

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

*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/rap 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 sconto 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 sconti (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 sconto 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**:

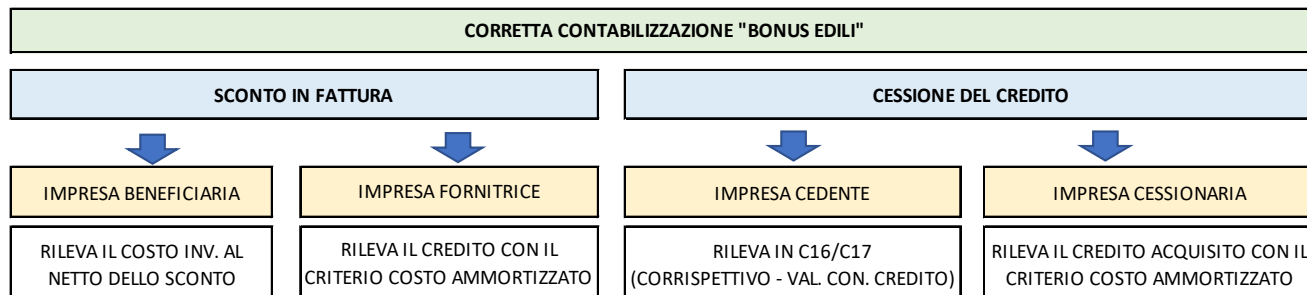
- l'impresa beneficiaria della detrazione, che opta per lo sconto, rileva il **costo dell'investimento al netto dello sconto ottenuto** (documento OIC, § 6);
- l'impresa fornitrice che applica lo sconto rileva il credito tributario corrispondente allo sconto applicato sulla base della stima di attualizzazione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

<b>Crediti Tributarî</b>	<b>20.000</b>	a	Contributo c/impianti	20.000
Contributo c/impianti	20.000	a	<b>Immobilizzazioni materiali</b>	<b>20.000</b>

Criteriono "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)

<b>Crediti Tributari</b>	<b>20.000</b>	a	Contributo c/impianti	20.000
--------------------------	---------------	---	-----------------------	--------

Contributo c/impianti	20.000	a	<b>Immobilizzazioni materiali</b>	<b>20.000</b>
-----------------------	--------	---	-----------------------------------	---------------

**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 Tributari	20.000

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

Cassa	21.000	a	Crediti Tributari	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 Tributari	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 Tributari	4.400	a	Crediti Tributari	4.400
Crediti Tributari	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
		<b>3.000</b>

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:

- si accorda per l'applicazione dello sconto in fattura totale (€. 20.000, pari al valore di mercato del credito tributario)
  - con utilizzo diretto del credito tributario in compensazione con i propri debiti tributarî 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 Tributarî	4.400	a	Crediti Tributarî	4.400
Crediti Tributarî	400	a	<b>Proventi finanziari</b>	<b>400</b>

**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 Tributarî	22.000	a	Immobilizzazioni materiali	20.000
		a	<b>Risconto Passivo</b>	<b>2.000</b>

#### **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 Tributarî	22.000

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

Cassa	23.000	a	Crediti Tributarî	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 Tributarî	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 Tributarî	4.400	a	Crediti Tributarî	4.400
Crediti Tributarî	600	a	<b>Provento Finanziario</b>	<b>600</b>

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