

## Risposta n. 247/2023

**OGGETTO: Bonus facciate – fattura d'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 - pone il 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.

In particolare, l'istante afferma di avere eseguito, nel 2021, un intervento edilizio volto al «recupero e restauro della facciata degli edifici esistenti», ex articolo 1, commi 219 e 220, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, fiscalmente agevolabile mediante il riconoscimento al committente di una detrazione d'imposta pari, nel periodo d'imposta 2021, al 90 per cento della spesa sostenuta per i lavori edili.

La società committente, d'intesa con l'istante, ha convenuto di optare per l'applicazione del c.d. "sconto in fattura", ai sensi dell'articolo 121 del decreto-legge n. 34 del 2020, sconto che il prestatore può recuperare sotto forma di credito d'imposta, con facoltà di successiva cessione ad altro soggetto.

Conseguentemente, l'istante ha emesso una fattura in acconto d'importo pari al 10 per cento del corrispettivo concordato - regolarmente pagata dal committente - ed una successiva fattura a saldo, pari al 90 per cento del totale dovuto, applicando l'intero "sconto in fattura" previsto. Nello specifico, riferisce che, *«dopo aver indicato nella fattura a saldo l'importo complessivo dell'intervento effettuato (100 per cento) ed aver portato in deduzione l'acconto in precedenza fatturato e pagato dal committente (10 per cento), applicava lo sconto sulla differenza (90 per cento dei lavori) evidenziando un "netto a pagare € 0,00"»*.

L'istante ha poi optato per la cessione del credito d'imposta ad un istituto di credito; *«Il revisore legale dell'istituto cessionario, tuttavia, in sede di validazione del menzionato credito ha sollevato perplessità in ordine alla correttezza dell'operato, affermando che "essendo lo sconto applicato unicamente sulle sole fatture di saldo non è possibile procedere con la validazione delle fatture in quanto non rispondenti alle modalità di cui alla circolare 19/E del 2022". Trascriveva al tal fine il contenuto della nota n. 18 della predetta circolare secondo cui "Con riferimento alla modalità di esercizio dell'opzione per lo sconto in fattura, si ricorda 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"».

Tanto premesso, viste le osservazioni mosse dall'organo di revisione legale dell'istituto di credito, l'istante chiede un *«parere in merito alla soluzione interpretativa più corretta da applicare al caso prospettato, a tutela del diritto soggettivo della scrivente»*.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

In sintesi, l'istante evidenzia che - fermo l'obbligo di rappresentare "in fattura" lo sconto riconosciuto al committente - *«[...] né il DL n. 34 del 2019 (che ha introdotto l'opzione per lo sconto) né le relative disposizioni di attuazione approvate con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 31 luglio 2019, prot. n. 660057/2019, forniscono indicazioni circa le modalità di rappresentazione in fattura dello sconto, evidentemente ritenute non necessarie. Se ne occupa, invece, incidentalmente la menzionata circolare n. 19/E del 2022 in una nota, fornendo indicazioni meramente ricognitive e pleonastiche, come è nella natura delle "note" in genere. Già la sedes dell'intervento sta a significare che il chiarimento fornito*

*dall'Agenzia ha una portata marginale e ricognitiva, non tale da poter incidere - come vorrebbe il menzionato revisore legale - sulla validità dell'opzione disciplinata all'art. 121 del DL n. 34 del 2000.*

*Riferendosi al caso in cui lo sconto sia praticato sul corrispettivo evidenziato in più fatture (in acconto e a saldo) l'Agenzia si limita ad affermare che "lo sconto deve essere applicato in relazione a ciascuna fattura". Ciò nel presupposto evidente che su ciascuna fattura sia applicato lo sconto. Non avrebbe senso "applicare lo sconto" su fatture il cui importo debba essere (e sia stato) integralmente pagato dal committente.».*

L'istante osserva, altresì, che la normativa di riferimento non precisa «*che su tutte indistintamente le fatture emesse in relazione ad un determinato intervento debba essere "applicato lo sconto" [...]»* e ritiene che la nota n. 18 della circolare n 19/E del 2022, «*[...] così come declinata dal menzionato revisore legale e riproposta con il presente interpello, attiene ad una ipotetica, particolare conformazione dell'obbligo di fatturazione, in nessun modo rispondente all'esigenza di assicurare e rendere trasparente la corretta gestione e fruizione del bonus fiscale [...]*».

In sintesi, l'istante ritiene che la citata nota n. 18 non abbia la valenza pretesa dal revisore, e che lo sconto sia stato correttamente rappresentato "in fattura", ancorché riportato unicamente nella fattura a saldo. A suo giudizio, infatti, la sua integrale esposizione nella fattura a saldo non può influenzare il presupposto che legittima la «*[...] fruizione del bonus fiscale né, tanto meno, intralciare i controlli di competenza dell'Amministrazione finanziaria*».

Infine, l'istante precisa che, nel caso in cui il comportamento tenuto non fosse ritenuto corretto, non avrebbe difficoltà «*[...] a rilasciare apposita dichiarazione*

*sostitutiva di atto notorio attestare qualsivoglia circostanza che possa ulteriormente contribuire ad avvalorare la legittimità e la trasparenza del proprio operato ...[ovvero a]... predisporre un altro documento che realizzi un'integrazione elettronica da unire e conservare assieme all'originale della fattura "carente", come prospettato da codesta Agenzia per una fattispecie speculare nella risposta n. 438 del 5 ottobre 2020».*

## **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 alcuna valutazione dei presupposti e delle condizioni legittimanti l'applicabilità della detrazione prevista dalla disciplina agevolativa di cui si discute (c.d. *bonus facciate*), o 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 del citato decreto-legge n. 34 del 2020, 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:*

*[...]*

*d) recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, di cui all'articolo 1, comma 219 e 220, della legge 27 dicembre 2019, n. 160;*

*[...]*

*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.

In particolare, il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate 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 a quello in cui sono state sostenute le 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).

Come già chiarito con la risposta n. 238, pubblicata sul sito *internet* della scrivente il 3 marzo 2023, cui si rinvia, *«dalle disposizioni richiamate, concernenti il meccanismo dell'opzione - secondo cui i) la detrazione va commisurata alla spesa "sostenuta" come documentata con la fattura e, ii) lo sconto non può essere superiore alla detrazione spettante - emerge l'obbligo di indicare in 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 chiarito, 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 16bis 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, laddove il corrispettivo dovuto è stato indicato nella fattura senza esporre lo sconto (presumibilmente al fine di finanziare l'avvio dei lavori), il fornitore non ha titolo per maturare il credito d'imposta, poiché lo sconto non trova riscontro in fattura. In tale ultima ipotesi, conseguentemente, l'agevolazione può essere fruita dal solo committente, direttamente sotto forma di detrazione, salva la successiva possibilità di cedere terzi un credito d'imposta pari alla detrazione spettante.».*

Tutto ciò premesso, in linea generale, esaminando il caso specifico descritto dall'istante e la documentazione all'uopo fornita ed integrata su richiesta della scrivente in data 19 gennaio 2023, risulta quanto segue:

a) il contratto per gli "edifici 10-19" prevede un corrispettivo complessivo per l'appalto - avente ad oggetto la manutenzione straordinaria delle facciate di due edifici - pari a 220.942,94 euro, di cui solo 22.094,19 euro a carico del committente, mentre la restante somma, pari a 198.094,19 euro, *«corrispondente al contributo sotto forma di sconto in fattura sul corrispettivo dovuto pari al 90% per cui ha optato il Committente in accordo con l'Appaltatrice secondo quanto previsto dal "Bonus facciate", sarà recuperato da quest'ultima sotto forma di credito d'imposta, con facoltà di cessione del credito ad altri soggetti»*;

b) nella copia analogica delle fatture emesse dall'istante con riferimento ai lavori di ristrutturazione dell'edificio 19 - oggetto dell'istanza - è indicato un corrispettivo complessivo dovuto per detto intervento pari a 37.510 euro, al netto dell'imposta sul valore aggiunto - che il committente è tenuto a versare direttamente, *ex* articolo 17, comma 6, lettera *a*) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in applicazione del regime di inversione contabile;

c) tale importo è stato fatturato in due *tranche*:

1) in data 14 dicembre 2021 è stata emessa la fattura d'acconto n. 233, per 3.751 euro (al netto dell'Iva), senza applicazione di alcun sconto in fattura;

2) in data 23 dicembre 2021, è stata emessa la fattura a saldo (n. 251) di 37.510 euro (al netto IVA), cui è stata sottratta la somma di 3.751 euro - già percepita a pagamento della precedente fattura - con un residuo di 33.759 euro. A tale valore è stato

sottratto lo sconto del 90 per cento del corrispettivo pattuito di 37.510 euro (pari a 33.759) con un "netto a pagare" pari a zero;

d) le fatture richiamano l'immobile 19 oggetto dell'intervento edilizio;

e) lo sconto praticato corrisponde alla detrazione di legge ammessa - fino al periodo d'imposta 2021 - nella misura del 90 per cento per gli interventi sulle facciate;

f) in data 29 dicembre 2021 il tecnico competente ha asseverato le spese sostenute per i lavori in parola;

g) le note relative al "dettaglio movimenti", trasmesse con documentazione integrativa, si riferiscono al pagamento (non è chiaro se con bonifico parlante) di fatture diverse da quelle in esame (bonifico per 22.094,18 euro del 8/11/2021 relativamente alle fatture n. 199/001, n. 198/001, bonifico per 25.516,06 euro, del 16/12/2021 relativamente alla fattura n. 235/001, bonifico per 12.028,29 euro del 16/12/2021 relativamente alla fattura n. 236/001).

Tanto premesso, laddove anche le fatture oggetto dell'interpello siano state saldate con bonifico parlante - elemento non riscontrabile dalle note di "dettaglio movimenti" trasmesse con documentazione integrativa (nella "descrizione aggiuntiva" sono, infatti, richiamate altre fatture) - e purché ricorrano le altre condizioni previste dalla norma per accedere all'agevolazione (non riscontrabili in tale sede), nonostante l'errore di fatturazione commesso, 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 possano essere riconciliati attraverso l'esame congiunto dell'accordo, delle fatture e - ove presenti - dei bonifici parlanti.

Pertanto, nel presupposto che il committente non abbia fruito della detrazione (nella misura del 90 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 risulti ammissibile con riguardo a tutta la spesa sostenuta, ancorché erroneamente rappresentata nella sola fattura di acquisto emessa a saldo del corrispettivo.

Come chiarito dalla richiamata risposta n. 238 del 3 marzo 2023, *«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 extracontabile, 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)**