

## **TRATTAMENTO CONTABILE E FISCALE DELLE FATTURE PER ANTICIPI RELATIVI A LAVORI CHE DANNO DIRITTO A DETRAZIONI EDILIZIE**

### **PREMESSA**

Facendo seguito alla Vostra richiesta, con la presente formuliamo le nostre considerazioni in ordine al trattamento contabile e fiscale applicabile alle fatture per anticipi relativi a lavori che danno diritto a detrazioni edilizie.

Nel caso di specie, una srl, che svolge attività di installazione di serramenti, nel corso dell'anno 2023 (nello specifico, nei mesi tra ottobre e dicembre 2023) ha emesso e incassato alcune fatture relative alla cessione con installazione di serramenti, nelle quali è stato operato lo sconto in fattura del 75% (bonus barriere 75%, di cui all'art. 119-ter del DL 19.5.2020 n. 34, conv. L. 17.7.2020 n. 77).

Le fatture riportano la descrizione "Fattura emessa anticipatamente alla consegna dei materiali".

La consegna (con relativo documento di trasporto) e l'installazione saranno, infatti, effettuate nel 2024 (con chiusura lavori).

Si chiede come debbano essere contabilizzate le fatture (per lavori da eseguirsi nel 2024) e, in particolare, in quale periodo d'imposta i relativi ricavi concorrano a formare il reddito imponibile ai fini fiscali (nel 2023 oppure nel 2024).

Si chiede, inoltre, posto che è stata esercitata l'opzione per lo sconto in fattura, se la formazione/nascita del credito sia legata all'effettiva effettuazione dei lavori.

La presente risposta viene resa nell'assunto che sussistano tutti i requisiti per la fruizione dell'agevolazione, che la comunicazione per l'esercizio dell'opzione per lo sconto in fattura sia stata correttamente inviata all'Agenzia delle Entrate e che tutti gli altri adempimenti formali richiesti per la fruizione del bonus siano stati correttamente adempiuti.

### **IMPUTAZIONE TEMPORALE DEI RICAVI**

Secondo il documento OIC 19 (§ 29), gli anticipi ricevuti da clienti per forniture di beni e servizi non ancora effettuate devono essere rilevati tra i debiti, nella voce "D.6 - Acconti" del passivo dello Stato patrimoniale.

Per contro, il documento OIC 15 (§ 29) stabilisce che i crediti originati da ricavi per operazioni di vendita di beni sono rilevati in base al principio di competenza quando si verificano entrambe le seguenti condizioni:

- il processo produttivo dei beni è stato completato; e,
- si è verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà, assumendo quale parametro di riferimento, per il passaggio sostanziale, il trasferimento dei rischi e dei benefici.

Salvo che le condizioni degli accordi contrattuali prevedano che il trasferimento dei rischi e benefici avvenga diversamente, in caso di vendita di beni mobili, il trasferimento dei rischi e benefici si verifica con la spedizione o consegna dei beni stessi.

Il citato principio contabile è stato emendato in concomitanza con la pubblicazione del documento OIC 34, con eliminazione dei requisiti per l'iscrizione iniziale dei crediti originati da ricavi per operazioni di vendita di beni e rinvio alle indicazioni del nuovo principio contabile.

Sotto questo profilo, non si riscontrano, comunque, modifiche sostanziali.

Il documento OIC 34 stabilisce, infatti, che, per le unità elementari di contabilizzazione che rappresentano vendite di beni, i ricavi sono rilevati quando tutte le seguenti condizioni sono soddisfatte (§ 23):

- è avvenuto il trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici connessi alla vendita; e,
- l'ammontare dei ricavi può essere determinato in modo attendibile.

L'OIC ha, quindi, confermato, che i ricavi da vendita di beni sono rilevati quando avviene il trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici (*sub* "Motivazioni alla base delle decisioni assunte", § 16). Per contro, è stata aggiunta la condizione che l'ammontare dei ricavi possa essere determinato in modo attendibile ed è stata eliminata la condizione che il processo produttivo dei beni sia stato completato.

Si ricorda, peraltro, che il documento OIC 34 si applica (in linea generale) ai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dall'1.1.2024 o da data successiva (§ 43).

Tuttavia, la circ. Assonime 16.11.2023 n. 30 (*sub* "Aspetti contabili", § 6) ha affermato che le parti del principio che specificano e circoscrivono la valenza applicativa di principi generali preesistenti (come è il caso della rilevazione dei ricavi derivanti dalla vendita di beni) possono considerarsi già applicabili, quanto meno in via facoltativa, già in riferimento ai bilanci 2023<sup>1</sup>.

Tale orientamento ha trovato conferma nella risposta OIC 21.12.2023<sup>2</sup>, la quale, seppur riferita alla fattispecie delle vendite per conto di terzi, ha consentito l'applicazione delle disposizioni contenute nell'OIC 34 già ai fini della redazione dei bilanci 2023, laddove compatibili con l'attuale quadro normativo.

Ancorché non siano fornite indicazioni al riguardo, si ritiene che gli emendamenti al documento OIC 15 sopra riportati entrino in vigore in concomitanza con l'entrata in vigore del documento OIC 34.

#### **Trattamento fiscale**

Per i soggetti che adottano il principio di derivazione rafforzata, i componenti di reddito derivanti da operazioni di vendita di beni concorrono a formare il reddito imponibile nel periodo d'imposta in cui sono rilevati contabilmente, in forza del principio di derivazione rafforzata (art. 83 co. 1 del TUIR).

Con riferimento ai soggetti che non adottano il principio di derivazione rafforzata, ai sensi dell'art. 109 co. 2 lett. a) del TUIR, "*i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti ... alla data della consegna o spedizione per i beni mobili e della stipulazione dell'atto per gli immobili e per le aziende, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale*"<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Cfr. Latorraca S. "OIC 34 con applicazione facoltativa nel 2023", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 17.11.2023.

In senso analogo si è orientata la dottrina. Cfr. Sura A. "Con il nuovo OIC 34 sui ricavi colmata una lacuna dell'ordinamento contabile nazionale", *Il fisco*, 2, 2022, p. 156 ss.; Stella Monfredini P. "Le vendite con diritto di resa nell'OIC 34 e nell'IFRS 15", *Il fisco*, 5, 2022, p. 459 ss.; Roscini Vitali F. "L'unità elementare contabile debutta nei bilanci dal 2024", *Il Sole - 24 Ore*, 20.4.2023, p. 34.

<sup>2</sup> Cfr. Latorraca S. "Vendite per conto di terzi con adozione anticipata dell'OIC 34", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 29.11.2023; Redaz. "Definitivi i chiarimenti sulle vendite per conto di terzi", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 22.12.2023.

<sup>3</sup> Per approfondimenti, si veda Latorraca S. "Principio di competenza", *Schede di Aggiornamento*, 10, 2021, p. 1709 ss.

## **TRATTAMENTO CONTABILE DELLE DETRAZIONI EDILIZIE**

Il trattamento contabile delle c.d. “detrazioni edilizie”, tra cui rientra il bonus barriere 75% di cui all’art. 119-ter del DL 34/2020 convertito, si desume dal documento OIC agosto 2021.

In base alle indicazioni ivi contenute, qualora il contribuente opti, in luogo della fruizione diretta del beneficio fiscale, per un contributo di pari ammontare, sotto forma di sconto sul corrispettivo *ex art.* 121 del DL 34/2020 convertito, il fornitore che concede lo sconto in fattura al cliente rileva, in contropartita al ricavo (§ 13 e 20.b):

- un credito corrispondente all’ammontare che sarà erogato tramite disponibilità liquide;
- un credito che, “*al verificarsi dei presupposti previsti dalla normativa di riferimento per il riconoscimento dello sconto in fattura*”, è iscritto nella voce “C.II.5-bis - Crediti tributari” dello Stato patrimoniale.

In applicazione del documento OIC 15 (§ 31), secondo cui “*i crediti incassabili con un’attività diversa dalle disponibilità liquide sono valutati al valore corrente realizzabile di mercato di tali attività*”, il credito tributario è rilevato al valore di mercato (che è desumibile dalle offerte commerciali di acquisto dei crediti formulate dai principali gruppi bancari) del bonus fiscale che sarà ricevuto per effetto dello sconto in fattura (§ 13 e 20.b)<sup>4</sup>.

Il credito è, quindi, iscritto ad un valore inferiore rispetto allo sconto applicato e, conseguentemente, i ricavi di vendita sono iscritti ad un valore inferiore rispetto al corrispettivo risultante dalla fattura<sup>5</sup>.

Negli esercizi in cui il credito tributario è utilizzato in compensazione, la differenza tra il (maggiore) valore nominale del credito di imposta utilizzato in compensazione e il (minore) valore di iscrizione in bilancio è rilevata a Conto economico tra i proventi finanziari.

Per le società che redigono il bilancio in forma ordinaria, che valutano il credito tributario con il criterio del costo ammortizzato, il provento finanziario è determinato applicando il tasso di interesse effettivo calcolato al momento della rilevazione iniziale del credito (documento OIC agosto 2021, § 10) e, quindi, non ha importo costante.

Per le società che redigono il bilancio abbreviato e le micro imprese, che non applicano il criterio del costo ammortizzato, il provento finanziario è costante (§ 20.d).

Il fornitore che concede lo sconto in fattura al cliente deve, poi, riportare in Nota integrativa le informazioni sui criteri applicati nella valutazione dei crediti previste dal documento OIC 15 (§ 21).

## **INDIVIDUAZIONE DEL MOMENTO DI RILEVAZIONE DEL CREDITO TRIBUTARIO**

Come evidenziato, il documento OIC agosto 2021 precisa che il fornitore che concede lo sconto in fattura al cliente rileva il credito tributario “*al verificarsi dei presupposti previsti dalla normativa di riferimento per il riconoscimento dello sconto in fattura*” (§ 13 e 20.b).

Avuto riguardo, invece, all’impresa committente (che, in contropartita al credito tributario rileva un contributo, in conto impianti oppure in conto esercizio, a seconda che gli interventi siano realizzati su beni iscritti tra le immobilizzazioni oppure tra le rimanenze di magazzino),

<sup>4</sup> Quello riportato è il trattamento contabile principale previsto dal documento OIC agosto 2021. Nel caso in cui non sia desumibile il valore di mercato, il credito tributario è rilevato al costo sostenuto per il suo acquisto, che nella circostanza è pari all’ammontare dello sconto in fattura concesso così come risultante dalla fattura (§ 13 e 20.b). Tale ipotesi risulta, allo stato attuale, residuale, in quanto si è formato un mercato attivo dei crediti in esame.

<sup>5</sup> Per alcuni esempi di scritture contabili si veda la procedura pratica n. 52 del 25.10.2021, a cura di Latorraca S.

viene stabilito che, ove le agevolazioni in esame siano fruite mediante scomputo dall'imposta lorda in sede di dichiarazione dei redditi, il credito tributario è iscritto in bilancio *“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”* (§ 5).

Si ritiene che tale indicazione possa essere riferita anche al caso in cui le agevolazioni siano fruite nella forma opzionale dello sconto sul corrispettivo, ancorché, ove l'opzione sia contestuale alla stipula del contratto con il fornitore, l'impresa committente, a prescindere dal fatto che gli interventi siano realizzati su beni iscritti tra le immobilizzazioni oppure su beni iscritti tra le rimanenze di magazzino, non rileva alcun credito tributario.

L'operazione in esame dovrebbe, quindi, essere contabilizzata nel momento in cui sorge il diritto alla fruizione del bonus, ovvero nel momento in cui le spese detraibili si considerano sostenute (al ricorrere, lo si ribadisce, di tutte le altre condizioni richieste per poter fruire dello specifico bonus fiscale, che non sono oggetto di approfondimento nel presente parere).

Ai fini della corretta fruizione dei bonus edilizi, per l'individuazione del momento di sostenimento delle spese detraibili, occorre fare riferimento, per i soggetti non titolari di reddito d'impresa, al criterio di cassa<sup>6</sup>.

Conseguentemente, ove le spese siano sostenute da soggetti non titolari di reddito d'impresa, rileva *“il momento in cui avviene il pagamento della spesa”*, mentre sono irrilevanti *“il momento di avvio, di effettuazione o di ultimazione degli interventi”*<sup>7</sup>.

In particolare, nei casi (come quello oggetto del quesito sottopostoci) in cui sia esercitata l'opzione per lo sconto sul corrispettivo e tale sconto venga applicato a fronte di uno dei bonus edilizi che prevedono percentuali di detraibilità delle spese inferiori al 100%, *“l'intera spesa (ivi compresa la parte coperta dallo sconto) si considera «pagata per cassa» quando avviene il pagamento della parte del corrispettivo non coperta dallo sconto”*<sup>8</sup>.

Per completezza di argomento, in quanto tale ipotesi non sembra pertinente rispetto al caso che costituisce oggetto del quesito sottopostoci, si evidenzia che, per l'individuazione del momento di sostenimento delle spese detraibili, occorre, invece, fare riferimento, per i soggetti titolari di reddito d'impresa, al criterio di competenza.

Pertanto, ove le spese siano sostenute da soggetti titolari di reddito d'impresa, *“ciò che rileva ... non è il momento in cui avviene il pagamento della spesa ..., bensì quello in cui le spese si considerano sostenute ai fini della determinazione del reddito di impresa”*<sup>9</sup>.

Secondo la prassi dell'Agenzia delle Entrate, l'individuazione del momento in cui le spese che possono dare titolo a fruire di bonus edilizi possono considerarsi sostenute dovrebbe seguire, in tutti i casi (e, quindi, anche per i soggetti che adottano il principio di derivazione rafforzata), le regole di cui all'art. 109 co. 2 del TUIR, con la conseguente rilevanza:

- per le cessioni di beni, della *“data della consegna o spedizione per i beni mobili e della stipulazione dell'atto per gli immobili e per le aziende”* ovvero, se diversa e successiva, della *“data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà”*;

<sup>6</sup> Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 25.6.2021 n. 7 (p. 428), 14.2.2020 n. 2 (§ 4.2) e 8.8.2020 n. 24 (§ 4). Per approfondimenti si veda Zanetti E. “I profili disciplinari comuni delle detrazioni «edilizie»”, in Zanetti E., Zeni A. “Il superbonus e gli altri bonus edilizi”, Quaderni Eutekne, 170, 2023, p. 94.

<sup>7</sup> Cfr. Zanetti E. “I profili disciplinari comuni delle detrazioni «edilizie»”, in Zanetti E., Zeni A. “Il superbonus e gli altri bonus edilizi”, Quaderni Eutekne, 170, 2023, p. 96.

<sup>8</sup> Cfr. Zanetti E. “Le opzioni di sconto sul corrispettivo e cessione”, in Zanetti E., Zeni A. “Il superbonus e gli altri bonus edilizi”, Quaderni Eutekne, 170, 2023, p. 680.

<sup>9</sup> Cfr. Zanetti E. “I profili disciplinari comuni delle detrazioni «edilizie»”, in Zanetti E., Zeni A. “Il superbonus e gli altri bonus edilizi”, Quaderni Eutekne, 170, 2023, p. 97.

- per le prestazioni di servizi di risultato (cioè quelli diversi dai servizi continuativi o di durata), della “*data in cui le prestazioni sono ultimate*”.

Peraltro, l’Amministrazione finanziaria e la giurisprudenza di legittimità hanno chiarito che, per le prestazioni di servizi rese in forza di contratti di appalto, occorre fare riferimento alla data di accettazione, senza riserve, dell’opera compiuta, ovvero, in caso di stati avanzamento lavori (SAL), alla data di accettazione definitiva degli stessi<sup>10</sup> (risulta, per contro, irrilevante la liquidazione soltanto provvisoria dei SAL).

Pare appena il caso di ricordare che, secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità<sup>11</sup>, ai fini dell’individuazione del periodo d’imposta di competenza, non assume rilievo l’esercizio in cui viene emessa o perviene la fattura.

Conseguentemente, si ritiene che “*un committente, che agisce nell’esercizio di impresa e che voglia dunque fruire (anche mediante esercizio per una delle opzioni di cui all’art. 121 del DL 34/2020) di uno dei vigenti bonus edilizi, relativamente a spese sostenute per l’acquisizione di servizi resi in forza di contratti di appalto, prima dell’ultimazione di tali prestazioni, è dunque vincolato al fatto che le spese siano riferibili a un SAL formalmente liquidato dall’appaltatore e accettato in via definitiva dal committente medesimo*”<sup>12</sup>.

## CONCLUSIONI

Alla luce di quanto riportato, si ritiene che, nel caso di specie, i ricavi derivanti dalla vendita dei serramenti non possano essere rilevati nell’esercizio 2023, ma debbano essere contabilizzati nel 2024, in cui sono eseguiti i lavori e risulta, quindi, avvenuto il trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici connessi alla vendita.

Per quanto attiene, invece, al credito tributario, sembrerebbe corretto procedere alla rilevazione al momento di pagamento della parte del corrispettivo non coperta dallo sconto (momento in cui, nel caso di spese sostenute da soggetti non titolari di reddito d’impresa che esercitano l’opzione per lo sconto sul corrispettivo, le spese detraibili si considerano sostenute ai fini della corretta fruizione dei bonus edilizi) e, quindi, nell’esercizio 2023.

In sostanza, il corretto trattamento contabile della fattispecie in esame sembra il seguente (per semplicità, si omettono gli aspetti IVA):

- al momento dell’incasso dell’anticipo (2023), la società dovrebbe rilevare, in dare, l’entrata di banca e il credito tributario e, in avere, un debito per anticipi (voce “D.6 - Acconti” del passivo dello Stato patrimoniale);
- nel momento in cui i serramenti sono installati (2024), la società dovrebbe rilevare i ricavi derivanti dalla vendita e stornare, in contropartita, il debito.

I ricavi dovrebbero conseguentemente concorrere a formare il reddito imponibile nel periodo d’imposta 2024.

Resta fermo che, in conseguenza della rilevazione del credito tributario ad un valore inferiore rispetto allo sconto applicato, il debito per anticipi e i ricavi di vendita dovrebbero essere iscritti ad un valore inferiore rispetto al corrispettivo risultante dalla fattura.

<sup>10</sup> Cfr. ris. Agenzia delle Entrate 22.10.2009 n. 260; circ. Agenzia delle Entrate 27.10.2009 n. 44; ris. Agenzia delle Entrate 5.11.2010 n. 117; in giurisprudenza, su tutte, Cass. 29.3.96 n. 2928 e Cass. 18.12.2009 n. 26664.

<sup>11</sup> Cfr. da ultimo Cass. 21.3.2018 n. 7032, Cass. 12.7.2018 n. 18401 e Cass. 24.7.2018 n. 19589.

<sup>12</sup> Cfr. Zanetti E “I profili disciplinari comuni delle detrazioni «edilizie»”, in Zanetti E., Zeni A. “Il superbonus e gli altri bonus edilizi”, Quaderni Eutekne, 170, 2023, p. 101.

Eutekne per la professione

La presente risposta si basa sul presupposto che i requisiti per la fruizione dell'agevolazione siano rispettati, che la comunicazione per l'esercizio dell'opzione per lo sconto in fattura sia stata correttamente inviata all'Agenzia delle Entrate e che tutti gli altri adempimenti formali richiesti per la fruizione del bonus siano stati correttamente adempiuti.

Torino, 12 febbraio 2024

Eutekne per la professione

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'G. Mela', written in a cursive style.