



I Casi del Think Tank di STS Deloitte

Rilevanza fiscale per le imprese dei “Bonus Edilizi”

Rilevanza fiscale per le imprese dei “Bonus Edilizi”

Il Caso

Il vigente assetto normativo non disciplina il regime fiscale delle detrazioni d'imposta concesse alle imprese committenti a fronte di spese sostenute per interventi di recupero del patrimonio edilizio, di riqualificazione energetica o sismica e di ammodernamento di beni immobili (cd. bonus edilizi).

In particolare, è controversa la rilevanza fiscale, nel senso della imponibilità, di tali benefici che, da un punto di vista contabile, l'Organismo italiano di contabilità (OIC) ha considerato ¹ quale credito tributario sotto il profilo patrimoniale e quale contributo in conto impianti sotto il profilo economico.

Si rappresentano alcune considerazioni sul tema.

La soluzione

In assenza di una norma che escluda espressamente da imposizione i benefici in analisi, si ritiene che debba trovare applicazione il principio di derivazione previsto dall'art. 83 del TUIR e che, quindi, le detrazioni fiscali per “bonus edilizi” concorrano alla formazione del reddito.

Profili contabili

Secondo l'OIC, per la società committente il beneficio fiscale consiste in un credito tributario che ammette due forme di realizzazione che coesistono lungo la vita utile del diritto: a) attraverso l'istituto della detrazione; b) attraverso la cessione.

Premesso al par. 86 che “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...”, l'OIC afferma che il credito in analisi è contabilizzato per le sue caratteristiche come un contributo in conto impianti. Infatti:

- i. il diritto ad utilizzare il beneficio fiscale in detrazione rappresenta una forma di realizzo assimilabile al diritto di ricevere un pagamento da parte dello Stato poiché si sostanzia, di fatto, nel diritto a pagare minori imposte. Sulla base di questa sostanziale equivalenza è soddisfatta la prima parte della definizione secondo la quale “i contributi in conto impianti sono somme erogate da un soggetto pubblico”;
- ii. il beneficio fiscale è attivato quando il soggetto beneficiario effettua uno specifico investimento previsto dalla norma. Risulta dunque soddisfatta la seconda parte della definizione per cui si tratta di “realizzazione di iniziative dirette alla costruzione, riattivazione e ampliamento di immobilizzazioni materiali”;
- iii. è infine soddisfatta la terza parte della definizione essendo il beneficio fiscale “commisurato al costo” dell'investimento sostenuto.

Il credito tributario viene iscritto in bilancio ai sensi dei paragrafi 87-88 dell'OIC 16 nel momento in cui esiste la ragionevole certezza che le condizioni previste per il riconoscimento del contributo sono soddisfatte e che i contributi saranno erogati. In contropartita al credito tributario la società, nel caso oggetto delle opere sia un bene strumentale immobilizzato, può utilizzare uno dei due metodi previsti dall'OIC 16: a) diretta riduzione dell'investimento sostenuto, determinando di conseguenza la diretta riduzione delle quote di ammortamento economico; b) iscrizione di un risconto passivo rilasciato a conto economico in base al periodo di ammortamento dell'immobilizzazione materiale iscritta.

Diversamente, quando il beneficio fiscale si riferisce a beni immobili “merce”, il corrispondente ammontare viene portato in diretta diminuzione del costo del bene stesso.

¹ Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali, in risposta ad un quesito posto dall'Agenzia delle entrate - OIC 3 agosto 2021.

Considerazioni

Una prima tesi, che invero è risultata prevalente soprattutto prima della pubblicazione del documento dell'OIC, considera la detrazione fiscale alla stregua di una posta da gestire direttamente nell'ambito della relativa imposta dell'esercizio. In altre parole, si sostiene che, trattandosi di una detrazione, la stessa è computata a diretta riduzione dell'imposta lorda. In tal senso, il beneficio non avrebbe alcuna incidenza sul risultato civilistico ante imposte e tanto meno sulla determinazione del reddito imponibile. Si tratta di una tesi che, dunque, non pone in alcuna correlazione il costo del bene con il contributo ricevuto.

In tal senso, nel 2020 si è espressa la DRE Piemonte² secondo la quale “la detrazione non rappresenta né un contributo né un credito d'imposta. Si tratta di uno strumento tecnico di cui dispone il legislatore per conseguire differenti finalità, quali ad esempio dare attuazione al principio della progressività dell'imposta o quale strumento di politica economica per orientare gli investimenti. La finalità è proprio quella di ridurre il carico fiscale; pertanto, non può concorrere alla formazione della base imponibile”.

A conclusioni analoghe è pervenuta la Norma di comportamento n. 224/2024 dell'AIDC che, peraltro, è successiva al documento dell'OIC. Secondo la MASSIMA della citata Norma di comportamento, ai fini fiscali sono irrilevanti sia la destinazione – bene strumentale o bene merce – dell'immobile al quale afferiscono, sia la tecnica adottata per la contabilizzazione delle relative detrazioni d'imposta.

In estrema sintesi, secondo la Norma di comportamento la detrazione d'imposta ha la stessa natura dell'imposta che viene ridotta, e da ciò deriva l'irrelevanza fiscale della detrazione rispetto alla determinazione della stessa imposta. Trattandosi di una rettifica di un'imposta indeducibile ai fini delle imposte sui redditi ai sensi dell'art. 99 del TUIR, tale importo non è imponibile ai fini delle imposte sui redditi ab origine, qualunque sia l'utilizzo che ne sia fatto successivamente.

Secondo la Norma di comportamento il corretto inquadramento nelle scritture contabili non comporta alcun mutamento della natura fiscale di detrazione d'imposta, che rimane quella di rettifica delle imposte sui redditi. Diversamente, si avrebbe un'effettiva riduzione del beneficio fiscale, circostanza non voluta dal legislatore.

Secondo questa tesi, in caso di applicazione del metodo diretto di imputazione della detrazione fiscale/contributo, l'impresa ha diritto di eseguire in ciascun periodo di imposta di ammortamento del bene una variazione in diminuzione dell'imponibile in misura pari al prodotto della differenza contabile e fiscale, che si è determinata,³ per il coefficiente di ammortamento (nei limiti fiscalmente consentiti). In caso, invece, di applicazione del metodo indiretto che evidenzia un risconto passivo, l'impresa ha diritto di effettuare una variazione in diminuzione dell'imponibile ai fini delle imposte sui redditi in misura pari alla quota di detrazione d'imposta/contributo iscritta tra i proventi (voce A5 del conto economico) in corrispondenza della riduzione del risconto passivo.

Una tesi diversa, che si condivide, ritiene - anche volendo superare l'argomentazione dell'assenza di una norma espressa di detassazione del contributo accogliendo l'argomentazione secondo la quale tale norma non è necessaria in quanto la natura di detrazione fiscale da una imposta indeducibile rende ultronea tale previsione – che, tuttavia, non possa non trovare applicazione il principio di derivazione di cui all'art. 83 del TUIR, che determina la rilevanza fiscale del beneficio in analisi⁴.

In questo senso si è peraltro recentemente espressa nuovamente la DRE Piemonte⁵ secondo la quale “in considerazione delle caratteristiche di dette agevolazioni (cd. *sismabonus ed ecobonus*) si è in presenza di sovvenzioni che ai sensi dell'art. 83 del TUIR assumono rilevanza ai fini fiscali quale contributo statale in mancanza di una norma espressa – assente per i bonus in argomento – che permetta di detassare il componente positivo imputato a conto economico dalla società istante nella voce A5 “altri ricavi e proventi”.

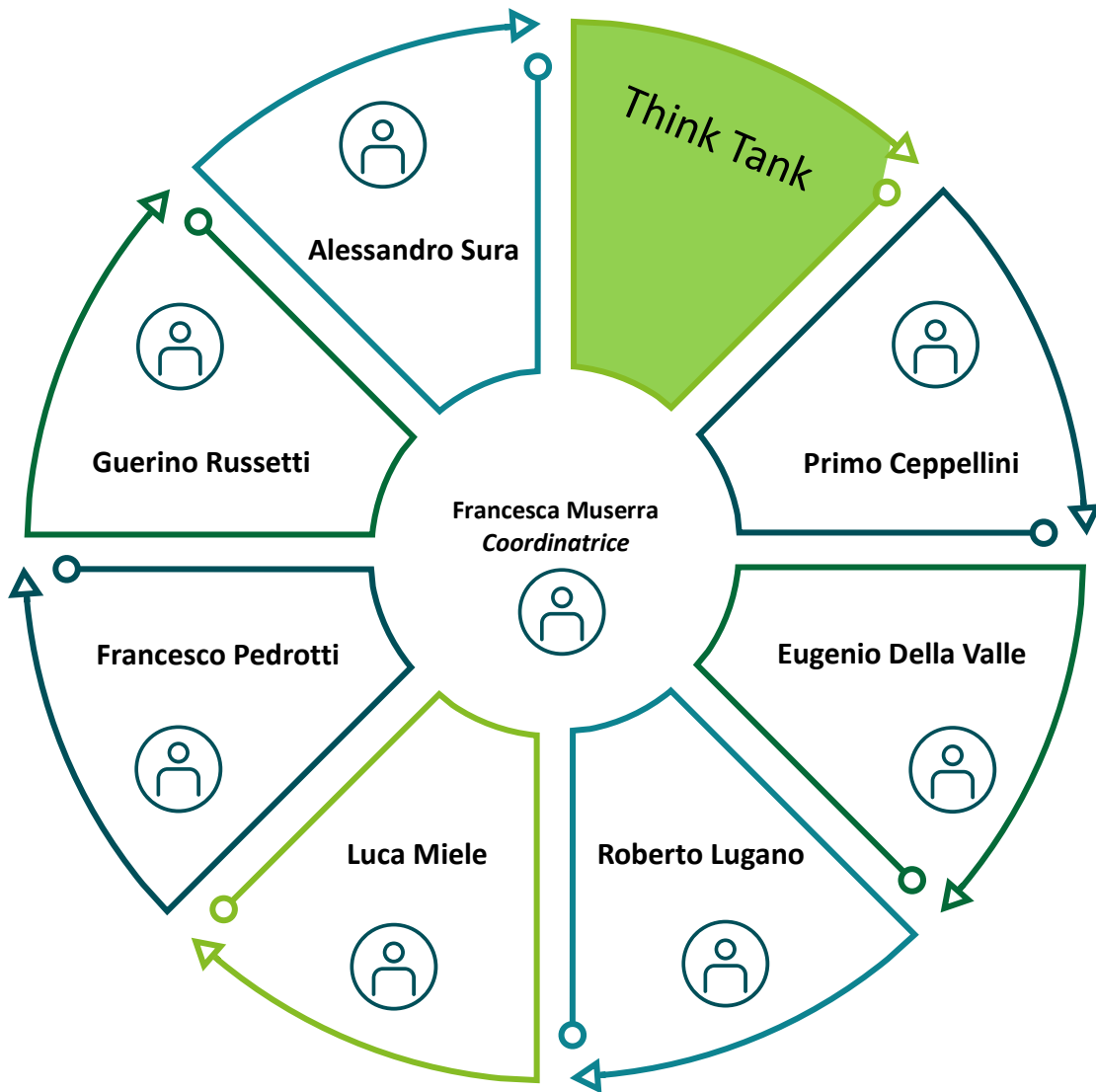
² Risposta a interpello 31 luglio 2020, n. 901-445/2020.

³ Il valore fiscale del bene diverge dal valore contabile dello stesso.

⁴ Ne deriva la rilevanza del beneficio agli effetti del calcolo del ROL “fiscale” di cui all'art. 96 del TUIR.

⁵ Risposta a interpello 901-668/2023.

Think Tank di STS Deloitte



La presente comunicazione contiene unicamente informazioni a carattere generale che possono non essere necessariamente esaurienti, complete, precise o aggiornate. Nulla di quanto contenuto nella presente comunicazione deve essere considerato esaustivo ovvero alla stregua di una consulenza professionale o legale. A tale proposito Vi invitiamo a contattarci per gli approfondimenti del caso prima di intraprendere qualsiasi iniziativa suscettibile di incidere sui risultati aziendali. È espressamente esclusa qualsivoglia responsabilità in capo a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, alle sue member firm o alle entità ad esse a qualsivoglia titolo correlate, compreso lo Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra Professionisti S.r.l. Società Benefit, per i danni derivanti a terzi dall'aver, o meno, agito sulla base dei contenuti della presente comunicazione, ovvero dall'aver su essi fatto a qualsiasi titolo affidamento.

Il nome Deloitte si riferisce a una o più delle seguenti entità: Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una società inglese a responsabilità limitata ("DTTL"), le member firm aderenti al suo network e le entità a esse correlate. DTTL e ciascuna delle sue member firm sono entità giuridicamente separate e indipendenti tra loro. DTTL (denominata anche "Deloitte Global") non fornisce servizi ai clienti. Si invita a leggere l'informativa completa relativa alla descrizione della struttura legale di Deloitte Touche Tohmatsu Limited e delle sue member firm all'indirizzo www.deloitte.com/about.

©2024 Studio Tributario e Societario Deloitte Società tra Professionisti S.r.l. Società Benefit