

**Sconto in fattura e cessione del credito: le nuove indicazioni, ed i relativi effetti,
della risposta della DRE Veneto sulle modalità di utilizzo delle opzioni di cui all'art.
121 del D.I. n. 34/2020**

Italo Bove

L'Agenzia delle Entrate - [Direzione Regionale Veneto \(breviter, "DRE Veneto"\)](#), nella sua [risposta ad interpello n. 907-1595/2021](#), fornisce ulteriori chiarimenti circa le condizioni necessarie per poter usufruire della duplice opzione di cui all'art. 121 del D.I. n. 34 del 2020.

Sul punto, però, vale subito anticipare come la risposta sia calibrata sulla base di una precisa situazione fattuale dell'istante che, di conseguenza, circoscrive un definito ambito soggettivo. Come meglio si dirà *infra*, la citata risposta di prassi va quindi recepita con una certa cautela, onde evitare di attribuirle una *vis expansiva* più forte di quella che invece riveste.

Prima di entrare nel merito delle indicazioni dell'amministrazione finanziaria, pare opportuno operare una breve premessa normativa, sicuramente funzionale ad una miglior comprensione dei motivi alla base delle conclusioni assunte dalla DRE Veneto.

Come noto, il principale riferimento normativo della materia *de qua* è rappresentato dall'art. 119 D.I. n. 34 del 2020, mediante il quale il legislatore ha introdotto la detrazione, pari al 110%, delle spese complessivamente sostenute **durante il periodo d'imposta** (si veda il paragrafo 3.3 della circolare n. 24/E del 2020) per la realizzazione degli interventi cc.dd. "*Superbonus*".

A ben vedere, quindi, uno dei principali aspetti correlati a tale detrazione è rappresentato dalla **corretta individuazione del periodo d'imposta** cui imputare le spese poste in essere ma, sul punto, è stata l'amministrazione finanziaria stessa che, attraverso la citata circolare, ha chiarito come per le **persone fisiche fosse necessario attenersi al criterio di cassa**, facendo così riferimento alla data dell'effettivo pagamento delle spese agevolabili, mentre per le **per le imprese individuali, le società e gli enti commerciali, al criterio di competenza** e, quindi, alle spese da imputare al periodo di imposta in corso al 2020, 2021 o 2022, indipendentemente dalla data di avvio degli interventi cui le spese si riferiscono e indipendentemente dalla data dei pagamenti.

Da quanto appena illustrato, si ricava agevolmente come sia l'amministrazione stessa a rimandare, *expressis verbis*, "*all'applicazione dei principi generali*" per l'individuazione del periodo d'imposta in cui imputare le spese stesse. A parere di chi scrive, questa scelta

rappresenta un giusto – ed inevitabile – criterio di imputazione, il quale, collocandosi all'interno di un sistema tributario integrato, pare idoneo a garantire una certa continuità sistemica.

Proseguendo poi nella disamina, accanto al citato art. 119, l'altro pilastro della disciplina agevolativa è l'art. 121 che, al comma 1, lett. a) e b), ha previsto la possibilità di optare, in luogo della fruizione della detrazione, per uno sconto in fattura applicato dai fornitori o, in alternativa, per la cessione del relativo credito d'imposta maturato. Il soggetto che volesse avvalersi di questa duplice opzione deve però attenersi alle previsioni del successivo comma 1-bis, il quale dispone che

“L'opzione di cui al comma 1 può essere esercitata in relazione a ciascuno stato di avanzamento dei lavori. Ai fini del presente comma, per gli interventi di cui all'articolo 119 gli stati di avanzamento dei lavori non possono essere più di due per ciascun intervento complessivo e ciascuno stato di avanzamento deve riferirsi ad almeno il 30 per cento del medesimo intervento”.

Dalla lettura del dato normativo si evince agevolmente come il legislatore sia stato chiaro nel voler subordinare l'applicazione delle opzioni di sconto in fattura o di cessione del credito al **raggiungimento di un S.A.L. non inferiore al 30%**.

Partendo da questi assunti, poi posti alla base della propria risposta ad interpello, la DRE Veneto ritiene che:

- *“il diritto alla detrazione [...] matura in relazione alle spese sostenute nel medesimo periodo d'imposta;*
- *l'importo della detrazione cedibile sotto forma di credito d'imposta è pari all'importo complessivo delle spese sostenute nel periodo d'imposta nei confronti di ciascuno dei fornitori;*
- *per il diritto all'esercizio dell'opzione, [...], occorre che sia stato anche raggiunto il SAL pari al minimo del 30% dell'intervento complessivo.”*

L'Agenzia quindi, stante quanto appena riportato, conclude affermando che al fine di poter correttamente usufruire delle opzioni di cui all'art. 121 *cit.* **deve coesistere la situazione fattuale in cui entro la fine del periodo d'imposta, sia la spesa sostenuta, nonché il relativo S.A.L., siano pari ad un importo di almeno il 30% dell'intervento complessivo.**

Come anticipato in premessa, tale conclusione si attesta su una posizione piuttosto rigida, interpretando il dettato normativo con uno stringente positivismo giuridico. Questi assunti si riverberano con conseguenze variabili in capo a tutti i soggetti coinvolti nel ciclo operativo del Superbonus, proprio a **seconda della loro qualificazione soggettiva.**

Difatti se il soggetto beneficiario persona fisica (che si ricorda imputa le spese a periodo secondo il criterio di cassa) non dovesse, entro il 31/12, raggiungere la quota minima del S.A.L., e delle relative spese sostenute, almeno del 30%, si troverebbe impossibilitato nell'usufruire delle opzioni di cui all'art. 121 *cit.* e potrebbe **"solamente" usufruire della detrazione** dal proprio reddito IRPEF delle spese effettivamente sostenute alla fine del periodo d'imposta (*i.e.*, l'anno solare), previa autodichiarazione che accerti lo stato incompiuto dei lavori agevolabili, e con tutte le relative problematiche circa la possibile (in-)capienza del proprio reddito.

Se, viceversa, il soggetto beneficiario fosse una impresa individuale, una società o un ente commerciale, gli assunti restrittivi della DRE Veneto sembrerebbero essere quantomeno attutiti e mitigati dal principio di imputazione a periodo delle spese di cui all'art. 109, comma 2, lett. b) del TUIR.

La citata norma, disponendo che

"i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi"

lega l'imputazione delle spese al periodo in cui le prestazioni di servizi vengono ultimate. Nel caso di specie, quindi, al momento in cui venga raggiunta la quota utile del 30% dello stato

avanzamento dei lavori.

Per questa categoria di soggetti, infatti, il completamento di un primo S.A.L. 30% infrannuale – derivante dall'aver effettuato una quota parte di lavori entro il 31/12 e la residua parte nel periodo successivo – avrebbe come unica conseguenza quella di non permettere l'imputazione a periodo delle spese nell'anno precedente, bensì solamente nell'annualità nella quale viene effettivamente raggiunta la richiesta percentuale del 30%, **in ragione del fatto che la competenza si ancorerebbe proprio al momento di ultimazione della prestazione di servizi** (i.e., della residua quota parte), **rectius al completamento del primo S.A.L. 30%**.

In virtù di dette considerazioni, per tale gruppo di beneficiari, le opzioni di cui all'art. 121 *cit.* sarebbero regolarmente utilizzabili al verificarsi delle condizioni richieste dal comma 1-bis del medesimo articolo, seppur nell'annualità fiscale individuata dalle indicazioni della prassi amministrativa, lette unitamente ai principi generali richiamati dalla amministrazione finanziaria stessa.