

Risposta n. 581/2022

OGGETTO: "Superbonus" – Applicazione "sconto in fattura" – articolo 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

Si premette che l'interpello in esame è stato presentato in via congiunta dai signori *ALFA* e *BETA* (di seguito istanti) - proprietari di un immobile costituente un edificio unifamiliare situato nel comune di [...] - al fine di avere chiarimenti in merito all'applicazione dell'articolo 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77.

In sintesi, gli istanti rappresentano di aver «*affidato alla società [GAMMA] [N.d.r. (di seguito anche prestatore)] l'esecuzione di interventi finalizzati al miglioramento dell'efficientamento energetico dell'unità immobiliare. (...) la tipologia di interventi è quella prevista dall'art. 119 del D.L. 19 maggio 2020 n. 34, a fronte dei quali è*

riconosciuto il diritto alla detrazione fiscale pari al 110% delle spese sostenute per gli interventi di cui all'art. 14 del D.L. 4 giugno 2013, n. 63. (...) Nel momento del conferimento dell'incarico per l'esecuzione dei lavori, le parti hanno convenuto, il pagamento del corrispettivo mediante il c.d. "sconto in fattura", previsto dall'art. 121 del D.L. 34/2020».

Al tal proposito, riferiscono che «*in data 29 dicembre 2021, [N.d.r. il prestatore] - a fronte dell'esecuzione di una parte dei lavori - emetteva la fattura (a titolo di acconto) n. [...], dell'importo di euro [...], comprensivi di IVA. Nella fattura, [N.d.r. il prestatore] riportava nella sezione "note" la dicitura "sconto in fattura ex art. 121 del DL 34/2020 e ss. per cessione del credito da committente". L'importo dovuto (...) in forza della prefata fattura era pertanto indicato come pari a zero, come effetto dell'applicazione dello sconto. (...) nel mese di aprile 2022, al momento della predisposizione del visto di conformità - quale elemento fattuale indispensabile per poter esercitare l'opzione dello sconto in fattura in relazione ad una fattura emessa nel 2021, (...) - il Professionista incaricato [N.d.r. dal prestatore] si avvedeva della mancanza dell'asseverazione attestante il rispetto dei requisiti previsti dai decreti di cui al comma 3-ter dell'articolo 14 del decreto-legge n. 63 del 2013. Conseguentemente, il professionista si trovava nell'impossibilità di rilasciare il visto di conformità (...), a seguito di confronto tra [N.d.r. il prestatore] ed il Tecnico incaricato per asseverare il rispetto dei "requisiti previsti dai decreti di cui al comma 3-ter dell'articolo 14 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, (...), e la corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati", è emersa la determinazione, a seguito delle incertezze interpretative in relazione ad una normativa fiscale oggetto di numerose*

modifiche ed integrazioni, di voler rilasciare l'asseverazione solamente a conclusione dei lavori. I lavori (...) sono stati conclusi nel giugno del 2022, con successivo rilascio dell'asseverazione (...) in data 24 giugno 2022».

Pertanto, emerge che il prestatore ha erroneamente emesso la fattura n. [...] del 29 dicembre 2021, indicando l'applicazione dello sconto in fattura, nonostante non fossero ancora maturati i presupposti che consentissero agli istanti il valido esercizio della relativa opzione.

Tutto ciò premesso, gli istanti - dopo aver rilevato che, *«atteso il mancato invio della "Comunicazione" entro il termine del 29 aprile 2022 per oggettiva assenza di un presupposto fattuale richiesto dalla normativa, la fattispecie tributaria (...) dello sconto in fattura non pare perfezionata, rendendo l'opzione priva di effetti giuridici in quanto "inefficacie nei confronti dell'Agenzia delle Entrate" (...)»* - chiedono quali strumenti *«sono previsti per disciplinare e/o "sanare" la specifica (...) fattispecie prospettata».*

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, gli istanti prospettano tre possibili soluzioni.

a) *«[N.d.r. il prestatore è legittimato] ad emettere una nota di variazione in diminuzione, con la quale annullare la fattura del 29 dicembre 2021, n. [...] e così ad emettere oggi, dopo il rilascio dell'asseverazione da parte del Tecnico, una nuova fattura, riportante sempre l'applicazione dello sconto ex art. 121 del D.L. 34/2020, in modo da consentire ai Signori ALFA e BETA di poter esercitare la relativa opzione».*

b) *«in merito ai presupposti per l'emissione della nota di credito, (...) l'indicazione dello sconto in fattura (ove non fosse ritenuta corretta la soluzione interpretativa sopra*

prospettata), potrebbe altresì integrare un mero errore formale commesso in sede di fatturazione, avendo [N.d.r. il prestatore] fatto riferimento ad una peculiare modalità di assolvimento del corrispettivo - lo sconto ex art. 121 del D.L. 34/2020 - tuttavia non applicabile nel caso concreto per assenza dei presupposti fattuali. (...), in questa prospettiva parrebbe comunque possibile per [N.d.r. il prestatore] "correggere" la fattura emessa, "espungendo" dalla stessa l'erronea indicazione dello sconto in fattura, (...).

Dal punto di vista procedurale, [N.d.r. il prestatore] dovrebbe emettere una nota di variazione in diminuzione ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. 633/1972 e procedere poi all'emissione della fattura corretta. (...) In tal caso, si ritiene che gli Istanti - dopo aver versato, nell'anno 2022, l'importo recato dalla "nuova" fattura priva dello sconto - avrebbero diritto ad accedere all'agevolazione fiscale del c.d. Superbonus 110% e ad optare per la cessione di un credito di pari ammontare, in favore [N.d.r. del prestatore], ovvero di un soggetto terzo».

c) «nell'ipotesi in cui l'interpretazione dell'art. 26 del D.P.R. 633/1972 (...) dovesse risultare ostativa alle soluzioni prospettate, (...) chiedono conferma (...) di poter in ogni caso procedere con il pagamento, nell'anno 2022, dell'ammontare del corrispettivo pattuito, con l'effetto fiscale di aver quindi diritto a maturare la detrazione e ad optare per la cessione del credito di imposta in favore [N.d.r. del prestatore] (o di un soggetto terzo), previo tempestivo esercizio della relativa opzione. (...) Ciò in quanto:

- lo sconto in fattura ex art. 121 del D.L. 34/2020 risulta completamente privo di effetti, nell'ipotesi in cui manchi, come nel caso di specie, la comunicazione all'Agenzia delle Entrate, circa l'esercizio della relativa opzione;

- conseguentemente, rimarrebbe aperta (...) l'unica soluzione del pagamento.

(...) l'anno di sostenimento della spesa sarebbe il 2022 (in quanto periodo temporale in cui verrebbe effettuato il pagamento) e che la spesa risulterebbe agevolabile ove sostenuta entro il 31 dicembre 2022 (essendo intervenuta la conclusione dei lavori prima del 30 settembre 2022, con conseguente integrazione della condizione posta dall'art. 119, comma 8-bis del D.L. 34/2020)».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si evidenzia che il parere della scrivente viene reso unicamente sulla fattispecie concreta così come descritta dagli istanti, senza dunque entrare nel merito della verifica della effettiva sussistenza dei requisiti per la fruizione delle detrazioni per gli interventi eseguiti.

Al riguardo, si rammenta che qualora in sede di attività di controllo dovessero emergere fatti e circostanze idonei a modificare lo scenario sopra descritto, il presente parere non esplicherebbe alcuna efficacia.

L'articolo 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (decreto "Rilancio"), convertito con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, e successivamente modificato dalla legge 30 dicembre 2020, n. 178 ("Legge di Bilancio 2021"), nonché dall'articolo 1, comma 3, del decreto-legge 6 maggio 2021, n. 59 (convertito, con modificazioni, dalla legge 1° luglio 2021, n. 101), dall'articolo 33, comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2021, n. 77 (convertito, con modificazioni, dalla legge 29 luglio 2021, n. 108), dal comma 28 della legge 30 dicembre 2021, n. 234 ("Legge di Bilancio 2022"), e, da ultimo dall'articolo 9 del decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176 dispone che, *«La detrazione di cui all'articolo 14 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, (...), si*

applica nella misura del 110 per cento per le spese documentate e rimaste a carico del contribuente, sostenute dal 1° luglio 2020 fino al 30 giugno 2022, da ripartire tra gli aventi diritto in cinque quote annuali di pari importo e in quattro quote annuali di pari importo per la parte di spesa sostenuta dal 1° gennaio 2022 (...)».

Il successivo comma 8-bis, secondo periodo, stabilisce che, *«Per gli interventi effettuati su unità immobiliari dalle persone fisiche di cui al comma 9, lettera b), la detrazione del 110 per cento spetta anche per le spese sostenute entro il 31 marzo 2023, a condizione che alla data del 30 settembre 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 30 per cento dell'intervento complessivo, nel cui computo possono essere compresi anche i lavori non agevolati ai sensi del presente articolo»*.

In altre parole, la disposizione in commento disciplina la detrazione, nella misura del 110 per cento (c.d. "Superbonus"), delle spese sostenute dal 1° luglio 2020 per l'esecuzione di specifici interventi finalizzati all'efficienza energetica (ivi inclusa l'installazione di impianti fotovoltaici e delle infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici), nonché al consolidamento statico o alla riduzione del rischio sismico degli edifici.

Le nuove disposizioni si affiancano a quelle già vigenti che regolano le detrazioni spettanti per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici (c.d. "ecobonus"), nonché per quelli di recupero del patrimonio edilizio, che includono quelli antisismici (cd. "sismabonus"), disciplinate, rispettivamente, dagli articoli 14 e 16 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63. Pertanto, come chiarito più volte dall'Agenzia delle entrate (cfr., *ex multis*, la Circolare n. 30/E del 22 dicembre 2020), alla detrazione del 110%, che non costituisce una nuova agevolazione, bensì un incremento, per determinati interventi e in

presenza di specifici requisiti, delle detrazioni già esistenti, sono applicabili i principi che regolano queste ultime, principi che sono mutuati da quelli che governano l'originaria detrazione per il recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-*bis* del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito TUIR).

Come precisato al paragrafo 1.2 della Circolare n. 24/E dell'8 agosto 2020, anche per poter beneficiare della detrazione c.d. "Superbonus" è necessario sia che il soggetto interessato possa far valere un titolo idoneo di possesso o detenzione sull'immobile oggetto dei lavori, sia che al medesimo faccia capo l'effettivo sostenimento delle spese con riferimento alle quali è richiesta l'agevolazione.

Al riguardo, come chiarito più volte dall'Amministrazione finanziaria, (cfr., *ex plurimis*, paragrafo 4 della circolare n. 57 del 24 febbraio 1998, paragrafo 5 della circolare n. 121 dell'11 maggio 1998, paragrafo 6 della circolare n. 188 del 16 luglio 1998 e circolare n. 7/E del 25 giugno 2021), ai fini dell'imputazione delle spese per le ristrutturazioni edilizie, le relative disposizioni fanno espresso riferimento *«alle spese sostenute e, quindi, al criterio di cassa, nel senso che occorre avere riguardo al loro effettivo pagamento. Il momento del pagamento può anche cadere in un periodo d'imposta diverso, antecedente o successivo, a quello in cui sono completati i lavori o è emessa la fattura»*.

Per le spese sostenute per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-*bis*, comma 1, lett. a) e b), del TUIR e di installazione di impianti fotovoltaici indicati nella successiva lett. h), compresi quelli che danno diritto al "Superbonus", i beneficiari della detrazione possono optare - ai sensi dell'articolo 121

del decreto-legge n. 34 del 2020 - in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, per un contributo sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi e da quest'ultimo recuperato sotto forma di credito d'imposta, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti, ivi inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari (cd. "sconto in fattura"). In alternativa, i contribuenti possono decidere per la cessione del credito d'imposta - di importo corrispondente alla detrazione - ad altri soggetti, ivi compresi istituti di credito ed intermediari finanziari.

Anche nel caso di opzione per l'utilizzo dell'agevolazione nella forma dello "sconto in fattura" o della "cessione del credito", ai fini della imputazione delle spese occorre fare riferimento alle spese sostenute, ovvero a quelle effettivamente pagate.

Affinché l'opzione per lo "sconto in fattura" o per la "cessione del credito" risulti perfezionata, il comma 1-*ter* del citato articolo 121 stabilisce che il contribuente deve richiedere il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione e l'asseverazione circa la congruità delle spese sostenute.

Inoltre, l'opzione per lo "sconto in fattura" deve risultare espressamente nella fattura che documenta le spese "scontate" (Cfr. punto 3.1 del provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 35873 del 3 febbraio 2022), mentre entrambe le opzioni devono altresì essere comunicate telematicamente all'Agenzia delle entrate entro il 16 marzo dell'anno successivo a quello di sostenimento delle spese che danno diritto alla detrazione (termine posticipato al 29 aprile per l'anno 2022).

Al riguardo, è espressamente previsto che il mancato, intempestivo o irregolare invio della comunicazione rende l'opzione inefficace nei confronti dell'Amministrazione finanziaria (Cfr. punto 4.9 del citato provvedimento prot. n. 35873/2022). In altre parole, *«l'opzione è inefficace nei confronti dell'Agenzia se non è stata comunicata nei termini e con le modalità descritte»* (Cfr. 33/E del 6 ottobre 2022).

Ciò posto - con riferimento alla problematica sottoposta dagli istanti e alle soluzioni sub a) e sub b) prospettate - si osserva che, già con la **risposta ad interpello n. 385** pubblicata sul sito *internet* della scrivente il 20 luglio 2022, si è avuto modo di chiarire che, *«[...] non si ravvisano le condizioni ex articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, per emettere una nota di variazione in diminuzione e, conseguentemente, una nuova fattura. Infatti, la mancata annotazione dello sconto di cui si discute non pregiudica la validità fiscale della fattura emessa, che riporta l'imponibile - pari al corrispettivo pattuito - e l'IVA ad esso relativo, calcolata sull'intero corrispettivo pattuito al lordo dello "sconto" (che nel caso di specie, costituisce solo una modalità di pagamento del corrispettivo). [...]»*.

Analogamente, **nel caso qui in esame, non ricorre alcun presupposto tra quelli previsti dall'articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, per l'emissione di una nota di credito a storno della fattura. La fattura, infatti, pur recando l'indicazione dello "sconto" - quale modalità di pagamento del corrispettivo - riporta correttamente l'imponibile e l'IVA ad esso relativa, calcolata sull'intero corrispettivo pattuito al lordo dello "sconto", sicché deve considerarsi corretta dal punto di vista fiscale.**

Si ritiene, tuttavia, che il prestatore possa comunque integrare l'originaria fattura con un separato documento extra fiscale, al solo fine di documentare il mancato

pagamento della prestazione attraverso lo sconto - non perfezionatosi a causa del mancato invio nei termini della comunicazione più volte richiamata - e rilevare il "quantum" da saldare.

Per l'effetto, gli istanti potranno saldare il corrispettivo pattuito nell'anno 2022 e, al verificarsi delle condizioni innanzi illustrate, procedere con la detrazione delle spese ovvero optare per la cessione del credito allo stesso fornitore o a terzi, al più tardi entro il termine di vigenza dell'agevolazione (marzo 2023).

A tal riguardo, considerato che nell'asseverazione dei lavori effettuati (doc 1 citato nell'istanza) viene indicato che sull'edificio sono stati effettuati sia lavori trainanti che lavori trainati, è necessario richiamare la circolare n. 24/E dell'8 agosto 2020, laddove è stato chiarito che, *«Con riferimento alla condizione richiesta dalla norma che gli interventi trainati siano effettuati congiuntamente agli interventi trainanti ammessi al Superbonus si precisa che tale condizione si considera soddisfatta se «le date delle spese sostenute per gli interventi trainati, sono ricomprese nell'intervallo di tempo individuato dalla data di inizio e dalla data di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi trainanti».* Ciò implica che, *ai fini dell'applicazione del Superbonus, le spese sostenute per gli interventi trainanti devono essere effettuate nell'arco temporale di vigenza dell'agevolazione, mentre le spese per gli interventi trainati devono essere sostenute nel periodo di vigenza dell'agevolazione e nell'intervallo di tempo tra la data di inizio e la data di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi trainanti».*

Pertanto, dato che la fattura del 2021 comprende sia delle spese riferite agli interventi trainanti che a quelli trainati, e che la spesa relativa agli interventi trainati sarà sostenuta dopo la chiusura dei lavori trainanti avvenuta a giugno del 2022, gli istanti

avranno diritto a fruire del *Superbonus* e a cedere il relativo credito solo per gli interventi trainanti, mentre per gli interventi trainati potranno fruire delle detrazioni e cedere i relativi crediti sulla base delle altre disposizioni agevolative vigenti (Cfr. articolo 16-*bis* del TUIR e articolo 1, commi 344-347, della legge 27 dicembre 2006 n. 296).

[...].

**Firma su delega del Capo Divisione
e Direttore centrale ad interim**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**