000

Da Anno 1 a anno 5 – l'impresa Beta compensa il credito tributario in quote costanti (Euro 22.000/5pari ad Euro 4.400) per cinque anni a partire dall'anno 1.

Anno 1-5

Debiti Tributari	4.400	a	Crediti Tributari	4.400
Crediti Tributari	400	a	Proventi finanziari	400

Importo fisso per i 5 anni, posto che Beta non adotta il criterio del costo ammortizzato (unica differenza rispetto all'Esempio1)

CESSIONE DEL CREDITO (CEDENTE) AD UN VALORE DIVERSO DAL NOMINALE

Stessa situazione dell'Esempio1 nelle due diverse ipotesi:

1. Ipotesi 1: successiva cessione del credito ad un prezzo pari €. 19.000 (val. nominale €. 22.000)
2. Ipotesi 2: successiva cessione del credito ad un prezzo pari €. 23.000 (val. nominale €. 22.000).

Anche in questo caso, Gamma non applica il criterio del costo ammortizzato.

IMPRESA ALFA – RILEVAZIONE INIZIALE ANNO 0

Realizzazione dell'intervento (costo incrementativo dell'immobile)

Immobilizzazioni materiali	20.000	a	Debito	20.000
----------------------------	--------	---	--------	--------

Pagamento del debito

Debito	20.000	a	Cassa	20.000
--------	--------	---	-------	--------

Iscrizione del "contributo c/impianti" (criterio indiretto) al valore nominale (VN Euro 22.000)

Crediti Tributari	22.000	a	Immobilizzazioni materiali	20.000
		a	Risconto Passivo	2.000

Ipotesi1: Nel periodo successivo l'impresa Alfa cede il credito ad €. 19.000 (V.N. € 22.000)

Cassa	19.000	a		
Oneri finanziari	1.000	a		
Risconto Passivo	2.000	a	Crediti Tributari	22.000

Ipotesi2: Nel periodo successivo l'impresa Alfa cede il credito ad €. 23.000 (V.N. € 22.000)

Cassa	23.000	a	Crediti Tributari	22.000
Risconto Passivo	2.000	a	Proventi finanziari	3.000

IMPRESA GAMMA: sono illustrati gli effetti contabili in capo al cessionario nell'Ipotesi1) precedente (acquisizione del credito da Alfa ad un prezzo pari €. 19.000 - valore nominale €. 22.000)

Ipotesi 1): Acquisizione del credito tributario (beneficio fiscale) dall'impresa Alfa ad €. 19.000 (VN 22.000).

Iscrizione del credito al costo d'acquisto.

Crediti Tributari	19.000	a	Cassa	19.000
-------------------	--------	---	-------	--------

Da Anno 1 a anno 5 - il cessionario compensa il credito in quote costanti (Euro 22.000/5 pari ad Euro 4.400) per cinque anni a partire dall'anno 1.

Anno 1-5

Debiti Tributari	4.400	a	Crediti Tributari	4.400
Crediti Tributari	600	a	Provento Finanziario	600

Importo fisso per i 5 anni, posto che Gamma non adotta il criterio del costo ammortizzato (unica differenza rispetto all'Esempio1)