Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Piccole e medie imprese

Risposta n. 238/2023

OGGETTO: ***Fornitura di sistemi di climatizzazione e impianti fotovoltaici – fattura di acconto – esercizio dell'opzione per lo sconto – articolo 121 decreto–legge 19 maggio 2020 n. 34***

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

QUESITO

[ALFA] (di seguito istante), fornitore di sistemi di climatizzazione e impianti fotovoltaici, pone un quesito, qui sinteticamente riportato, in merito al corretto esercizio dell'opzione per il cd. sconto in fattura applicabile *ex* articolo 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77.

Nel caso specifico trattasi dello sconto in fattura in misura pari alla detrazione d'imposta del 50 per cento della spesa sostenuta, consentita quando si installa uno dei predetti impianti.

In particolare, l'istante evidenzia che le modalità di fatturazione sinora adottate non sono in linea con i chiarimenti resi dalla scrivente con la circolare n. 19/E del 27

maggio 2022 - contenuti nella nota n. 18 - ove è stato precisato che, «*[...] lo sconto deve essere applicato in relazione a ciascuna fattura (anche in caso di sconto parziale) [...]*».

A seguito di accordo con il cliente per l'applicazione dello sconto in fattura, l'istante ha emesso una fattura in acconto, da corrispondersi per l'intero valore, ed una fattura a saldo con applicazione dello sconto del 50 per cento calcolato sull'intero corrispettivo pattuito; il cliente ha, poi, provveduto ad inviare il modello di comunicazione dell'opzione per lo sconto in fattura in misura pari al 50% del valore dell'intervento.

L'istante specifica che la casistica interessa «*l'emissione di fatture di acconto e saldo (...) nel corso dell'anno d'imposta 2021, con contestuale trasmissione del Modello di Comunicazione all'Agenzia delle Entrate entro la scadenza del 29 aprile 2022*».

Ciò premesso, ritenendo il comportamento adottato in linea con la lettera della normativa vigente e che lo stesso non ha pregiudicato l'attività di controllo e gli interessi dell'Erario, chiede se sia comunque necessario ricorrere alla «*[...] procedura di invio PEC per segnalazione degli errori formali*», prevista dalla circolare n. 33/E del 6 ottobre 2022, per legittimare la fruizione dei benefici fiscali.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante evidenzia come, *«[...] nulla si evinca nel dettato normativo in merito alle specifiche modalità di ripartizione dello sconto rispetto ad una o più fatture inerenti il medesimo intervento [...]»*e continua evidenziando che*, «le due modalità di fatturazione (quella adottata e quella formalmente diversa di cui alla nota n° 18) recano il medesimo importo di ricavi, di IVA, il medesimo importo di ritenuta*

applicata sull'importo corrisposto con bonifici parlanti, [...] non vi è alcun minor gettito all'Erario, né ostacolo all'attività di controllo [...], conducono comunque alla medesima compilazione del modello di Comunicazione per l'esercizio dell'opzione per lo sconto in fattura [...]».

Osserva, infine, che «*[...] il caso in esame si caratterizza dal fatto che lo sconto in fattura è previsto in tutti i contratti (che hanno forza di legge tra le parti) e che l'emissione della prima fattura è strettamente collegata alla seconda (trovando la loro cornice nel contratto) e previo completamento dell'intervento e previa ricezione del saldo con bonifico parlante la Comunicazione all'Agenzia delle Entrate è stata sempre inviata tempestivamente entro la scadenza di legge [...].*

Pertanto, in virtù della natura formale e solo espositiva della mancata indicazione in tutte le fatture dello sconto e dell'elemento fattuale per cui, essenzialmente, la presente Amministrazione Finanziaria possiede già gli strumenti di controllo per verificare queste fattispecie, l'Istante ritiene di poter omettere la presentazione della PEC all'indirizzo annullamentoaccettazionecrediti@pec.agenziaentrate.it, così come indicata dalla Circolare n. 33/E del 2022, [...]».

Tuttavia, laddove fosse ritenuto necessario l'invio della PEC sopra richiamata, l'istante ritiene sufficiente «*l'invio di una sola PEC che indichi distintamente i modelli di comunicazione in relazione ai quali si sia adottata la modalità di fatturazione formalmente diversa da quella indicata alla citata nota n.° 18*».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente, si evidenzia che il presente parere viene reso esclusivamente con riguardo alla questione inerente lo sconto in fattura e la conseguente cessione del credito da parte dell'istante, senza che ciò implichi una valutazione in ordine alla spettanza o meno della detrazione, in misura pari al 50 per cento, contemplata per l'installazione di sistemi di climatizzazione e di impianti fotovoltaici, su qualunque altro elemento non rappresentato dall'istante e non riscontrabile in sede di risposta ad interpello, rispetto ai quali resta impregiudicato il potere di controllo da parte degli organi competenti.

L'articolo 121, comma 1, del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020 n. 77, prevede che i soggetti che hanno sostenuto spese per gli interventi edilizi indicati nel comma 2 possono «*[...] optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione spettante, alternativamente:*

a) per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dai fornitori che hanno effettuato gli interventi e da questi ultimi recuperato sotto forma di credito d'imposta, di importo pari alla detrazione spettante [...] ;

b) per la cessione di un credito d'imposta di pari ammontare [...].

2. *In deroga all'articolo 14, commi 2-ter, 2-sexies e 3.1, e all'articolo 16, commi 1-quinquies, terzo, quarto e quinto periodo, e 1-septies, secondo e terzo periodo, del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, le disposizioni contenute nel presente articolo si applicano per le spese relative agli interventi di:*

[...]

b) efficienza energetica di cui all'articolo 14 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90 e di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 119; [...]

7. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da adottare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sono definite le modalità attuative delle disposizioni di cui al presente articolo, comprese quelle relative all'esercizio delle opzioni, da effettuarsi in via telematica, [...]».

La citata disposizione è stata oggetto di varie modifiche legislative che hanno esteso la possibilità di applicare lo sconto in fattura e la cessione del credito corrispondente alle predette detrazioni con riferimento alle spese sostenute dal 2020 al 2024 ed hanno, altresì, ridefinito le modalità di utilizzo dei crediti. Va precisato che, ai sensi dell'articolo 2 del decreto-legge 16 febbraio 2023, n. 11, in corso di conversione, « *1. A decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto* [17 febbraio 2023 ndr]*, in relazione agli interventi di cui all'articolo 121, comma 2, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, non è consentito l'esercizio delle opzioni di cui all'articolo 121, comma 1, lettere a) e b), del medesimo decreto-legge*», fatte salve le eccezioni disposte dai successivi commi 2 e 3.

Le modalità attuative delle disposizioni da ultime citate, comprese quelle relative all'esercizio dell'opzione per lo sconto o la cessione - da effettuarsi in via telematica anche avvalendosi dei soggetti indicati al comma 3 dell'articolo 3 del decreto del Presidente Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 - sono state definite con i Provvedimenti

direttoriali dell'Agenzia delle entrate prot. n. 283847 dell'8 agosto 2020, prot. n. 326047 del 12 ottobre 2020, prot. n. 51374 del 22 febbraio 2021, prot. n. 83933 del 30 marzo 2021, prot. n. 196548 del 20 luglio 2021, prot. n. 312528 del 12 novembre 2021, prot. n. 340450 del 1° dicembre 2021, prot. n. 35873 del 3 febbraio 2022 e prot. n. 202205 del 10 giugno 2022.

Il provvedimento dell'8 agosto 2020, al punto 3.1, ha precisato che «*Il contributo sotto forma di sconto, (...), è pari alla detrazione spettante determinata ai sensi del punto 3.3 e non può in ogni caso essere superiore al corrispettivo dovuto. A fronte dello sconto praticato, al fornitore è riconosciuto un credito d'imposta pari alla detrazione spettante. L'importo dello sconto praticato non riduce l'imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ed è espressamente indicato nella fattura emessa a fronte degli interventi effettuati, quale sconto praticato in applicazione delle previsioni dell'articolo 121 del decreto--legge n. 34 del 2020*».

I soggetti che hanno diritto alle detrazioni per gli interventi di ristrutturazione edilizia, recupero o restauro della facciata degli edifici, riqualificazione energetica, riduzione del rischio sismico, ecc., anche nella misura del 110% (*Superbonus*), devono altresì comunicare - in via telematica - all'Agenzia delle entrate l'opzione per la cessione del corrispondente credito a soggetti terzi, oppure per il contributo sotto forma di sconto, entro il 16 marzo dell'anno successivo al sostenimento delle spese che danno diritto alla detrazione (termine prorogato dall'articolo 10-*quater* del decreto-legge 27 gennaio 2022, n. 4 (Decreto Sostegni *ter*) al 29 aprile 2022 per le persone fisiche e al 15 ottobre 2022 per i soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società e i titolari di partita IVA, in riferimento alle spese effettuate nel 2021).

Il fornitore che ha applicato lo sconto in fattura può, a sua volta, compensare il credito a far data dal 10 del mese successivo a quello in cui l'Agenzia delle entrate riceve la comunicazione, con modalità e tempi analoghi a quelli previsti per l'originario beneficiario, ferma restando la possibilità, in alternativa alla compensazione, di optare per la cessione del credito (cfr. punti 5 e 6 del citato provvedimento del 2020).

Dalle disposizioni concernenti il meccanismo dell'opzione innanzi richiamate - secondo cui *i)* la detrazione va commisurata alla spesa "sostenuta" come documentata con fattura e, *ii)* lo sconto non può essere superiore alla detrazione spettante - emerge l'obbligo di indicare in ciascuna fattura lo sconto concesso al committente (pari, al più, alla detrazione medesima), indicazione che consente di individuare, altresì, il credito d'imposta utilizzabile in compensazione o cedibile. D'altronde, il cd. sconto in fattura non è altro che un contributo anticipato dai fornitori corrispondente alla detrazione spettante al committente e costituisce, per quest'ultimo, una sostanziale modalità di pagamento dell'importo dovuto.

Coerentemente con quanto sopra illustrato, nella nota n. 18 della circolare n. 19/E del 27 maggio 2022 è stato precisato che, «*[...] lo sconto deve essere applicato in relazione a ciascuna fattura (anche in caso di sconto parziale) e la restante parte non coperta da sconto deve essere pagata utilizzando, nei casi previsti dalla norma, il bonifico bancario o postale dal quale risulti la causale del versamento, il codice fiscale del beneficiario della detrazione ed il numero di partita IVA, ovvero, il codice fiscale del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato. Ad esempio, nel caso di opzione per lo sconto in fattura a fronte di spese per interventi di manutenzione straordinaria di cui all'articolo 16--bis del TUIR, per i quali spetta una detrazione del 50 per cento, qualora*

i lavori agevolabili siano fatturati con due documenti di spesa distinti, è necessario per fruire dell'agevolazione applicare lo sconto (nella misura massima del 50 per cento) su ognuno dei predetti documenti e pagare con bonifico bancario o postale le restanti parti».

In sostanza, al fine di dare evidenza dell'esercizio dell'opzione da parte del committente per la fruizione della detrazione nella modalità alternativa dello "sconto in fattura", il fornitore deve indicare in ciascuna fattura l'esatto ammontare dello sconto concesso, corrispondente alla detrazione spettante in base all'importo fatturato; ciò "*anche in caso di sconto parziale*". Diversamente, ove nella fattura d'acconto non sia indicato l'esercizio dell'opzione (presumibilmente allo scopo di finanziare l'avvio dei lavori), il fornitore non ha titolo per maturare il credito (in misura pari allo sconto medesimo) che non trova riscontro nella fattura; conseguentemente, l'agevolazione resta fruibile direttamente dal committente sotto forma di detrazione, salva la successiva possibilità di cedere a terzi un credito d'imposta pari alla detrazione spettante.

Per quanto concerne, poi, le indicazioni contenute nella circolare n. 33/E del 6 ottobre 2022, cui fa rinvio il contribuente, si precisa che le stesse sono state fornite per rimediare agli errori concernenti la comunicazione all'Agenzia delle entrate dell'opzione, ammettendone il rinvio tardivo tramite il ricorso alla remissione *in bonis* di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto-legge n. 16 del 2012.

L'invio della PEC, in particolare, è previsto - al paragrafo 5 della citata circolare - per inoltrare le richieste di annullamento della comunicazione, in presenza degli errori sostanziali o formali descritti nei paragrafi successivi.

Tale strumento non è, invece, utilizzabile per rimediare all'errore in cui è incorso l'istante, che ha certificato lo sconto con modalità diverse da quelle sopra descritte, né è possibile ricorrere all'emissione di una nota di variazione ex articolo 26, commi 2 e 3 del decreto del Presidente della repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, poiché tale documento può essere emesso solo per correggere errori aventi ad oggetto l'imponibile o l'imposta sul valore aggiunto.

Tutto ciò premesso in linea generale, esaminando il caso specifico descritto dall'istante e la documentazione all'uopo fornita, risulta quanto segue:

a) dalla copia analogica delle fatture emesse dall'istante e dal contratto allegato - progetto n. *[....]* - emerge che per l'intervento era dovuto un corrispettivo complessivo di 12.882 euro, al lordo dell'IVA;

b) Tale importo è stato fatturato in due *tranche*:

1) in data 12 febbraio 2022, per il progetto n. *[...],* è stata emessa la fattura d'acconto di 2.576,40 euro (al lordo dell'IVA), senza applicazione di alcun sconto in fattura, saldata con bonifico parlante del 16 febbraio 2022;

2) in data 14 febbraio 2022 è stata emessa, per il progetto n. *[...]*, una fattura a saldo di 12.882 euro (7.890+4992 euro) euro, cui è stata sottratta la somma di 2.576,40 euro - già percepita a pagamento della precedente fattura - con un residuo di 10.305,6 euro da cui è stato sottratto lo sconto di 6.441 euro - pari al 50 per cento del corrispettivo pattuito di 12.882 euro - con un "netto a pagare" pari a 2.927,73 euro, saldato con bonifico parlante del 31 maggio 2022;

c) entrambe le fatture richiamano il progetto indicato nel contratto e i dati di riferimento dell'immobile destinatario dell'intervento;

d) lo sconto praticato corrisponde alla detrazione di legge ammessa per la fornitura di sistemi di climatizzazione e impianti fotovoltaici.

Ne deriva che, nonostante l'errore di fatturazione commesso, sembrano, comunque, ricorrere gli altri presupposti previsti dalle disposizioni di riferimento e sembra possibile dimostrare che: *i)* l'opzione per lo sconto in fattura è stata concordata contrattualmente, *ii)* il contratto disciplina le modalità di fatturazione delle somme corrisposte, *iii)* gli importi corrisposti sono tra loro riconciliabili attraverso l'esame congiunto dell'accordo, delle fatture e dei bonifici parlanti.

Pertanto, nel presupposto che il committente non abbia fruito della detrazione (nella misura del 50 per cento dell'importo indicato nella fattura di acconto) in sede di dichiarazione annuale, né l'abbia ceduta a terzi, si è dell'avviso che la cessione della detrazione medesima sotto forma di sconto sia ammissibile con riguardo a tutta la spesa sostenuta, ancorché erroneamente rappresentata nella sola fattura di acquisto emessa a saldo del corrispettivo.

In tale evenienza, al fine di consentire la riconciliazione dei documenti e delle somme effettivamente dovute e riconosciute sotto forma di sconto, è necessario che nella fattura a saldo sia indicato l'ammontare complessivo del corrispettivo dovuto - su cui calcolare lo sconto spettante - nonché l'importo già corrisposto a pagamento della fattura di acconto.

Ai fini della prova dell'indisponibilità della detrazione in capo al committente (perché già ceduta sotto forma di sconto) può, altresì, tornare utile l'integrazione, con un documento extra-contabile, della fattura emessa a titolo di acconto con il richiamo allo sconto concesso rispetto al complesso dei lavori realizzati.

Si segnala, tuttavia, che la presenza di errori quali quelli riconducibili a quello commesso, pur non inficiando la spettanza della detrazione alla luce degli elementi dimostrativi sopra illustrati, costituisce un indicatore di possibile anomalia in sede di analisi del rischio.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)