

DI ADRIANO MESSANDEO

OGGETTO: Interpello n. 907-1595/2021
Articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n.212

Istanza presentata il 25/06/2021

Con l'interpello specificato in oggetto e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante,  , dichiara di essere proprietario di una unità immobiliare con magazzino autonomo, posta al piano terra di una palazzina di due piani, nel Comune di .

L'altra unità immobiliare (al piano primo), oltre che un magazzino autonomo facente parte della stessa palazzina, sono di proprietà della sorella dell'istante, sig.ra  e , concessi in comodato al padre  mediante un contratto regolarmente registrato..

Sulla base del medesimo contratto, il padre è autorizzato ad effettuare a proprie spese tutte le necessarie attività di manutenzione edili consone al ripristino dei locali in cattivo stato di conservazione, ai sensi dell'art. 3 del Testo Unico dell'Edilizia (d.P.R. n. 380 del 2001), compreso eventuali interventi di demolizione e ricostruzione degli edifici.

L'istante evidenzia che sull'edificio così composto verranno avviati interventi di demolizione e ricostruzione, ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett. *d)* del d.P.R. n. 380 del 2001, applicando il Superbonus 110%, previsto dall'art. 119 del decreto legge n. 34 del 2020 (sia ecobonus che sismabonus).

Il "condominio minimo" intende avvalersi dell'opzione per la cessione o lo sconto in fattura in luogo delle detrazioni, di cui all'art. 121, comma 1, del decreto legge n. 34 del 2020. Con riferimento a detta opzione, l'istante chiede:

1) quale sia la modalità di determinazione della percentuale del 30% dello Stato Avanzamento Lavori e se sia possibile eseguire un conteggio autonomo, suddiviso tra gli interventi di efficientamento energetico e antisismici (sismabonus);

2) se, ai fini del raggiungimento della percentuale del 30 per cento dei S.A.L., quest'ultimo sia da calcolarsi con riferimento all'ammontare complessivo delle spese sostenute anche in acconto, per lavori in corso di esecuzione;

3) se può avere luogo l'opzione per la cessione/sconto del credito, qualora non si ottenesse il 30% del S.A.L. entro il 31 dicembre dell'anno di sostenimento delle spese;

4) chiarimenti sull'applicazione del visto di conformità in relazione alla ulteriore cessione del credito, operata dal fornitore nei confronti di uno o più istituti di credito, per il quale l'istante opera in ragione di intermediario di cui all'art. 3 comma 3 del d.P.R. n. 322 del 1998.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In relazione ai quesiti esposti, l'istante ritiene che:

«1) tutti gli interventi che rientrano nell'Ecobonus 110% sono oggetto di un'asseverazione

redatta da un soggetto, termotecnico, mentre tutti gli interventi che rientrano nel Sismabonus 110% sono oggetto di un'asseverazione redatta da un altro soggetto, lo strutturista; pertanto è possibile affermare che:

- per il Sismabonus 110%, per quanto concerne la modalità di determinazione del 30 per cento dell'intervento, occorre fare riferimento all'ammontare complessivo delle spese riferite all'intero intervento sismico, comprovate dal computo metrico sottoscritto dallo strutturista, [...]

- per l'Ecobonus 110%, per quanto concerne la modalità di determinazione del 30 per cento dell'intervento, occorre fare riferimento all'ammontare complessivo delle spese riferite all'intero intervento eco, comprovate dal computo metrico sottoscritto dal termotecnico, [...];

2) possono essere conteggiate nei S.A.L anche gli acconti fatturati nel rispetto dei computi metrici asseverati ma che non corrispondono ancora a lavorazioni eseguite ed ultimate, fermo restando l'obbligo di completamento dell'opera entro la

fine dei lavori;

3) *coniugando le parole dell'art. 121 del decreto Rilancio e del Provvedimento n. 283847/2020 [l'istante ritiene che].*

- il credito può essere ceduto mediante la presentazione della Comunicazione entro il 16 marzo dell'anno successivo a quello in cui sono state sostenute le spese che danno diritto alla detrazione (Provvedimento n. 283847/2020 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate);

- il diritto alla detrazione sorge qualora per ciascun intervento complessivo sia raggiunto almeno il 30 per cento del medesimo intervento (comma I-bis del citato articolo 121 del decreto Rilancio);

- dunque qualora il 30 per cento dell'intervento non sia raggiunto al 31/12/2021, il diritto alla detrazione scatterà nel 2022 al raggiungimento del predetto requisito, con la conseguenza che presentazione della Comunicazione dovrà essere effettuata entro il 16 marzo del 2023;

4) *la seconda cessione del credito d'imposta generato dal Superbonus 110%, da parte dei fornitori e dei soggetti cessionari, non occorre che sia sottoposta a visto di conformità».*

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, considerato che la procedura di interpello di cui all'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (cd. Statuto dei diritti del contribuente) è finalizzata ad ottenere chiarimenti in merito all'interpretazione di norme applicabili a fattispecie concrete e *personali*, si fa presente che questo parere esplica i suoi effetti

esclusivamente con riferimento al contribuente istante e non anche nei confronti degli ulteriori comproprietari e comodatari delle unità immobiliari di cui sono composti gli edifici oggetto degli interventi.

Si rappresenta inoltre che il presente parere non è teso a stabilire se vi sia il rispetto dei requisiti qualitativi e quantitativi richiesti per l'agevolazione cui all'art. 119 del d.l. n. 34 del 2020, rimanendo in merito impregiudicato ogni potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Ciò premesso, si rileva che l'articolo 121 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, (cosiddetto "decreto Rilancio"), convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, stabilisce che i soggetti che sostengono, negli anni 2020 e 2021, tra l'altro, spese per interventi di cui agli articoli 14 e 16 del decreto legge n. 63 del 2013 - ivi inclusi quelli che accedono al "Superbonus" anche per spese sostenute nel 2022 - possono optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi (cd. sconto in fattura). Tale contributo, riconosciuto fino ad un importo massimo pari al corrispettivo stesso e anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi, è da quest'ultimo recuperato sotto forma di credito d'imposta, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti, ivi inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari. In alternativa, i contribuenti possono, altresì, optare per la cessione di un credito d'imposta di importo corrispondente alla detrazione, ad altri soggetti, ivi inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari con facoltà di successiva cessione.

Come disposto dal comma 1-bis del citato articolo 121, è possibile esercitare l'opzione per lo sconto in fattura o la cessione, anche per stati di avanzamento lavori,

in relazione agli interventi elencati al comma 2 dello stesso articolo 121.

Per i soli interventi che danno diritto al Superbonus, la norma stabilisce che 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** (cfr. circolare n. 30 del 2020, par 5.1.6). Le modalità di esercizio dell'opzione, da effettuarsi in via telematica, anche avvalendosi dei soggetti indicati al comma 3 dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, sono state definite con i provvedimenti del direttore 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 (cfr. anche Circ. 7/E del 2021, pag. 466 e ss.).

Per quanto sopra, in risposta **al quesito sub 1)** posto, **si ritiene che ai sensi del comma 1-bis dell'art. 121 del d.l. n. 34 del 2020, sia consentito, separatamente per ciascuno dei due interventi "Superbonus" (efficientamento energetico e antisismici), applicare la regola del S.A.L. (30 per cento minimo per ogni stato avanzamento),** fermo il rispetto di ogni altra condizione richiesta dalla normativa in materia di Superbonus.

In relazione al quesito **sub 2)**, si evidenzia che le questioni interpretative che possono costituire oggetto di un'istanza di interpello devono riguardare l'interpretazione di una norma di natura tributaria; per tale motivo, sono escluse dall'area dell'interpello, le istanze con le quali il contribuente si limita a richiedere accertamenti di tipo tecnico (cfr circolare 07 maggio 2021, n. 7/E).

A ogni buon conto, si evidenzia che lo **Stato Avanzamento Lavori (SAL) viene redatto dal direttore dei lavori,** ai sensi della dell'art. 14 del decreto del Ministero Infrastrutture e Trasporti n. 49 del 2018, e rientra nei documenti di contabilità dei

lavori. Lo Stato Avanzamento Lavori *«riassume tutte le lavorazioni e tutte le somministrazioni eseguite dal principio dell'appalto sino ad allora. Tale documento, ricavato dal registro di contabilità, è rilasciato nei termini e modalità indicati nella documentazione di gara e nel contratto di appalto, ai fini del pagamento di una rata di acconto; a tal fine il documento deve precisare il corrispettivo maturato, gli acconti già corrisposti e, di conseguenza, l'ammontare dell'acconto da corrispondere, sulla base della differenza tra le prime due voci».*

Per ulteriori chiarimenti in merito ai criteri di determinazione della spesa per ciascun stato di avanzamento lavori si rinvia ai documenti di prassi pubblicati sul sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate (cfr. le risposte istanze interpellò n. 538 del 9 Novembre 2020; n. 483 del 15 luglio 2020).

Ai sensi del paragrafo 7 della circolare 8 agosto 2020, n. 24/E *«i soggetti che sostengono, negli anni 2020 e 2021 [e 2022 per i soli interventi agevolabili ai fini del Superbonus], spese per gli interventi elencati al paragrafo 7.2 possono optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione spettante in sede di dichiarazione dei redditi relativa all'anno di riferimento delle spese, alternativamente:*

a) per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, di importo massimo non superiore al corrispettivo stesso, anticipato dal fornitore di beni e servizi relativi agli interventi agevolati (cd. "sconto in fattura") [...];

b) per la cessione di un credito d'imposta corrispondente alla detrazione spettante, ad altri soggetti, ivi inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari, con facoltà di successive cessioni».

Il paragrafo 3.3 del citato Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'8 agosto 2020 prevede che: *«l'importo della detrazione spettante è calcolato tenendo conto delle spese complessivamente sostenute nel periodo d'imposta,*

comprehensive dell'importo non corrisposto al fornitore per effetto dello sconto praticato. In presenza di diversi fornitori per il medesimo intervento, la detrazione spettante è commisurata all'importo complessivo delle spese sostenute nel periodo d'imposta nei confronti di ciascuno di essi». Il successivo paragrafo 3.4 dispone, altresì, che «l'importo della detrazione cedibile sotto forma di credito d'imposta è calcolato tenendo conto anche delle spese sostenute nel periodo d'imposta mediante cessione del medesimo credito ai fornitori». Come disposto dal citato comma 1-bis, art. 121 del d.l. n. 34 del 2020, «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».

Per quanto qui esposto, ne consegue che:

- *il diritto alla detrazione, nel rispetto di tutti i requisiti previsti, matura in relazione alle spese sostenute nel medesimo periodo di imposta;*
- *l'importo della detrazione cedibile sotto forma di credito di 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, in relazione agli interventi che godono della più elevata di aliquota di detrazione prevista dal Superbonus, occorre che sia stato anche raggiunto il SAL pari al minimo del 30% dell'intervento complessivo.*

Pertanto, tenuto conto di quanto sopra riportato, in risposta al quesito **sub 3)**, si ritiene che debbano coesistere entrambe le condizioni (spese sostenute e importo del SAL pari al 30%) nel medesimo anno di imposta, per usufruire della opzione di cui all'art. 121, in relazione agli interventi di cui all'art. 119, del d.l. n. 34 del 2020.

In relazione al quesito **sub 4)**, si osserva, sempre con riferimento alla ammissibilità delle istanze di interpello, che la citata circolare 4/E del 2021 conferma « *l'impossibilità di ricondurre all'ambito dell'interpello [...] le istanze presentate dai professionisti che formulano quesiti di carattere generale, senza fare riferimento ad un caso concreto e personale, omettendo, nel contempo, di fornire i dati identificativi del contribuente direttamente interessato all'interpretazione della norma tributaria e nei cui riguardi dovrebbero prodursi gli effetti della risposta dell'Amministrazione finanziaria*». A ogni buon conto, si rinvia alle indicazioni contenute nel paragrafo 6 del citato Provvedimento del direttore dell'8 agosto 2020 in relazione alle ulteriori cessioni, nonché ai provvedimenti attuativi già citati e alle specifiche tecniche pubblicate sul sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate.

(Firma su delega della Direttrice Regionale

IL CAPO UFFICIO

(firmato digitalmente)