

BONUS FISCALI: ASPETTI CONTABILI (PARTE I°)

INFORMATIVA N. 157 - 26 AGOSTO 2022

di Enrico Roat - Centro studi fiscale SEAC

In questo approfondimento ...

Si analizzano, tramite esempi, le modalità di contabilizzazione sia in capo all'impresa che esegue i lavori, sia in capo all'impresa committente, della detrazione per riqualificazione energetica. In un prossimo approfondimento, invece, verranno proposti degli esempi in relazione alla contabilizzazione del superbonus 110%.

La **maxidetrazione 110%** e le **altre detrazioni edilizie** (es. riqualificazione energetica, bonus facciate), per le quali è applicabile la disciplina della **cessione del credito/sconto in fattura** ai sensi dell'articolo 121, D.L. n. 34/2020 rappresentano per la società committente dei benefici fiscali che possono essere contabilizzati come **contributi in conto impianti**.



Come precisato infatti dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) nella **"Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali"** il beneficio fiscale:

- rappresenta una forma di realizzo assimilabile al diritto di **ricevere un pagamento da parte dello Stato** che si sostanzia di fatto, nel diritto a pagare minori imposte;
- è attivato quando il soggetto beneficiario effettua uno **specifico investimento previsto dalla norma**;
- è **commisurato al costo dell'investimento sostenuto**.

Il contributo potrà essere quindi contabilizzato:

- a **diretta riduzione dell'investimento** sostenuto;
- tramite l'**iscrizione di un risconto passivo** rilasciato a conto economico nel periodo di ammortamento dell'immobilizzazione materiale iscritta.

Di seguito si analizzano tramite esempi, le **modalità di contabilizzazione** sia in **capo all'impresa** esecutrice dei **lavori**, sia in capo al **committente, dei benefici** spettanti per opere di riqualificazione energetica nell'ipotesi di **non applicazione del costo ammortizzato**.

Si ricorda che in data 3 agosto 2021 l'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) ha pubblicato sul proprio sito internet la **"Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali"** interpretativo delle **modalità di contabilizzazione** per le imprese OIC della **maxidetrazione 110% e delle altre detrazioni edilizie**, per le quali è applicabile la disciplina della **cessione del credito/sconto in fattura** ai sensi dell'articolo 121, D.L. n. 34/2020.

Esempio: montaggio di finestre comprensive di infissi

La Edil Beta s.r.l. esegue nei confronti della Moda S.r.l. lavori di installazione e montaggio di finestre comprensive di infissi sul proprio capannone. Sull'intervento la società Moda s.r.l. può beneficiare della detrazione del 50%.

La società Edil Beta s.r.l. per i lavori svolti emette una fattura di € 50.000,00 + IVA 22%.

La società **Moda s.r.l.** può:

- beneficiare **direttamente della detrazione (caso 1)**;
- effettuare la **cessione del credito (caso 2)**;
- oppure richiedere alla società Edil Beta s.r.l. lo **sconto in fattura (caso 3)**.

Utilizzo diretto della detrazione (caso 1)

La società Edil Beta s.r.l. emetterà la seguente fattura.

Fattura ordinaria

EDIL BETA S.R.L. - P.IVA 07516911000 (IT)

Regime fiscale: RF01 Regime Ordinario

Sede: VIA ROMA, 4 - 20121 MILANO (MI - IT)

Fattura
Numero: 48 27.07.2022

Cessionario/committente
MODA S.R.L. - P.IVA 04778060584 (IT)
Sede: VIA GENOVA, 123 - 20212 MILANO (MI - IT)

Descrizione	Quantità	Prezzo unitario	Sconto/Magg.	Ritenuta	I.V.A.	Importo
1 CESSIONE E POSA IN OPERA DI SERRAMENTI IN ALLUMINIO MODELLO KY3	1,00	50.000,00			22,00%	50.000,00

Dati di riepilogo

Aliquota	Esigibilità IVA	Spese accessorie	Arrotondamento	Imponibile	Imposta
22,00%	Esigibilità immediata			50.000,00	11.000,00

TOTALE 61.000,00 (EUR)

Registrazioni contabili della Edil Beta s.r.l.

Le scritture contabili risulteranno le seguenti.

- **Rilevazione del ricavo, dell'IVA a debito e del credito verso il cliente:**

	/..../....			
SP C.II.1	Crediti v/clienti	a	Diversi		61.000,00
	CE A.1		Ricavi di vendita	50.000,00	
	SP D.12		IVA ns/debito	11.000,00	

- **Pagamento della fattura** da parte del cliente si avrà la seguente scrittura:

	/..../....			
SP C.IV.1	Banca	a	Crediti v/clienti		61.000,00

Registrazioni contabili della Moda s.r.l.

Le scritture contabili risulteranno le seguenti.

■ Realizzazione dell'intervento e pagamento del debito verso il fornitore (anno x)

		.. / .. /			
	SP D.7	Diversi	a	Debiti v/fornitori	61.000,00
SP B.II.1		Immobilizzazioni materiali			50.000,00
SP C.II. 5-bis		IVA n/s credito			11.000,00

		.. / .. /			
SP.D.7	SP.C.IV.1	Debiti v/fornitori	a	Banca c/c	61.000,00

■ Iscrizione del credito tributario (anno x):

Ipotizzando che il contributo in conto impianti venga contabilizzato a **diretta riduzione del costo del bene** le scritture contabili risulteranno le seguenti:

		.. / .. /			
SP C.II.5-bis	CE A.5	Crediti tributari	a	Contributi c/impianti	25.000,00

		.. / .. /			
CE A.5	SP B.II.1	Contributi c/impianti	a	Immobilizzazioni materiali	25.000,00

Si noti che la quota d'ammortamento civilistica sarà calcolata sull'importo di € 25.000,00 (€ 50.000,00 - € 25.000,00); tuttavia, **fiscalmente sarà ammessa in deduzione la quota calcolata su € 50.000,00** con conseguente necessità di operare la variazione in diminuzione per la differenza.

■ Utilizzo del credito tributario (anno da x + 1 a x + 10).

Il **credito tributario** pari ad € 25.000,00 sarà utilizzato in **10 rate di pari importo** (€ 25.000,00/10 = € 2.500,00) a **decorrere dall'anno successivo** a quello del sostenimento della spesa (detrazione in dichiarazione dei redditi).

Le scritture contabili, prendendo ad esempio l'anno x +1, risulteranno le seguenti:

		.. / .. /			
CE 20.a		IRES dell'esercizio	a	Diversi	6.500,00
	SP C.II.5-bis			Crediti tributari	2.500,00
	SP D.12			Debiti tributari	4.000,00

Cessione del credito (caso 2)

La società Edil Beta s.r.l. emetterà fattura identica a quella del caso 1.

Registrazioni contabili della Edil Beta s.r.l.

Le scritture contabili risulteranno le seguenti.

■ Rilevazione del ricavo, dell'IVA a debito e del credito verso il cliente:

SP C.II.1		Crediti v/clienti	a/.... Diversi		61.000,00
	CE A.1			Ricavi di vendita	50.000,00	
	SP D.12			IVA ns/debito	11.000,00	

■ Pagamento della fattura da parte del cliente si avrà la seguente scrittura:

SP C.IV.1	SP C.II.1	Banca	a/.... Crediti v/clienti		61.000,00
-----------	-----------	-------	---	--------------------------------	--	-----------

Registrazioni contabili della Moda s.r.l.

Ipotizzando che il credito tributario (€ 25.000,00) sia ceduto ad una banca per € 24.000,00 le scritture contabili risulteranno le seguenti.

■ Realizzazione dell'intervento e pagamento del debito verso il fornitore:

	SP D.7	Diversi	a	Debiti v/fornitori		61.000,00
SP B.II.1		Immobilizzazioni materiali			50.000,00	
SP C.II. 5-bis		IVA n/s credito			11.000,00	

SP.D.7	SP.C.IV.1	Debiti v/fornitori	a	Banca c/c		61.000,00
--------	-----------	--------------------	---	-----------	--	-----------

■ Iscrizione del credito tributario:

SP C.II.5-bis	CE A.5	Crediti tributari	a	Contributi c/impianti		25.000,00
---------------	--------	-------------------	---	-----------------------	--	-----------

CE A.5	SP B.II.1	Contributi c/impianti	a	Immobilizzazioni materiali		25.000,00
--------	-----------	-----------------------	---	----------------------------	--	-----------

Per quanto riguarda l'**ammortamento** si veda quanto riportato nel caso precedente.

■ Cessione del credito e rilevazione dell'onere finanziario:

	SP C.II.5-bis	Diversi	a/.... Crediti tributari		25.000,00
SP C.II.5-quater		Crediti v/banca			24.000,00	
CE C.17		Oneri finanziari			1.000,00	

■ Pagamento del credito da parte della banca:

SP C.IV.1	SP C.II.5-quater	Banca	a/.... Crediti v/banca		24.000,00
-----------	------------------	-------	---	------------------------------	--	-----------

Sconto in fattura (caso 3)

In questo caso la società Beta s.r.l. emetterà la seguente fattura.

Fattura ordinaria

EDIL BETA S.R.L. - P.IVA 07516911000 (IT)

Regime fiscale: RF01 Regime Ordinario

Sede: VIA ROMA, 4 - 20121 MILANO (MI - IT)

Fattura
Numero: 48 27.07.2022

Cessionario/committente
MODA S.R.L. - P.IVA 04778060584 (IT)

Sede: VIA GENOVA, 123 - 20212 MILANO (MI - IT)

Descrizione	Quantità	Prezzo unitario	Sconto/Magg.	Ritenuta	I.V.A.	Importo
1 CESSIONE E POSA IN OPERA DI SERRAMENTI IN ALLUMINIO MODELLO KY3 SCONTO - SCONTO IN FATTURA ARTICOLO 121, D.L. N. 34/2020	1,00	50.000,00			22,00%	50.000,00

Sconto - Maggiorazione

Tipo	Percentuale	Importo
Sconto		25.000,00

Dati di riepilogo

Aliquota	Esigibilità IVA	Spese accessorie	Arrotondamento	Imponibile	Imposta
22,00%	Esigibilità immediata			50.000,00	11.000,00

TOTALE 36.000,00 (EUR)

Registrazioni contabili della Edil Beta s.r.l.

Le scritture contabili dell'impresa risulteranno le seguenti.

■ Rilevazione del ricavo, dell'IVA a debito e del credito verso il cliente:

		.. / .. /			
SP C.II.1	Crediti v/clienti	a	Diversi		61.000,00
	CE A.1		Ricavi di vendita	50.000,00	
	SP D.12		IVA ns/debito	11.000,00	

■ Pagamento della fattura:

		.. / .. /			
SP C.IV.1	Banca	a	Crediti v/clienti		36.000,00
	SP C.II.1				

■ **Riconoscimento del credito d'imposta.**

Al momento della certezza del credito d'imposta (ovvero al momento dell'invio, da parte del cliente all'Agenzia delle entrate, del modello di "Comunicazione dell'opzione relativa agli interventi di recupero del patrimonio edilizio, efficienza energetica, rischio sismico, impianti fotovoltaici e colonnine di ricarica") verrà **ridotta** la voce **credito verso clienti** del valore pari al valore del credito d'imposta spettante (€ 25.000,00).

SP C.II.5-bis	SP C.II.1	Credito d'imposta ex art. 121, D.L. n. 34/2020	.. / .. /	a	Crediti v/clienti	25.000,00
---------------	-----------	--	-----------------	---	-------------------	-----------

- **Utilizzo del credito d'imposta** in F24 (codice tributo 7712) secondo la stessa ripartizione che sarebbe stata prevista in capo alla Moda s.r.l. ovvero in 10 quote annuali di pari importo dall'anno successivo a quello di competenza della spesa:

SP D.12	SP C.II.5-bis	Debiti tributari	.. / .. /	a	Credito d'imposta ex art. 10, D.L. n. 34/2019	2.500,00
---------	---------------	------------------	-----------------	---	---	----------

Registrazioni contabili della Moda s.r.l.

Le scritture contabili risulteranno le seguenti.

- **Realizzazione dell'intervento e pagamento del debito verso il fornitore:**

	SP D.7	Diversi	.. / .. /	a	Debiti v/fornitori	36.000,00
SP B.II.1		Immobilizzazioni materiali			25.000,00	
SP C.II. 5-bis		IVA n/s credito			11.000,00	

SP.D.7	SP.C.IV.1	Debiti v/fornitori	.. / .. /	a	Banca c/c	36.000,00
--------	-----------	--------------------	-----------------	---	-----------	-----------



Si noti che la Moda s.r.l. corrisponde alla Edil Beta s.r.l.:

- **il 100% dell'IVA** in quanto interamente detraibile (IVA a credito);
- **il 50% dell'importo dei lavori effettuati.**

Anche in questo caso, per quanto riguarda **l'ammortamento**, a livello civilistico sarà calcolato sull'importo di € 25.000,00, ma fiscalmente è ammessa in deduzione la quota calcolata su € 50.000,00 con conseguente necessità di operare la variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi per la differenza.