

BONUS EDILIZI 2021

Bonus Facciate 90%

Interrogazione parlamentare n 5-07055 del 17 novembre 2021

FAQ Agenzia delle Entrate del 22 novembre 2021

Circolare n. 16 Agenzia delle Entrate del 29 novembre 2021

Gentile Associato,

Con risposta del MEF alla **interrogazione parlamentare n 5-07055 del 17 novembre 2021** (con oggetto "*chiarimenti per l'accesso ai benefici fiscali di cui al decreto-legge n 34 del 2020 da parte dei contribuenti con riferimento allo stato di avanzamento dei lavori*") si dovrebbero fornire chiarimenti in tema di Superbonus e implicitamente anche di Bonus Edilizi in genere.

In particolare, con il contenuto della interrogazione fanno riferimento all'art. 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77 con il quale si è introdotto il cosiddetto Superbonus che prevede precisi termini per l'esecuzione dei lavori per i quali è concessa la detrazione.

Viene rilevato che l'art 121 - che prevede che il contribuente possa cedere il credito maturato - stabilisce che l'opzione possa essere esercitata in relazione a ciascuno stato di avanzamento dei lavori, che gli stati di avanzamento dei lavori non possono essere più di due per ciascun intervento complessivo e che ciascuno stato di avanzamento deve riferirsi ad almeno il 30 per cento del medesimo intervento.

Tanto premesso si chiede «*se si intenda chiarire che il contribuente che esegue i lavori, pagando nel corso di essi acconti coerenti con gli stati di avanzamento dei lavori (SAL) non inferiori al 30 per cento, e che non riesce però a portarli completamente a termine, abbia comunque diritto a godere dei relativi benefici fiscali, senza dover restituire i benefici sugli acconti corrisposti, anche sulla residua parte dei lavori eseguiti, ancorché non raggiungano il 100 per cento di quelli preventivati, ferma restando la verifica delle condizioni previste dal citato art 119 e segnatamente, che sia ottenuto e si ottenga la relativa asseverazione e certificazione finale per il passaggio delle 2 classi nel caso di "Superbonus-ecobonus" e il miglioramento sismico nel caso di "Super bonus-sismabonus" nei termini asseverati al momento dell'inizio dei lavori*».

Dopo una premessa che ricorda le norme sulla possibilità di usufruire al posto della detrazione, dello sconto in fattura e della cessione del credito, utilizzabile anche per stati di avanzamento, si chiarisce che relativamente al periodo temporale nel quale gli interventi devono essere completati, anche se le norme non stabiliscano il termine entro il quale i lavori debbano essere ultimati **ai fini del consolidamento della detrazione** o dell'esercizio dell'opzione per una delle modalità alternative alla fruizione diretta della detrazione medesima, come già precisato in diverse occasioni, **risulta necessario, ai predetti fini, che gli interventi vengano comunque ultimati.**

Si ricorda inoltre che in risposta a precedenti interrogazioni parlamentari, è stato, in particolare, chiarito, con riferimento agli interventi per i quali non sono previsti stati di avanzamento lavori, che l'opzione per la cessione del credito corrispondente alla detrazione o per il cosiddetto sconto in fattura può essere esercitata facendo riferimento alla **data dell'effettivo pagamento**, ferma restando la necessità che gli interventi oggetto dell'agevolazione siano effettivamente completati.

Ai fini della agevolazione si precisa che tale condizione sarà ovviamente verificata dall'Amministrazione finanziaria in sede di controllo.

La **mancata effettuazione degli interventi**, al pari dell'eventuale assenza di altro requisito richiesto dalla norma **determinerà il recupero della detrazione indebitamente fruita**, sia pure nella modalità alternativa dello sconto in fattura/cessione del credito d'imposta, maggiorato degli interessi e delle sanzioni.

Pertanto, alla luce delle osservazioni sin qui svolte, deve ritenersi possibile esercitare, in vigenza della agevolazione fiscale, l'opzione di cui all'art 121 del decreto Rilancio relativamente ad un acconto corrispondente ad un SAL non inferiore al 30 per cento dell'intervento complessivo, ancorché i lavori saranno ultimati successivamente al predetto termine di vigenza dell'agevolazione, atteso che, **l'applicazione della detrazione è subordinata**, tra l'altro, alla condizione che gli **interventi agevolabili siano realizzati nel rispetto dei requisiti richiesti**.

Dal punto di vista operativo, pertanto, dall'interrogazione parlamentare in argomento, e dal Decreto Antifrode (D.L. 157/2021), nascono certezze ma anche dubbi.

Per rispondere in maniera corretta ai tanti dubbi posti, occorre preliminarmente tenere conto di due aspetti fondamentali:

- 1) La fruizione dei bonus fiscali per gli interventi edilizi è indissolubilmente vincolata all'**esecuzione completa degli interventi** stessi, secondo quanto indicato nei relativi atti abilitativi (e nei tempi previsti dagli atti stessi).

Le agevolazioni sono infatti concesse per l'esecuzione di interventi edilizi, e per questo i suddetti interventi devono essere completati.

- 2) Il principio generale per discernere e quantificare le spese agevolabili prevede che le spese, per poter essere detratte con i vari bonus, **devono essere fatturate e pagate durante il periodo di vigenza dei bonus stessi**, quindi entro la scadenza degli stessi (c.d. principio e criterio "di cassa").

In applicazione del **principio di cassa**, per i lavori non completati al termine del periodo d'imposta (anno solare), è possibile portare le spese in detrazione già nella dichiarazione dei redditi dell'anno successivo (es. spese 2021 già detraibili nella dichiarazione 2022 su redditi 2021). Questo, seppure si tratti di una detrazione *sub iudice*, legata come detto all'effettivo concretizzarsi dell'intervento nel suo complesso (tutte le opere indicate ed entro i tempi dettati dalle pratiche edilizie). Se in sede di eventuali controlli della dichiarazione dei redditi si dovesse riscontrare la mancata fine dei lavori, i benefici già fruiti verrebbero revocati.

Si può trarre da quanto sopra esplicitato, una prima conclusione: è possibile in linea generale, quando si deve semplicemente portare la spesa in **detrazione** in dichiarazione dei redditi, anticipare i pagamenti anche per lavori da eseguirsi, fermo restando che i benefici verrebbero revocati qualora i lavori non terminassero per intero come nei titoli edilizi al momento del controllo formale della dichiarazione.

Il discorso cambia, però, quando si intende sfruttare la possibilità di monetizzare fin da subito il credito, tramite la sua **cessione o lo sconto in fattura**, ai sensi dell'art. 121 del D.L. 34/2020.

Detta opportunità è come noto consentita a fine lavori, oppure "*a stato di avanzamento*" (SAL), previa emissione del SAL stesso da parte di un tecnico, che attesti:

- l'avvenuta esecuzione di una determinata porzione dei lavori agevolabili (che per il Superbonus deve essere almeno il 30%, mentre negli altri casi la percentuale è libera, potendosi emettere fino a un massimo di 9 SAL);
- la congruità delle relative spese sostenute.

A livello normativo, si può mutuare la definizione di "*stato di avanzamento lavori*" dall'art. 14 del D.M. 49/2018 (Approvazione delle linee guida sulle modalità di svolgimento delle funzioni del direttore dei lavori e del direttore dell'esecuzione), il quale definisce lo "*stato di avanzamento lavori*" come il documento che riassume tutte le lavorazioni e tutte le somministrazioni eseguite dal principio dell'appalto sino ad allora.

Secondo parte della dottrina, si può trarre da quanto detto, una seconda conclusione: dovendo il tecnico attestare "*tutte le lavorazioni e tutte le somministrazioni eseguite dal principio dell'appalto sino ad allora*", si ritiene che non possono essere incluse nel SAL lavorazioni che - seppure fatturate e pagate - **non siano tuttavia state eseguite**.

Quanto sopra anche perché attraverso il SAL si sta sostanzialmente anticipando la completa "*maturazione*" del beneficio fiscale che, come si è detto, è indissolubilmente vincolato all'esecuzione degli interventi, che alla fine dei lavori dovrà essere completa mentre al SAL relativa solo alla percentuale dedotta nel documento.

Sulla base della definizione normativa di SAL, si ritiene che possano essere validamente contabilizzate anche le eventuali mere somministrazioni (forniture) di beni a piè d'opera.

La stessa dottrina ricava la stessa conferma anche dalla risposta a interrogazione fornita dal Ministero economia e finanze il 17.11.2021 in Commissione VI (Finanze) alla Camera, risposta n. 5-07055 sopra commentata.

Gli adempimenti di cui sopra, fino a poco tempo fa previsti solo per il Superbonus 110%, **sono ora stati estesi** ad opera del D.L. 157/2021 (c.d. "Decreto Antifrode") a **tutti i bonus edilizi**, seppure solo in caso di cessione del credito o sconto in fattura (per la precisione ai fini dell'*Ecobonus ordinario*, l'attestazione di congruità delle spese era, e continua ad essere prevista anche in assenza di cessione del credito o sconto in fattura).

Ne seguirebbe quindi, una terza considerazione e logica conseguenza: che non potrebbe essere rilasciato il visto di conformità relativamente a cessione crediti in presenza di lavorazioni o somministrazioni non ancora eseguite.

In relazione alle spese sostenute nel 2021, quindi, per esercitare l'opzione di cessione del credito o di sconto in fattura, sembrerebbe necessario sostenere le spese (fattura e pagamento) entro il 31 dicembre 2021 ed, entro il termine ultimo previsto per l'esercizio dell'opzione (16 marzo 2022) concludere i lavori riferiti al totale della spesa sostenuta entro la fine del 2021.

Secondo un'altra parte della dottrina, invece, pur restando ben inteso che l'effettiva realizzazione dei lavori corrispondenti alle spese oggetto di bonus (la quale può avvenire anche successivamente al termine della finestra temporale agevolata), rimane condizione essenziale per il beneficio fiscale, vede nell'assenza dell'effettiva realizzazione il venir meno *ab origine* del diritto all'agevolazione fiscale con il recupero del beneficio e non una limitazione immeditata alla "circolazione" del beneficio.

Secondo quest'ultima dottrina, dalla risposta del MEF si evince che nell'istante che il fornitore applica lo sconto in fattura al committente, maturando il relativo credito d'imposta, con riguardo alle spese sostenute per interventi agevolabili che non sono stati ancora realizzati, si assume la responsabilità solidale con il committente che discende a quel punto dal concorso per violazione qualora i lavori, poi, non vengano effettivamente realizzati. E la stessa responsabilità solidale viene assunta anche dal terzo cessionario del credito d'imposta.

Calando queste interpretazioni nell'operatività, in applicazione del principio di cassa sarà ancora possibile anticipare il pagamento delle spese (ad esempio per un Bonus facciate al fine di far emettere all'impresa una fattura anche con applicazione dello sconto in fattura ed entro il 31.12.2021 per sfruttare l'aliquota maggiorata) anche se i lavori non sono stati eseguiti. Il fornitore, soggetto deputato a realizzare gli interventi, non avrà remore a concedere questa possibilità se è certo che ultimerà i lavori nei mesi successivi. Il committente non avrà remore, a sua volta, a pagare la parte di fattura non coperta dallo "sconto", ancorché riferita a lavori non eseguiti, perché la loro effettiva realizzazione vede il fornitore solidamente responsabile di fronte al Fisco. Diversa invece è la posizione del terzo cessionario (solitamente un Istituto di credito), cui il fornitore cede il credito d'imposta acquisito con "lo sconto" in fattura: ai fini della certezza del credito, il Terzo avrà necessità della prova della realizzazione dei lavori e, quindi, ai fini della monetizzazione (e della presentazione del modello della comunicazione dell'opzione) **attenderà la effettiva conclusione dei lavori.**

Ai fini dell'esercizio dell'opzione della cessione del credito o dello sconto in fattura, dovendosi asseverare la congruità della spesa e ricevere il visto di conformità, è dubbio se il professionista di riferimento debba attendere la realizzazione dei lavori. Anche per questo aspetto la dottrina esposta fino ad oggi si è divisa.

Secondo gli autori più prudenti, non sembra potersi contemplare la possibilità di poter procedere ugualmente alla comunicazione all'Agenzia delle Entrate, qualora i lavori non vengano ultimati. Si aggiunge anche, come spiegato in precedenza, che essendo la detrazione d'imposta perfezionata solo a "*fine lavori*" oppure "*a stato di avanzamento lavori*", operare la cessione del credito d'imposta (legato a una detrazione non ancora perfezionata) farebbe assumere il rischio non solo che i lavori non vengano poi completati, ma anche sostanzialmente il rischio di dichiarare il falso.

Pertanto, se si vuole usufruire dello sconto in fattura o della cessione del credito, non essendo come detto possibile usufruire di tali opzioni per spese corrispondenti a lavorazioni o somministrazioni non eseguite, e non potendo il professionista incaricato rilasciare attestazioni e, di conseguenza, rilasciare il visto di conformità se le opere non sono concluse e asseverabili, i lavori dovrebbero essere terminati in tempo utile per l'ultima data per la comunicazione all'Agenzia delle Entrate (e cioè il 16 marzo dell'anno successivo del sostenimento della spesa).

E qualora non si riuscisse nell'obiettivo di ultimare i lavori entro la data indicata, resterebbero le seguenti possibilità:

- 1) che il contribuente porti le spese in detrazione per il primo anno, potendo poi eventualmente **cedere le rate residue per gli anni successivi** (sempre, beninteso, previa ultimazione dei lavori). In questo caso però, poiché per le rate residue è ammessa solo la cessione del credito, le fatture eventualmente già scontate tornerebbero esigibili per il fornitore, e il contribuente dovrebbe pagarle. Ciò vorrebbe dire inoltre che il pagamento avverrebbe nell'anno successivo a quello della fattura, e che pertanto - qualora l'aliquota di detrazione per l'anno successivo fosse inferiore - la detrazione avverrebbe con la suddetta aliquota inferiore, e quindi anche il credito da cedere per l'anno successivo sarebbe inferiore;
- 2) che la comunicazione dell'opzione entro il 16 marzo riguardi la **sola quota parte di lavori eseguiti**, che potrebbe essere attestata dal tecnico nello stesso documento con il quale attesta la congruità della spesa sostenuta. Ciò significa che, per la quota parte non ceduta/scontata, si verificherebbero le medesime conseguenze di cui al punto 1).

Secondo dottrina più permissiva, invece, sembra potersi contemplare la possibilità di poter procedere ugualmente alla comunicazione all'Agenzia delle Entrate, anche con lavori non ultimati. Si aggiunge però, come spiegato in precedenza, che essendo la detrazione d'imposta perfezionata solo a "*fine lavori*" oppure "*a stato di avanzamento lavori*", il fornitore si assumerebbe il rischio di non monetizzare il credito in quanto nessun Terzo cessionario (*rectius* Istituto di credito) si assumerà il rischio di acquisire un credito d'imposta non perfezionato.

A sostegno di questa opinione permissiva, a prescindere dall'opportunità fattiva, è portato il richiamo all'art. 121, comma 1-ter, lettera b) del D.L. 34/2020, dove è previsto espressamente che i tecnici abilitati "*asseverano la congruità delle spese sostenute*". Per l'asseverazione prevista per gli interventi oggetto dei Bonus diversi dal Superbonus, di cui al comma 2 dell'art. 121 del D.L. 34/2020, è ritenuto, pertanto, che l'attestazione debba riguardare la congruità delle spese e non i requisiti tecnici dell'intervento e l'effettiva realizzazione (come invece previsto per il Superbonus).

Con riferimento alla congruità delle relative spese sostenute, nelle more dell'adozione del decreto del Ministero della transizione ecologica di cui al comma 13-bis dell'art. 119 D.L. 34/2020, relativo all'individuazione dei valori massimi per talune categorie di beni ai fini dell'asseverazione della congruità delle spese, è possibile fare riferimento ai prezzi individuati dal decreto del Ministero dello sviluppo economico del 6 agosto 2020. Si evidenzia, inoltre, che ai sensi dell'art. 119, comma 13-bis, D.L. 34/2020, "*nelle more dell'adozione dei predetti decreti, la congruità delle spese è determinata facendo riferimento ai prezzi riportati nei prezzi predisposti dalle regioni e dalle province autonome, ai listini ufficiali o ai listini delle locali camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura ovvero, in difetto, ai prezzi correnti di mercato in base al luogo di effettuazione degli interventi*".

Il dubbio principe comunque riguarda l'individuazione dei lavori a cui applicare le novità del decreto Anti - Frode in riferimento ai cantieri in corso o in fase di avvio.

Con una risposta dell'Agenzia delle Entrate aggiornata a ieri 22 novembre 2021 viene sottolineato che il comma 1-ter dell'art. 121 del DL 34/2020 "*si applica, in via di principio, alle comunicazioni trasmesse in via telematica all'Agenzia delle entrate a decorrere dal 12 novembre 2021*" (data di entrata in vigore del DL 157/2021).

Tuttavia, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'obbligo di apporre il visto di conformità alla comunicazione dell'opzione e l'obbligo di attestazione della congruità delle spese non sussiste per i contribuenti che, **anteriamente al 12 novembre 2021**, hanno:

- ricevuto le **fatture emesse** dai fornitori;
- assolto ai relativi **pagamenti**;
- **esercitato l'opzione** per la cessione, attraverso la stipula di accordi tra cedente e cessionario, o per il c.d. "sconto in fattura", **mediante** la relativa **annotazione**, anche se la **comunicazione non è stata ancora trasmessa** telematicamente all'Agenzia delle Entrate (al riguardo le specifiche tecniche saranno aggiornate entro il 26 novembre 2021).

Non risulta chiaro il riferimento alla "**annotazione**" riferita agli accordi stipulati per la cessione del credito o lo sconto in fattura. Premesso che lo "**sconto in fattura**" avrà data certa in quanto evidenziato nella fattura elettronica emessa (salvo il fornitore non sia in regime forfettario ed abbia emesso fattura cartacea), nel caso di **cessione del credito** si ritiene opportuno stipulare per iscritto (da conservare) l'accordo intervenuto ante 12 novembre.

A tal proposito, per completa trattazione, e per testimoniare il clima di incertezza esistente in questi giorni, nella stampa specializzata di oggi, alcuni autori usano la data del **21 novembre** (anziché del 12 novembre) come termine ultimo per la presenza delle **condizioni succitate** al fine della non richiesta delle attestazioni, in linea con la data di applicazione della nuova procedura di "sospensione" dell'opzione (per un massimo di 30 giorni "nei casi a rischio") coincidente con il 22 novembre.

A parere di chi scrive, si ritiene meritevole di tutela l'affidamento dei contribuenti in buona fede che abbiano ricevuto le fatture (emesse) dai fornitori, assolto i relativi pagamenti ed esercitato l'opzione (per mezzo di un accordo o con lo sconto in fattura) anteriormente alla data di entrata in vigore del decreto legge 157/2021 (Anti - Frode) coincidente con il **12 novembre 2021**.

Al riguardo si precisa che per consentire la trasmissione delle comunicazioni, le relative procedure telematiche dell'Agenzia delle Entrate saranno aggiornate il prossimo 26 novembre.

Non dovrebbero sussistere dubbi circa le comunicazioni delle opzioni inviate entro l'11 novembre 2021 relative alle detrazioni **diverse dal Superbonus**, per le quali l'Agenzia delle Entrate ha rilasciato regolare ricevuta di accoglimento: queste **non sono soggette alla nuova disciplina** di cui al comma 1-ter dell'art. 121 del decreto legge 34/2020 (visto di conformità e attestazione congruità delle spese). I relativi crediti possono essere accettati e probabilmente ulteriormente ceduti, senza richiedere il visto di conformità e l'asseverazione della congruità delle spese, anche dopo l'11 novembre 2021, fatta salva la procedura di controllo preventivo e di sospensione di cui all'art. 122-bis del D.L. 34/2020.

Certezze di fatto riguardano anche tre categorie di contribuenti non toccati dalle novità dell'ultima ora:

- A) chi sta eseguendo interventi agevolati dal Superbonus e vuole usare il 110% con la cessione del credito o lo sconto in fattura, perché aveva già l'obbligo di acquisire asseverazioni e visto di conformità;
- B) chi vuole beneficiare delle agevolazioni ordinarie che non possono essere cedute come il bonus mobili, bonus giardini e detrazione del 50% per lavori "leggeri" (ad esempio, l'installazione di un corrimano);
- C) chi effettua interventi agevolati da detrazioni ordinarie potenzialmente cedibili ma intende usarle direttamente in dichiarazione dei redditi, senza cessione o sconto. Resta, ovviamente, fermo il rispetto dei requisiti e degli adempimenti specificamente previsti per la fruizione delle agevolazioni fiscali.

Per quanto riguarda il Superbonus del 110%, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, invece, il visto di conformità e l'attestazione della congruità delle spese (già richieste in caso di opzione ai sensi dell'art. 121 del DL 34/2020), diventano obbligatorie anche nel caso in cui si intenda fruire della detrazione nella propria dichiarazione dei redditi (salvo il caso di invio della dichiarazione precompilata). L'obbligo di conformità riguarda i dati che attestano il diritto alla detrazione e non l'intera dichiarazione dei redditi. Il contribuente è tenuto a conservare la documentazione attestante il rilascio del visto di conformità, unitamente ai documenti giustificativi delle spese e alle attestazioni che danno diritto alla detrazione.

Le incertezze sulle nuove regole, comunque, rimangono e hanno di fatto bloccato l'operatività: dopo lo stop per adeguare il sistema AE al decreto Anti – Frodi, il canale telematico delle Entrate è stato riaperto in questi giorni ma la riapertura è rimasta puramente teorica.

E si può ipotizzare una produzione numerosa di FAQ da parte dell'Agenzia delle Entrate nei prossimi giorni.

Cordiali saluti.

Per A.GI.SCO.

Dott. Francesco Lerro