

TRATTAMENTO CONTABILE E FISCALE DEI CREDITI D'IMPOSTA RELATIVI A BONUS EDILIZI ACQUISTATI DA TERZI O RICEVUTI PER EFFETTO DELL'APPLICAZIONE DELLO "SCONTO IN FATTURA" NELL'AMBITO DEL REDDITO D'IMPRESA

A cura della Fondazione ODCEC di Milano

TRATTAMENTO CONTABILE E FISCALE DEI CREDITI D'IMPOSTA RELATIVI A BONUS EDILIZI ACQUISTATI DA TERZI O RICEVUTI PER EFFETTO DELL'APPLICAZIONE DELLO "SCONTO IN FATTURA" NELL'AMBITO DEL REDDITO D'IMPRESA

A cura della *Fondazione ODCEC di Milano*

Con la collaborazione di:



Trattamento contabile e fiscale dei crediti d'imposta relativi a bonus edilizi acquistati da terzi o ricevuti per effetto dell'applicazione dello "sconto in fattura" nell'ambito del reddito d'impresa

A cura della **Fondazione ODCEC di Milano***

QUESTIONE INTERPRETATIVA:

Corretto trattamento contabile e fiscale dei crediti d'imposta relativi a bonus edilizi acquistati da terzi o ricevuti per effetto dell'applicazione del c.D. "Sconto in fattura" nell'ambito del reddito d'impresa con particolare riferimento al caso in cui, nel periodo ultrannuale di utilizzo di tale credito d'imposta, si verificano perdite, totali o parziali, della quota di credito utilizzabile.

RIFERIMENTI NORMATIVI E DI PRASSI

ARTT. 119 E 121 DL 34/2020;

COMUNICAZIONE OIC DEL 3 AGOSTO 2021 SULLE MODALITÀ DI CONTABILIZZAZIONE DEI BONUS FISCALI;

NORMA DI COMPORTAMENTO N.224 AIDC – SEZIONE DI MILANO;

CASO N.1/2024 DEL THINK TANK DI STS DELOITTE: RILEVANZA FISCALE PER LE IMPRESE DEI "BONUS EDILIZI";

DRE PIEMONTE: RISPOSTA A INTERPELLO N.901-668/2023.

L'articolo 119, comma 1, del decreto legge n.34/2020, dispone che: "La **detrazione** di cui all'articolo 14 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, si applica nella misura del 110 per cento per le spese documentate e rimaste a carico del contribuente....".

L'articolo 121, comma 3, del decreto legge n.34/2020 prevede che: "I **crediti d'imposta** di cui al presente articolo sono utilizzati in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, sulla base delle rate residue di detrazione non fruite. Il credito d'imposta è usufruito con la stessa ripartizione in quote annuali con la quale sarebbe stata utilizzata la detrazione. La quota di credito d'imposta non utilizzata nell'anno non può essere usufruita negli anni successivi, e non può essere richiesta a rimborso".

* Gruppo di lavoro presente principio interpretativo:

Coordinatore: Andrea Bongì

Componenti: Antonio Canu, Sandro La Ciacera, Luca Fornaciari, Andrea Meneghello, Massimo Oldani, Emanuele Pisati, Fabrizio Giovanni Poggiani, Flavia Silla, Massimiliano Tasini.

CONSIDERAZIONI

Dalla lettura delle due disposizioni si evince, fin da subito, che nel caso in cui la società esegua gli interventi agevolabili su immobili di sua proprietà avrà diritto a una detrazione dall'IRES o dall'IRPEF in misura pari alla quota di spese spettanti ripartita in quote annuali di pari importo.

Tale detrazione potrà essere fatta valere in sede di dichiarazione dei redditi soltanto in presenza di una capienza per imposte dirette (IRES della società o IRPEF dei soci) almeno pari o superiore alla quota di detrazione. In caso di incapienza, totale o parziale, la quota annuale di detrazione non utilizzata non potrà essere in alcun modo recuperata dalla società.

Nel caso in cui la società che ha effettuato i lavori sull'immobile non sostenga in proprio le spese per gli interventi agevolati per effetto del c.d. "sconto in fattura" da parte del fornitore o non proceda alla cessione a terzi della detrazione fiscale, si è in presenza di una vera e propria "**trasformazione**" dal punto di vista giuridico di detta detrazione in un credito d'imposta con conseguenze sia di natura contabile che fiscale.

Sospendendo, almeno per il momento, l'esame del corretto trattamento contabile e fiscale della detrazione fiscale conseguita dalla società o dall'impresa per effetto di lavori edilizi agevolabili sostenuti in proprio¹, si procede invece con l'analisi degli effetti contabili e fiscali in capo alla società (o all'impresa) acquirente dei crediti fiscali suddetti.

Secondo la comunicazione OIC del 3 agosto 2021, l'impresa che acquista il credito dal soggetto che ha realizzato i lavori (al pari di quella che ha effettuato il c.d. sconto in fattura) contabilizza tale credito nella voce "**crediti tributari**", che accoglie tutti i crediti di natura tributaria e non solo quelli derivanti dalle imposte sui redditi richiamando il paragrafo 18 dell'OIC 25.

Trattandosi di un credito acquistato e non generato, la società cessionaria iscriverà il credito tributario sulla base del costo sostenuto in sede di acquisto o in misura pari al valore dello sconto in fattura applicato.

Tale credito d'imposta avrà durata superiore ai 12 mesi e quindi in sede di bilancio dovrà essere appositamente distinta la relativa quota del credito utilizzabile entro e oltre l'esercizio successivo.

Detto credito, continua la comunicazione OIC, dovrà essere valutato sulla base del criterio del costo ammortizzato con le possibili deroghe per le applicazioni di tale criterio di valutazione (esempio ricorso al bilancio abbreviato).

Lo spread fra il valore nominale del credito d'imposta e quanto effettivamente corrisposto dall'acquirente viene qualificato nella suddetta comunicazione OIC come componente finanziario (provento o onere finanziario).

Tale qualificazione, per effetto del principio di derivazione rafforzata ex articolo 83 del Tuir, fa assumere a dette componenti negative o positive del reddito d'impresa, rilevanza fiscale. Nessun effetto invece ai fini della determinazione del valore della produzione netta, trattandosi di componenti del conto economico escluse dalla formazione della base imponibile IRAP. Ciò detto appare dunque di tutta evidenza che nel caso in cui il cessionario del credito, in uno degli anni in cui è previsto l'utilizzo del credito d'imposta acquisito, non sia riuscito ad utilizzare in compensazione l'intera quota disponibile, si verificherà una "**sovravvenienza passiva**" derivante dalla "*..sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilancio...*", come tale deducibile ai fini del reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 101,

¹ Sul punto si veda le opposte conclusioni in merito alla rilevanza fiscale del bonus edilizio a cui sono giunte la "Norma di comportamento n.224 AIDC – Sezione di Milano" e il "Caso n.1/2024 del Think Tank di STS Deloitte: Rilevanza fiscale per le imprese dei "Bonus Edilizi".

comma 4, del TUIR².

Trattandosi di una componente negativa avente **carattere straordinario** si propende invece per l'irrelevanza della stessa ai fini della determinazione del valore della produzione netta assoggettabile all'IRAP.

IMPOSTAZIONI CONTABILI

Alla luce delle considerazioni sopra esposte si procede alla rappresentazione contabile di un possibile caso.

Supponiamo che una società abbia acquistato crediti da superbonus per un importo pari a 100.000 utilizzabili in compensazione in quattro quote da 25.000 euro annuali.

Ipotizziamo che nel secondo anno non riesca ad utilizzare parte di detto credito per un importo di euro 5.000 che, sulla base delle argomentazioni sopra esposte, dovrà essere contabilizzato in contropartita di una sopravvenienza passiva fiscalmente deducibile ai fini IRES. Questa la scrittura in sede di assestamento dei conti al 31/12/anno 202X

	DARE	AVERE
Crediti tributari		5.000,00
Sopravvenienza passiva	5.000,00	

Alla luce delle suddette considerazioni si tratta di dare concreta risposta alla presente questione interpretativa sopra formulata, come segue.

PRINCIPIO INTERPRETATIVO:

"La società acquirente un credito d'imposta relativo a bonus edilizi o che ha applicato lo sconto in fattura, rileva contabilmente e fiscalmente tale credito sulla base del prezzo di acquisto o del valore dello sconto in fattura praticato.

Tale credito d'imposta, avendo natura pluriennale, dovrà essere distinto in sede di bilancio in base alla quota scadente nei successivi 12 mesi e nella quota scadente oltre i suddetti 12 mesi.

Possibili spread fra valore nominale del credito d'imposta utilizzabile in compensazione orizzontale e il costo di acquisto o dello sconto praticato dovranno essere contabilizzati come proventi o oneri di natura finanziaria.

Qualora nell'arco pluriennale di utilizzo la società non riuscisse ad utilizzare, in tutto o in parte, la quota del credito spettante, si verificherebbe, sia dal punto di vista civilistico che fiscale, una sopravvenienza passiva come tale deducibile dal reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 101, comma 4, del Tuir.

I componenti finanziari registrati in sede di acquisto del credito d'imposta e la possibile sopravvenienza passiva che potrebbe verificarsi nell'ipotesi di cui sopra non rilevano invece ai fini della determinazione del valore della produzione netta Irap".

² Come abbiamo visto lo stesso articolo 119 del DL 34/2020, in continuità con le normative che regolano i bonus edilizi, dispone testualmente che "...La quota di credito d'imposta non utilizzata nell'anno non può essere usufruita negli anni successivi, e non può essere richiesta a rimborso".

