



**CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI**

MINISTERO DELLA GIUSTIZIA

Il Presidente

EdN/SPRE/nds

Roma, 15 novembre 2022

Ill.mo Signor Ministro
GIANCARLO GIORGETTI
Ministero dell'economia e delle finanze
Via XX Settembre, 97
00187 – ROMA
caposegreteria.ministro@mef.gov.it
segreteria.ministro@mef.gov.it

e p.c.

Ill.mo Signor Viceministro
MAURIZIO LEO
Ministero dell'economia e delle finanze
Via XX Settembre, 97
00187 – ROMA
segreteria.capogabinetto@mef.gov.it

Oggetto: Opzioni per lo sconto sul corrispettivo e la cessione del credito ex art. 121 DL 34/2020. Sentenza Corte di cassazione, sez. III pen., 8.11.2022, n. 42012. Opportunità di intervento legislativo per interpretazione autentica.

Ill.^{mo} Signor Ministro,

la disciplina delle opzioni per lo sconto sul corrispettivo o per la cessione del credito corrispondente alla detrazione fiscale altrimenti spettante, è recata dall'art. 121 del DL 34/2020.

Il **co. 1-bis di tale norma** prevede che *"L'opzione di cui al comma 1 può essere esercitata in relazione a ciascuno stato di avanzamento dei lavori"*, mentre il co. 1 stabilisce che *"I soggetti che sostengono, negli anni 2020, 2021, 2022, 2023 e 2024 spese per gli interventi elencati al comma 2 possono optare (...)"*.

Di conseguenza, la possibilità di esercitare l'opzione per ciascun SAL riguarda tutte le tipologie di interventi agevolati, di cui al successivo co. 2 del medesimo art. 121.

Solo con riguardo alle spese relative a interventi che possono beneficiare del superbonus 110%, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, il co. 1-bis dell'art. 121 aggiunge che, ai fini dell'opzione per la cessione della detrazione o lo sconto sul corrispettivo:

- gli stati di avanzamento dei lavori non possono essere più di 2 per ciascun intervento complessivo;
- ciascun SAL deve riferirsi ad almeno il 30% del medesimo intervento.

A una prima lettura della norma, sembrerebbe quindi che l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020 sia sempre subordinato, oltre che al sostenimento delle spese, anche all'avvenuta

esecuzione dei lavori cui le spese si riferiscono, con possibilità di riferire la loro avvenuta esecuzione non soltanto all'avvenuta ultimazione dei medesimi, ma anche all'avvenuta liquidazione di un SAL da parte del direttore dei lavori, fermo restando che, nel caso si intenda optare per la cessione/sconto in fattura della detrazione relativa agli interventi di recupero edilizio, riqualificazione energetica e rifacimento della facciata degli edifici in misure diverse dal 110% (es. 50% per il recupero, 50% o 65% per l'ecobonus e 90% per il *bonus* facciate), non vi sono limiti al numero di SAL, né vi sono percentuali di avanzamento cui riferirsi.

Tuttavia, valorizzando il fatto che il primo periodo del co. 1-*bis* dell'art. 121 del DL 34/2020 recita testualmente che l'opzione "può" essere esercitata in relazione a ciascuno stato di avanzamento dei lavori, non che "deve", il **MEF**, in **risposta ad un'interrogazione in commissione Finanze alla Camera del 7.7.2021 n. 5-06307**, per gli interventi che beneficiano, sulle relative spese, di detrazioni "edilizie" diverse da quelle spettanti in misura superbonus 110%, ai sensi dell'art. 119 del DL 34/2020, ha affermato che:

"La norma specifica che l'esercizio dell'opzione può essere effettuato anche in relazione a ciascuno stato di avanzamento dei lavori. Trattasi, tuttavia, di una facoltà disciplinata dalla norma che non impedisce la possibilità di esercitare comunque l'opzione qualora non siano previsti stati di avanzamento dei lavori. In conclusione, in base al tenore letterale della norma, è possibile sostenere che, nel caso in cui si intenda optare per la cessione e/o per lo sconto in fattura della detrazione relativa agli interventi indicati nell'articolo 121 e diversi da quelli che danno diritto al Superbonus per i quali non siano stati previsti SAL, il contribuente ha la facoltà di esercitare l'opzione senza dover tenere conto dello stato di avanzamento degli interventi. Pertanto, qualora per l'effettuazione di un determinato intervento [...] non siano previsti SAL, può essere esercitata l'opzione per la cessione del credito corrispondente alla detrazione o per il cosiddetto sconto in fattura, facendo riferimento alla data dell'effettivo pagamento, ferma restando la necessità che gli interventi oggetto dell'agevolazione siano effettivamente realizzati".

Tale impostazione è stata confermata dalla **risposta del 20 ottobre 2021 del MEF all'interrogazione parlamentare n. 5-06751**. In tale sede, in merito alla possibilità di usufruire della detrazione relativa al bonus facciate "pagando entro il 31 dicembre 2021 la quota del corrispettivo pari al 10 per cento che residua dopo l'applicazione dello sconto in fattura, indipendentemente dallo stato di avanzamento dei lavori che potranno essere completati anche successivamente", è stato precisato che "è possibile optare per lo sconto in fattura anche laddove per gli interventi agevolabili con il bonus facciate non sia previsto un pagamento per stati di avanzamento lavori. Qualora non siano previsti SAL, può essere esercitata l'opzione per il cosiddetto sconto in fattura, facendo riferimento alla data dell'effettivo pagamento, ferma restando la necessità che gli interventi oggetto dell'agevolazione siano effettivamente realizzati. Tale condizione sarà ovviamente verificata dall'Amministrazione finanziaria in sede di controllo.....".

Secondo questa chiave di lettura della norma, confermata anche dalla **circolare dell'Agenzia delle Entrate 29.11.2021 n. 16 (§ 1.2.2)**, si avrebbe dunque che:

- per le spese relative ad interventi diversi da quelli che beneficiano del superbonus al 110%, l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020 resterebbe subordinato al solo presupposto del sostenimento delle spese nella finestra temporale agevolata (ovviamente con esclusione delle spese sostenute in regime di impresa, per le quali non vige il principio di cassa, bensì quello di competenza);
- per le spese relative ad interventi che beneficiano del superbonus al 110%, l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020 sarebbe invece subordinato al duplice presupposto del sostenimento delle spese e dell'avvenuta esecuzione dei lavori corrispondenti a quelle spese (in quanto ultimati, oppure ricompresi nella liquidazione di uno dei due SAL con percentuale di completamento almeno pari al 30%) nella finestra temporale agevolata.

Dato conto del quadro normativo e della prassi interpretativa ufficiale sin qui consolidatasi, si riscontra però la recentissima sentenza della **Corte di cassazione, sezione III penale, n. 42012, depositata l'8 novembre 2022**, la quale, dopo aver rilevato, al punto 2.3 delle motivazioni, che *"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 punto 2.4 delle motivazioni, afferma che *"il discorso muta però – ed in ciò si annida l'errore commesso dalla difesa – 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: a) 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); b) la congruità delle relative spese sostenute"*.

Pare evidente che, nella citata sentenza, la III sezione penale della Corte di cassazione rimanga ancorata all'interpretazione del dato letterale del co. 1-*bis* dell'art. 121 del DL 34/2020, senza tenere conto della consolidata prassi interpretativa ufficiale del MEF e dell'Agenzia delle Entrate precedentemente richiamate, cui – è appena il caso di sottolinearlo – si sono affidati nella loro operatività tutti i contribuenti.

Nel segnalare questo arresto giurisprudenziale a cura della Suprema Corte, **si invita a valutare la formalizzazione della prassi interpretativa ufficiale del MEF e dell'Agenzia delle Entrate in una norma di interpretazione autentica del co. 1-*bis* dell'art. 121 del DL 34/2020**, onde scongiurare possibili derive giurisprudenziali difformi che aprirebbero squarci preoccupanti nella credibilità stessa delle istituzioni interessate, confermando il quadro interpretativo al quale si sono attenuti, e tutt'ora si attengono per gli interventi in corso, contribuenti e professionisti che li assistono.

Confidando in un intervento nel senso auspicato e ringraziando anticipatamente per l'attenzione e la disponibilità, si porgono deferenti saluti.

prof. Elbano de Nuccio

