

STUDIO LEGALE – TRIBUTARIO

*Avv. li Catania - Todaro*

Via T. Capra, is. 301/bis 98122 Messina

Tel. 090/771413

*Avv. Salvatore Catania*

*Avv. Nicola Todaro*

**All'Ordine degli Ingegneri  
della Provincia di Messina**

**OGGETTO:** riscontro richiesta di parere (nota Prot. n. 737/V, Ordine Ingegneri di Messina, del 4/8/22) su implicazioni fiscali e condotta dichiarativa per i compensi professionali ricevuti sotto forma di crediti d'imposta a seguito di concessione dello sconto in fattura per *superbonus* e *bonus facciate*.

Come certamente noto allo Spett.le Ordine, inizialmente, il "meccanismo" connesso alla fruizione dei bonus edilizi (tranne qualche problema di carattere tecnico) aveva mostrato di funzionare, poiché ad ogni lavoro commissionato, eseguito e fatturato con la previsione del c.d. sconto in fattura, corrispondeva, quasi invariabilmente, una cessione del credito a Poste Italiane od a Cassa Depositi e Prestiti o ad Istituti di credito, che acquistavano tali crediti senza fare particolari resistenze (anzi ...).

Lo scenario è cambiato, con l'approvazione, da parte del Governo Draghi, di alcune, limitate ma sostanziali, modifiche all'art. 121 del D.L. 34/2020, ad opera dell'art. 28 del D.L. 4/2022, in vigore dal 27/1/2022. L'intento dichiarato di contrastare le frodi nel settore delle agevolazioni fiscali ed economiche, ha di fatto eliminato la possibilità di effettuare le cessioni del credito successive alla prima, con riferimento, tra l'altro, al *Superbonus* ed agli altri *bonus* simili (quali il c.d. "*bonus facciate*"). Nella buona sostanza, i beneficiari delle detrazioni hanno potuto cedere il relativo credito ad altro soggetti, compresi gli Istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, ma questi ultimi

non hanno potuto a loro volta cedere il credito acquistato; ciò vale anche per lo sconto in fattura praticato dai fornitori (tra cui, i professionisti).

Le modifiche normative introdotte dall'art. 28 citato hanno, pertanto, ristretto la possibilità di effettuare plurime cessioni dei crediti, limitandone così la "circolazione". La conseguenza (peraltro prevedibile) è stata la sospensione degli acquisti di crediti indiretti da parte di Poste Italiane (il sito di PI lo riporta ancora oggi), il blocco dell'acquisizione dei crediti da parte di CDP, il controllo più lungo ed accurato delle Banche sulla gestione delle pratiche relative ai crediti edilizi.

Dunque, quella che l'originario testo dell'art. 121 presentava al professionista come l'opzione di "monetizzare" integralmente ed immediatamente il credito, con la semplice cessione di esso ai soggetti sopra indicati (piuttosto che impiegarlo direttamente, in compensazione, per il pagamento di imposte, sia pure con il meccanismo delle "rate" annuali previste per le detrazioni), è stata di fatto eliminata dal colpo di mano governativo di gennaio di quest'anno. A gioco iniziato si sono cambiate le regole! I professionisti che a fine anno 2021, sapendo di poter contare sulla possibile monetizzazione del credito, hanno scelto di concedere ai loro committenti lo sconto in fattura si sono trovati, come giustamente evidenziato nella richiesta di parere ricevuta, del tutto spiazzati ed, in taluni casi, con un grave carico di imposte (e di contributi) da dovere corrispondere, senza però avere la materiale disponibilità del credito.

In questo (complicato) quadro si è dovuta registrare la presa di posizione della Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate delle Marche (nella richiesta di parere se ne fa velato riferimento) secondo la quale il momento impositivo dell'ammontare dei compensi per i quali si è concordato lo sconto in fattura coinciderebbe con quello di emissione della fattura per la prestazione svolta e, ciò, a prescindere dalla modalità con cui il compenso viene erogato (denaro o credito d'imposta). In altri termini, secondo la Direzione regionale delle Marche (risposta ad Interpello n. 910-230/2022), nel caso di c.d. "sconto in fattura" per la prestazione resa dal professionista, il momento della tassazione scatta già con la emissione della fattura e non quando il credito viene riconosciuto, ovvero quando *appare* nel c.d. cassetto fiscale del contribuente. La risposta fornita dalla Dre è riferita al c.d. "bonus facciate" ma è indubbio che una simile interpretazione sarà rivolta a bonus similari quali quello del 110%

L'orientamento dell'Agenzia delle Entrate si presta, tuttavia, a diverse critiche. Il reddito di lavoro autonomo deve essere determinato, ai sensi dell'art. 54 del TUIR ("Determinazione del reddito di lavoro autonomo"), con l'applicazione del principio di cassa. Per tale

disposizione assume rilevanza, quindi, la **effettiva** percezione dei compensi. Questa, per la vicenda che occupa, dovrebbe farsi coincidere con il concreto utilizzo del credito in compensazione (quindi, di volta in volta e per le varie quote annuali, con l'utilizzo nel modello F24 del credito). Ed anche a voler accedere ad una diversa (e penalizzante) interpretazione, nel caso della concessione dello sconto in fattura, si potrebbe tutt'al più parlare di concreta percezione solo nel momento in cui il credito viene **riconosciuto ed accettato** dalla piattaforma predisposta dall'Agenzia delle Entrate. Prima di tale momento lo sconto in fattura (e, dunque, il credito) non è concretamente attivo, dovendosi svolgere e superare determinate e propedeutiche fasi, quali la *comunicazione* dell'opzione di sconto in fattura all'Agenzia, la successiva *verifica* da parte di quest'ultima e l'*accettazione* da parte del professionista.

Una corretta qualificazione giuridica dello "sconto in fattura" passa, dunque, attraverso la considerazione che, con esso, venga adempiuta l'obbligazione costituita dal pagamento della fattura con una prestazione, rappresentata dalla cessione del credito ma, diversamente da come interpretato dalla DRE Marche, e secondo la lettera dell'art. 1197 c.c., *l'obbligazione si estingue quando la (diversa) prestazione è eseguita*. La prestazione potrà quindi considerarsi "incassata" solo al momento in cui si perfeziona la cessione del credito e, quindi, nella fattispecie (nuova ed assolutamente eccezionale sotto diversi profili) al momento in cui il credito risulterà riconosciuto in capo al professionista/fornitore ovvero quando si renderà "visibile" nel suo cassetto fiscale.

Dovendo tenere dunque nella debita considerazione la posizione sin qui espressa dall'Agenzia delle Entrate con il riscontro dell'Interpello di cui sopra (che ha riguardato, tuttavia, un credito piuttosto esiguo e per il quale, probabilmente, non si sono esaminati compiutamente i risvolti economici pregiudizievoli che viceversa colpirebbero coloro i quali hanno concordato compensi con sconti in fattura di più ragguardevole importo ma che non hanno più avuto la possibilità di cedere il credito) e giungendo al tema oggetto della richiesta di parere, si può suggerire: *a)* per i professionisti che intendono tenere un atteggiamento prudente e che magari hanno un carico impositivo non particolarmente gravoso, di valutare le indicazioni della DRE Marche che, tuttavia, non sono condivise da codesto Studio; *b)* per gli iscritti allo Spett.le Ordine in indirizzo che si troverebbero a fronteggiare un notevole esborso di imposte e contributi a fronte di crediti non monetizzati, riconosciuti solo nel 2022 e, comunque, limitati alla quota annuale prevista per le detrazioni da superbonus o bonus facciate (5 o 10 rate), di dichiarare, per l'anno 2021, i compensi effettivamente percepiti, nell'esatto ossequio del principio di cassa e nel rispetto di quanto previsto dall'art. 54 del

TUIR. Una eventuale, successiva, attività di accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate, potrebbe essere contestata attraverso le considerazioni di cui sopra, relative alla effettiva percezione dei compensi ed alla corretta interpretazione dell'istituto previsto all'art. 1197 c.c. (*datio in solutum*). Si potrebbe inoltre fondatamente rilevare la violazione del principio di "*buona fede ed affidamento*" di cui all'art. 10 dello Statuto del Contribuente (L. 212/2000), poiché i professionisti (ed in generale gli operatori coinvolti dalla disposizione di cui all'art. 121 del Decreto Rilancio) si sono visti modificare, **successivamente**, dal Governo, la norma che consentiva una più libera circolazione dei crediti derivanti dagli interventi edilizi effettuati. L'affidamento, rappresenta, invero, un principio fondamentale del diritto tributario, che regola i rapporti di diritto pubblico, e **tutela le aspettative generate da un precedente comportamento dell'amministrazione finanziaria o del legislatore.**

Lo stesso art. 121 potrebbe essere oggetto di censura di incostituzionalità, nella parte in cui prevede, al comma 3, la perdita delle quote di credito non utilizzate nell'anno e la contemporanea irripetibilità di esse quote a rimborso. Nelle fattispecie qui esaminate, ciò si tradurrebbe in una inammissibile violazione dell'art. 53 della Costituzione (principio di capacità contributiva) poiché (soprattutto se alla disposizione venisse data la "lettura" fornita dalla D. R. Marche) si sarebbe chiamati a corrispondere le imposte relative ad un reddito non percepito o percepito solo in parte.

Tanto si ritiene appropriato in evasione della richiesta formulata.

Messina, lì, 10/08/2022.

**Studio Legale Tributario Ass.to**

**Avv. ti Catania Todaro**

