

**ASSOCIAZIONE ITALIANA DOTTORI COMMERCIALISTI
ED ESPERTI CONTABILI**

**COMMISSIONE NORME DI COMPORTAMENTO E DI COMUNE
INTERPRETAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA**

*** **

NORMA DI COMPORTAMENTO N. 224

**RILEVANZA FISCALE DELLE DETRAZIONI
EDILIZIE ED ENERGETICHE**

MASSIMA

Le detrazioni d'imposta concesse all'impresa che sostiene spese per interventi di ristrutturazione, efficientamento energetico e ammodernamento di beni immobili sono escluse dalla base imponibile delle imposte dirette.

Ai fini fiscali, è irrilevante 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.

*** **

Il Legislatore ha inteso incentivare la realizzazione di investimenti che si sostanziano, in generale, in opere di ristrutturazione, di efficientamento energetico e di ammodernamento del patrimonio edilizio italiano attribuendo un beneficio fiscale al committente che sostiene le relative spese.

Tale beneficio, diversamente regolato e determinato a seconda della tipologia di opere e della disciplina *ratione temporis* vigente, ha trovato concreta attuazione nella forma del riconoscimento di una “detrazione d'imposta” in relazione agli oneri sostenuti¹, strettamente correlata al sussistere di specifici presupposti qualificanti in modo particolare la tipologia di interventi eseguiti, la natura delle spese sostenute e degli immobili, o porzioni di essi, che ne beneficiano.

Come gli oneri deducibili, le “detrazioni d'imposta” concesse in relazione agli oneri sostenuti, incidono sulla determinazione delle imposte dovute dal contribuente, ma si differenziano dai primi nel loro meccanismo applicativo, in quanto sono sottratte dall'imposta lorda dovuta, anziché dall'imponibile.

L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), nella Comunicazione del 3 agosto 2021², ai fini della rappresentazione contabile della fattispecie per i soggetti *OIC Adopter*, ha inteso qualificare il beneficio fiscale in analisi quale “credito tributario”, sotto il profilo patrimoniale, e quale “contributo”, sotto il profilo economico (al riguardo, corre l'obbligo di precisare che *il focus* della presente Massima, non è quello di vagliare il grado di condivisione di tale posizione espressa dall'OIC³, né di esaminare la casistica in cui tale interpretazione risulti in concreto applicabile, bensì quello di valutare quali siano le conseguenze fiscali dell'iscrizione della detrazione d'imposta in oggetto nel caso l'impresa aderisca alla citata posizione di ordine meramente contabile).

Nei casi in cui l'oggetto delle opere sia un bene strumentale classificato dall'impresa fra le Immobilizzazioni materiali, sono state identificate due modalità tecniche alternative per la rappresentazione contabile del

¹ La qualifica in termini di detrazione d'imposta non muta anche nel regime del reddito d'impresa, come confermato dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n. 34 del 25 giugno 2020.

² “Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali”, OIC 3 agosto 2021.

³ Vi è chi ritiene che la classificazione contabile delle detrazioni in parola andrebbe più opportunamente posta a diretta riduzione delle imposte correnti classificate nella voce 20 del Conto Economico.

beneficio fiscale in capo all'impresa committente delle opere che sostiene le relative spese: a) il metodo diretto, che prevede l'imputazione del beneficio a riduzione del costo dell'investimento, determinando di conseguenza la diretta riduzione delle future quote di ammortamento economico; b) il metodo indiretto, che si concretizza mediante la tecnica del risconto passivo con l'imputazione al conto economico del contributo secondo la medesima scansione temporale dell'ammortamento delle spese capitalizzate.

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

Pertanto, nel caso del bene strumentale con rappresentazione contabile del beneficio fiscale secondo il metodo diretto, come pure nel caso del bene merce, il valore contabile del bene è espresso direttamente al netto del beneficio fiscale (i.e. la detrazione d'imposta, nella sua qualificazione fiscale; il contributo, nella qualificazione contabile OIC), con la conseguenza che: i) nel primo caso, sono determinate e imputate nei conti economici degli esercizi successivi delle quote di ammortamento corrispondentemente diminuite, poiché calcolate su di una base di costo ridotta del valore della detrazione d'imposta; ii) nel secondo caso, ossia in presenza di un bene merce, all'atto della sua cessione il prezzo di vendita si correla a un valore contabile del bene inferiore in quanto espresso al netto del valore della detrazione d'imposta.

La classificazione e qualificazione contabile del beneficio fiscale *de quo*, così come indicata dall'OIC, non ne muta, tuttavia, la natura tributaria di "detrazione d'imposta" collegata al sostenimento di specifici oneri alla cui incentivazione la stessa è preordinata⁴; ne è un esempio il fatto che, diversamente dai crediti tributari veri e propri, la "detrazione d'imposta" maturata e conservata in proprio dall'impresa committente delle opere potrà essere fruita in ciascun periodo d'imposta, solo se, e nella misura in cui, l'imposta sul reddito (IRES) lorda risulterà di ammontare sufficientemente capiente. L'eventuale eccedenza sarà infatti perduta, non avendo appunto natura di eccedenza d'imposta riportabile agli esercizi seguenti, sicché in tale circostanza il corrispondente "contributo", nella sua accezione contabile, non sarà stato definitivamente fruito dall'impresa.

Concretizzandosi in una riduzione dell'imposta alla quale afferisce, la "detrazione d'imposta" ha la stessa natura dell'imposta che viene ridotta. Da ciò deriva, linearmente, l'irrelevanza fiscale della detrazione rispetto alla determinazione della stessa imposta (i.e. detrazione IRES correlata alla determinazione della base imponibile IRES). Trattandosi di una rettifica di un'imposta indeducibile ai fini delle imposte sui redditi ai sensi dell'articolo 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. Né l'attrazione nel campo di applicazione delle imposte di una posta fiscalmente irrilevante può essere conseguenza della sua qualificazione e classificazione sul piano contabile. In altre parole, la qualificazione contabile in termini di contributo adottata dall'OIC non comporta alcuna mutazione della natura fiscale di detrazione d'imposta, che rimane quella di rettifica delle imposte sui redditi (e ciò prescinde dal fatto, seppure rilevante, che una simile mutazione, quando fosse ammissibile, avrebbe l'effetto asistemático di rendere imponibile una detrazione d'imposta e, in ultima analisi, di ridimensionare la stessa entità dell'agevolazione introdotta dal Legislatore⁵).

Dall'irrelevanza fiscale ai fini dell'imposta sul reddito, deriva poi l'irrelevanza fiscale anche ai fini IRAP, ai sensi dell'articolo 5, comma 3, del D.Lgs. 15.12.1997, n. 446, il quale dispone che non concorrono alla formazione del valore della produzione i contributi "correlati a costi indeducibili".

⁴ Conferma questa interpretazione anche quanto indicato dalla risposta ad interpello n. 901-45/2020 della Direzione Regionale del Piemonte nella parte in cui si afferma che, sebbene non compete all'Agenzia delle Entrate fornire indicazioni circa le modalità di contabilizzazione della detrazione in questione, "(...) si ricorda che per "detrazione d'imposta" si intende una somma che è possibile sottrarre da un'imposta (lorda) per ridurne legalmente l'ammontare, determinando così l'imposta netta", rinviando poi al Principio contabile OIC 25 per ogni maggiore dettaglio.

⁵ Seppure in un contesto diverso da quello del reddito d'impresa, considerazioni simili sono state compiute dalla stessa Agenzia delle Entrate nella Risposta ad interpello n. 204-2021 in cui si legge testualmente: "(...) Risulta, altresì, irrilevante che per le predette spese l'Istante eserciti l'opzione per il cd. sconto in fattura, trattandosi di una modalità alternativa alla fruizione diretta della detrazione. D'altra parte, una diversa interpretazione determinerebbe de facto una tassazione del beneficio derivante dalla fruizione della detrazione fiscale - ancorché fruito sottoforma di sconto in fattura - mediante la tassazione di una maggiore plusvalenza ex articolo 68, comma 1, del TUIR."

In conclusione, a prescindere dalla classificazione e qualificazione contabile, come pure dalla tecnica adottata per la rilevazione nelle scritture contabili, o dall'utilizzo dell'agevolazione in parola, la "detrazione d'imposta" non produce effetti sul valore "fiscale" delle spese a cui essa è correlata, né sul valore fiscale del bene al quale le spese si riferiscono.

Pertanto:

a) in caso di bene strumentale classificato fra le Immobilizzazioni materiali, e di rilevazione contabile della "detrazione d'imposta" mediante il metodo diretto, il valore fiscale del bene divergerà (in aumento) dal valore contabile dello stesso, per un ammontare corrispondente esattamente al valore della "detrazione d'imposta" imputata a diretta diminuzione del valore contabile del bene. L'impresa ha diritto di eseguire in ciascun periodo d'imposta di ammortamento del bene una variazione in diminuzione dell'imponibile ai fini delle imposte sul reddito determinata in misura pari al prodotto della differenza contabile-fiscale anzidetta per il coefficiente di ammortamento adottato dall'impresa (e comunque nel limite massimo di quello fiscalmente consentito ai sensi del DM 31 dicembre 1988). In caso di dismissione del bene prima della conclusione del piano di ammortamento, la residua differenza contabile-fiscale si riflette nello stesso periodo d'imposta mediante una variazione in diminuzione dell'imponibile delle imposte sul reddito del periodo. In questa circostanza, emergendo un disallineamento fra il valore contabile (espresso al netto del valore del contributo rappresentato dalla "detrazione d'imposta") e il valore fiscale (computato, come detto, al lordo di tale ammontare) del bene, occorrerà darne evidenza mediante la compilazione del Quadro RV della propria Dichiarazione dei redditi (causale 5);

b) in caso di bene strumentale classificato fra le Immobilizzazioni materiali, e di rilevazione contabile della "detrazione d'imposta" mediante il metodo indiretto, il valore fiscale del bene corrisponde al valore contabile dello stesso, con la conseguenza che non si determinano – con riguardo a tale aspetto - differenze circa la quota di ammortamento contabile e quella fiscalmente deducibile in ciascun periodo d'imposta. L'impresa avrà perciò titolo per effettuare, in ciascun periodo d'imposta, una variazione in diminuzione dell'imponibile ai fini delle imposte sul reddito determinata in misura pari alla quota di "detrazione d'imposta" iscritta fra i proventi (alla voce A.5 del conto economico) in corrispondenza della riduzione del risconto passivo pluriennale. In caso di dismissione del bene prima della conclusione del piano di ammortamento, il residuo importo del risconto passivo che sarà rilevato per intero quale provento nel conto economico dell'esercizio, darà titolo all'impresa di effettuare una corrispondente variazione in diminuzione dell'imponibile delle imposte sul reddito;

c) in caso di bene merce, il valore fiscale del bene diverge (in aumento) dal valore contabile dello stesso, per un ammontare esattamente corrispondente al valore della "detrazione d'imposta" imputata a diretta diminuzione del valore contabile del bene. All'atto della dismissione del bene, l'impresa effettuerà una corrispondente variazione in diminuzione dell'imponibile delle imposte sul reddito⁶.

⁶ Depone a favore di questa interpretazione la Risposta n. 204-2021 fornita dall'Agenzia delle Entrate in materia di Irpef e di determinazione della plusvalenza imponibile realizzata da una persona fisica ai sensi dell'articolo 68, comma 1, del Tuir.