

AIDC LAB

Gruppo di lavoro AIDC Milano

Documento dell'O.I.C.

Bozza per consultazione

Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali

Componenti:

Alessandra Ballarino, Fabrizio Bava, Elisa Belloni, Daniele Bernardi, Sabina Cappelletti, Nicola Cavalluzzo, Marco Curti, Roberta dell'Apa, Giorgio Gavelli, Edoardo Ginevra, Gaspare Insaudo, Annalisa Laganà, Fabio Landuzzi, Duilio Liburdi, Michaela Marcarini, Daniela Pasquarelli, Giorgio Rusticali, Sergio Sala, Massimiliano Sironi, Andrea Vasapoli, Giorgio Venturini, Norberto Villa.

Premessa

In relazione alla pubblica consultazione promossa dalla Fondazione Organismo Italiano di Contabilità (di seguito, per brevità indicata anche come “OIC”) in merito alla bozza di documento riguardante le modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali (di seguito, per brevità indicato anche come il “documento”) in scadenza il prossimo 10 febbraio 2021, il gruppo di lavoro formato dall’Associazione Italiana Dottori Commercialisti di Milano (AIDC Milano) esprime in premessa apprezzamento per il metodo scelto a questo riguardo da OIC, che consente al mondo accademico e agli operatori professionali di formulare osservazioni e commenti su materie di particolare interesse. Proprio in quest’ottica e in coerenza con lo spirito di collaborazione il gruppo di lavoro propone all’attenzione di OIC le seguenti osservazioni e commenti al documento, manifestando fin d’ora la più ampia disponibilità anche ad approfondire ulteriormente (qualora di interesse) i contenuti del presente scritto.

* * *

Osservazioni e commenti

Per permettere una lettura più agevole delle osservazioni proposte, laddove le stesse non rivestano un obiettivo di carattere generale e preliminare, si è utilizzato uno schema di carattere tabellare a due colonne, la prima denominata “*materia*” in cui vengono indicati sinteticamente gli estremi della tematica trattata (avendo anche cura di indicare se si tratta di un argomento non esplicitamente trattato nel documento o, alternativamente, indicandone il paragrafo), mentre nella seconda “*osservazioni – commenti*”, si sviluppano in dettaglio le argomentazioni che si riferiscono alla materia.

1. Osservazione di carattere preliminare

In via preliminare, si osserva come l’approccio seguito dal documento in consultazione relativamente al trattamento della contabilizzazione dei bonus fiscali correlati ad interventi

agevolabili effettuati sugli immobili non tenga conto delle conseguenze fiscali di tale modalità di contabilizzazione.

Si osserva, infatti, che dalla contabilizzazione del credito d'imposta come contributo in conto impianti conseguono minori ammortamenti deducibili, il che produce come risultato indiretto il realizzo di un maggior reddito imponibile per un importo esattamente pari al contributo contabilizzato, il che si pone in insanabile contrasto con l'irrilevanza fiscale di tale contributo. Il solo modo di evitare la tassazione in via indiretta (minori ammortamenti e conseguentemente maggiore imponibile) del contributo così contabilizzato, risiederebbe nell'ipotesi che l'impresa effettui in ogni esercizio una variazione in diminuzione in sede di dichiarazione di importo pari all'ammortamento che sarebbe stato stanziato in bilancio in assenza di tale contributo, il che, tuttavia, non è ammesso dalla norma.

Tenuto conto di quanto affermato dalla stessa Agenzia delle Entrate¹, secondo cui le detrazioni edilizie non rappresentano né un contributo né un credito di imposta, ma sono 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 e poiché la loro finalità è proprio quella di ridurre il carico fiscale non possono concorrere alla formazione della base imponibile, le modalità di contabilizzazione non possono prescindere dalla natura anche tributaria di tali bonus fiscali.

Si ritiene quindi che tali bonus aventi natura di detrazione debbano essere rilevati secondo le seguenti modalità:

- nel caso di utilizzo diretto da parte dell'impresa, il bonus in questione quale detrazione dall'imposta concorre alla (minore) quantificazione delle imposte dovute e non richiede una autonoma contabilizzazione;
- nel caso in cui il diritto alla detrazione venga scontato in fattura o ceduto a terzi, l'importo così conseguito (minor debito verso il fornitore o credito verso il cessionario) debba essere contabilizzato quale componente positivo da portare a riduzione delle imposte d'esercizio,

¹ Ci si riferisce, in particolare, alla risposta resa dalla DRE del Piemonte del 31 luglio 2020 n. 901-445/2020

componente positivo che verrà sterilizzato in sede di dichiarazione dei redditi mediante apposita variazione in diminuzione.

2. Osservazioni specifiche

Materia	Osservazioni – commenti
<p><i>Quesito 1</i></p>	<p>Con riguardo al caso:</p> <p><i>“contabilizzazione nel bilancio della società committente del diritto alla detrazione fiscale [quesito 1 - diritto alla detrazione fiscale]”</i></p> <p>Il documento sostiene che il diritto a compensare i debiti tributari ammissibili è assimilabile ad un contributo in conto impianti. Coerentemente per la contabilizzazione si riferisce ai paragrafi 87-88 dell’OIC 16 e pertanto:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. i contributi sono rilevati come credito tributario (se esiste la ragionevole certezza); 2. in contropartita al credito tributario la società può utilizzare uno dei due metodi previsti dall’OIC 16: <ol style="list-style-type: none"> a) diretta riduzione dell’investimento sostenuto; b) iscrizione di un risconto passivo rilasciato a conto economico nel periodo di ammortamento dell’immobilizzazione materiale iscritta. <p>Non è prevista eccezione a tale metodologia nel caso in cui la detrazione fiscale sia quella del cd super bonus 110%.</p> <p>Ma in questo caso concedendo la possibilità di contabilizzazione sopra identificata con la lettera a) si otterrebbe, in pura linea teorica, un valore dell’investimento negativo, circostanza che appare contrastare con la stessa esemplificazione contenuta nell’appendice del documento. Più in generale, anche tenendo conto di quanto sopra riportato in relazione all’ipotesi sub b), si chiede nello specifico quale sia la modalità di contabilizzazione della parte di contributo che eccede il costo dell’investimento.</p> <p>Le presenti osservazioni, naturalmente, rilevano laddove non dovesse essere accolta l’osservazione di carattere preliminare.</p>
<p><i>Quesito 1 – Diritto alla</i></p>	<p>Il paragrafo contiene la seguente frase:</p>

<p>detrazione fiscale [paragrafo 4 del documento]</p>	<p><i>“L’impresa committente per effetto della realizzazione degli investimenti previsti dalla norma riceve un diritto a compensare i debiti tributari ammissibili. Per l’impresa committente il diritto a compensare debiti tributari è assimilabile ad un contributo in conto impianti come definito al paragrafo 86 dell’OIC 16: “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. [omissis]”.</i></p> <p>Il Documento sembra assumere che la spesa che origina la detrazione venga sostenuta dall’impresa con riferimento ad un immobile iscritto nelle immobilizzazioni. Va, invece, valutata anche l’ipotesi che tale immobile sia un “immobile-merce”, come tale iscritto tra le “rimanenze”. Se così è, pare che l’assimilazione al “contributo in conto impianti” del diritto alla detrazione sia meno percorribile. Potrebbe essere valutato un collegamento con il par. 14 del principio OIC n. 13, che tratta dei contributi in conto esercizio ricevuti per l’acquisto di beni inclusi nelle rimanenze. In corrispondenza dovrebbe essere incrementata la casistica presente negli esempi. Ciò naturalmente nel caso in cui, analogamente a quanto sopra precisato, non dovesse essere accolta l’osservazione di carattere generale.</p>
<p>Quesito 1 – Diritto alla detrazione fiscale [paragrafo 8 del documento]</p>	<p>Nell’ambito di tale paragrafo è scritto:</p> <p><i>“Si ricorda che in sede di rilevazione iniziale, l’OIC 15 al paragrafo 41 prevede che, per tenere conto del fattore temporale, il tasso di interesse desumibile dalle condizioni contrattuali deve essere confrontato con i tassi di interesse di mercato. Considerato che potrebbe risultare eccessivamente oneroso individuare un tasso di interesse di mercato di un’operazione simile a quella in esame e che tale credito si differenzia dagli altri crediti per la mancanza di un rischio di controparte (in quanto si realizza tramite compensazione con dei debiti tributari) si può presumere che il tasso di mercato possa corrispondere al tasso di interesse desumibile dalle condizioni contrattuali (tasso di interesse implicito del credito). Pertanto, il credito tributario è iscritto in bilancio per un ammontare pari al costo sostenuto per gli investimenti previsti dalla norma, o una sua proporzione se inferiore, a seconda della norma fiscale di riferimento. All’iscrizione iniziale la società determina il tasso di interesse effettivo pari al tasso interno di rendimento che rende equivalente il valore attuale delle compensazioni future al valore di rilevazione iniziale del credito. Nel caso in cui, invece, un tasso di attualizzazione di mercato fosse desumibile, in quanto si è formato un mercato attivo di tali crediti, e questo risulti significativamente diverso da quello contrattuale, allora l’iscrizione avviene al valore attuale delle compensazioni future determinato applicando tale tasso di mercato.”.</i></p> <p>Gli esempi traducono questo concetto iscrivendo per 100 ciò che potrà essere utilizzato in detrazione per 110, assimilando il 10 all’attualizzazione. Quando il</p>

	<p>“contributo” è inferiore (ad esempio 90 per cento in relazione al c.d. bonus facciate ovvero 65 o 50 per cento nei casi relativi all’ecobonus, peraltro in entrambi i casi con recupero a 10 anni) non è chiaro (e servirebbero esempi specifici) come avvenga la prima iscrizione. Se il credito tributario nasce per “90” o “65” esso coincide esattamente con quanto (nella migliore delle ipotesi) verrà recuperato nei 10 anni successivi. Per cui dovrebbe scattare l’attualizzazione. Ma, contrariamente al 110%, non ci sono parametri di riferimento.</p>
<p><i>Modalità di applicazione</i></p>	<p>Il documento non tratta dell’informativa da riportare in nota integrativa per queste fattispecie. Posto che si potrebbe fare riferimento a quanto già presente nel principio OIC 15 (Crediti) si deve ritenere che, vista la rilevanza che in alcuni bilanci può avere questa misura fiscale, possa essere inserito un paragrafo ad hoc in questo Documento.</p>