

**Superbonus 110% e fatture errate: nuova risposta
del Fisco**

Quaderni Tecnici

2024

Superbonus 110% e fatture errate: nuova risposta del Fisco

Il Superbonus 110% rappresenta un'importante agevolazione fiscale in Italia, ma richiede attenzione nella gestione delle fatture. Recentemente, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'omissione dell'IVA in fatture con sconto integrale può compromettere l'accesso al beneficio se non rettificata tempestivamente. È fondamentale, quindi, che le fatture siano corrette e trasmesse entro i termini previsti per mantenere l'aliquota di detrazione originariamente prevista.

Ne è prova la **Risposta dell'Agenzia delle Entrate del 9 luglio 2024, n. 146**, che ha confermato l'abbassamento al 70% dell'aliquota di detrazione per un intervento Superbonus 110% su un condominio minimo, a causa dell'errata emissione delle fatture, a fine dicembre 2023, da parte dell'impresa esecutrice dei lavori.

In particolare, lo sconto in fattura non era stato esposto a valle dell'importo complessivo della fattura (IVA inclusa) ma nel corpo della stessa e quindi “neutralizzando” gli importi dei singoli interventi riportati. Successivamente, l'impresa ha cercato di sanare l'errore con delle note di debito (rectius, fatture) prodotte per “rettificare” le fatture errate e che, seppur datate 29 dicembre 2023, sono state concretamente trasmesse allo SdI e, quindi, “emesse” a marzo 2024.

Da qui il quesito del condòmino: una simile operazione consente di mantenere l'aliquota agevolata al 110% prevista fino al 31 dicembre 2023 oppure no?

Superbonus 110%: il Fisco chiarisce come si applica lo sconto in fattura

Il Fisco ha preliminarmente richiamato la Circolare 8 agosto 2020, n. 24/E, e la circolare 22 dicembre 2020, n. 30/E, secondo cui, per le persone fisiche, compresi gli esercenti arti e professioni, e gli enti non commerciali, in applicazione del **criterio di cassa**, le spese si intendono sostenute alla data dell'**effettivo pagamento**.

In caso di sconto “integrale” in fattura (e, dunque, in assenza di un pagamento), occorre fare riferimento alla **data di emissione della fattura da parte del fornitore**, come riportato anche nella Risposta del Fisco del 5 gennaio 2024, n. 1.

Va aggiunto, che la fattura non può considerarsi emessa prima dell'invio allo SdI. Sul punto la recente risposta del 13 maggio 2024, n. 103 ha anche specificato le condizioni al cui verificarsi la fattura può essere considerata tempestivamente emessa ai fini dell'agevolazione. In particolare, è stato chiarito che, laddove l'emissione della fattura per i servizi resi non sia contestuale al pagamento degli stessi (anche tramite riconoscimento dello sconto) e, pertanto, il documento indichi due diverse date - una di effettuazione dell'operazione (ossia di pagamento, anche tramite l'equivalente sconto) ed una successiva di trasmissione allo SdI, - qualora la seconda sia rispettosa dei termini di legge (compresi i cinque giorni dall'eventuale scarto), la fattura risulterà correttamente emessa e lo sconto applicato.

Quindi, ai fini dell'individuazione del momento di sostenimento della spesa, in caso di “sconto integrale” in fattura applicabile secondo le percentuali vigenti in tale momento, è possibile dare rilevanza alla **data indicata in fattura**, corrispondente all'effettuazione dell'operazione (ossia al pagamento, anche tramite l'equivalente sconto), sempreché la relativa fattura sia stata trasmessa allo SdI entro 12 giorni, corrispondente ai termini stabiliti dall'articolo 21, comma 4, del d.P.R. n. 633/1972 e ricorrano gli ulteriori requisiti formali e sostanziali previsti dalla disciplina del Superbonus 110%.

La risposta dell'Agenzia delle Entrate

Nel caso in esame, la ditta ha emesso a fine dicembre tre fatture errate, avendo praticato lo sconto sul solo imponibile, omettendo quindi di addebitare l'IVA in rivalsa.

Al riguardo, con la circolare n. 30/E del 22 dicembre 2020, al punto 5.3.4, è stato specificato che, ai fini dell'applicazione dello sconto in fattura, *«per corrispettivo dovuto deve intendersi il valore totale della fattura, al lordo dell'IVA, e l'importo dello sconto non riduce la base imponibile e deve essere espressamente indicato nella fattura emessa a fronte degli interventi eseguiti»*.

Spiega il Fisco che le successive note di debito (rectius fatture) prodotte per “rettificare” le fatture errate, seppur datate 29 dicembre 2023, sono state concretamente trasmesse allo SdI e, quindi, “emesse” a marzo 2024, ben oltre il termine di 12 giorni che consentono di dare legittima rilevanza alla data corrispondente all'effettuazione dell'operazione (ossia al pagamento, anche tramite l'equivalente sconto).

Per altro le nuove fatture hanno replicato pedissequamente quelle precedenti errate salvo che per l'**addebito dell'IVA in rivalsa**, poi assorbito anch'esso dallo sconto, per cui le prime non sembrano essere state “stornate” con una nota di credito ma solo duplicate, in violazione delle norme in materia.

Di conseguenza, considerato che le note di debito (rectius fatture) corrette sono state inviate al SdI, e quindi emesse, il 27 marzo 2024, lo sconto in fattura, ove sussistano gli altri requisiti richiesti dalle norme, sarà applicabile nella misura prevista per il 2024 (**70%**).

Infine, sebbene con l'istituto del ravvedimento operoso, una volta rimosse le violazioni il fornitore può sanare le sanzioni ad esse relative, questa sanatoria, tuttavia, non consentirà di retrodatare l'efficacia delle fatture al fine di fruire dell'agevolazione in misura pari al 110%.

Conclude quindi il Fisco che, coerentemente con la misura agevolativa effettivamente spettante, pari al 70%, andranno anche modificate l'asseverazione intermedia e la comunicazione della **cessione del credito**.

Si allega la risposta dell'Agenzia delle Entrate

Risposta n. 146/2024

OGGETTO: Superbonus – sconto in fattura – errata fatturazione – misura agevolativa applicabile – articolo 121 del decreto–legge n. 34 del 2020

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La signora *ALFA*, nella sua qualità di condòmino incaricato del «condominio minimo», sito in [...] (di seguito, anche "istante"), pone un quesito, qui sinteticamente riportato, concernente la fruizione dell'agevolazione di cui all'articolo 119 del decreto–legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020 (cd *superbonus*).

In particolare, riferisce che, il 29 dicembre 2023, la ditta *BETA*, avendo già eseguito lavori per circa il 70% del totale, ha emesso 3 distinte fatture (nn. 70, 71 e 72) che non contemplavano alcun conguaglio in denaro, giacché gli importi dovuti «[...] per accordi contrattualmente assunti con l'impresa appaltatrice, dovevano essere

regolati mediante l'applicazione dello sconto in fattura di cui all'articolo 121 del D.L. 19.05.2020, n.34.».

Tuttavia, «In sede di avvio delle procedure di asseverazione, [...] dopo il 31.12.2023, veniva riscontrato che [...] lo "sconto in fattura" di cui sopra, non veniva esposto a valle dell'importo complessivo della fattura (IVA inclusa) ma bensì nel corpo della stessa, così "erroneamente" neutralizzando gli importi dei singoli interventi ivi riportati».

Ciò posto, l'istante chiede come sanare l'errore al fine di conservare l'agevolazione fiscale nella misura del 110%.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, nell'istanza originaria, l'interpellante ipotizzava di far modificare, con note di variazione, le fatture originariamente emesse, al solo fine di integrare i documenti con la corretta indicazione dello sconto praticato, ritenendo sussistenti per *BETA* le condizioni per emetterle ai sensi dell'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA). In particolare, riteneva possibile modificare:

- «le fatture originariamente emesse, al solo fine di integrare i documenti con la corretta indicazione dello "sconto" praticato, ravvisando le condizioni ex articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 per emettere una nota di variazione in aumento - datata 29.12.2023 - usufruendo, in quanto compatibile, del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. 472/1997;»

- «*le fatture originariamente emesse al solo fine di integrare i documenti con la corretta indicazione dello "sconto" praticato, ravvisando le condizioni ex articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 per emettere una nota di variazione in diminuzione - datata 29.12.2023 - usufruendo, in quanto compatibile, del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. 472/1997*».

In data 5 aprile 2024, tuttavia, con integrazione spontanea, l'istante ha comunicato che il comportamento ipotizzato nell'istanza è stato posto in essere dalla ditta, spinta dalle modifiche normative imminenti, poi realizzate ad opera del decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39, convertito con modificazioni dalla legge 23 maggio, n. 2024, n. 67, e ha prodotto:

- le relative note di debito, datate 29 dicembre 2023 e trasmesse in data 27 marzo 2024 al Sistema di Interscambio dell'Agenzia delle Entrate (di seguito, "SdI");

- l'asseverazione intermedia del 29 marzo 2024, ex articolo 119, comma 13, del decreto-legge n. 34 del 2020;

- le comunicazioni dell'opzione di cessione del credito o sconto in fattura di cui agli articoli 119 e 121 del decreto-legge n. 34 del 2020, relative al predetto stato di avanzamento lavori.

In conclusione, l'istante ritiene che l'errore sia stato rimosso e conseguentemente, di poter accedere all'agevolazione fiscale nella misura vigente nel 2023 (110%).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Deve in primo luogo rilevarsi come non costituisca oggetto di interpello la sussistenza, nel caso esposto, dei requisiti previsti dalla normativa vigente per la

maturazione del c.d. "*Superbonus 110%*" ovvero per l'applicabilità dello sconto in fattura disciplinato dall'articolo 121 del decretolegge n. 34 del 2020.

Su tali elementi per la corretta valutazione dei quali si rinvia ai molteplici documenti di prassi emanati (cfr., ad esempio, le circolari nn. 17/E e 27/E, rispettivamente del 26 giugno e 7 settembre 2023), nonché agli ulteriori chiarimenti resi tramite le risposte pubblicate nell'apposita sezione del sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate rimangono quindi impregiudicate eventuali azioni di controllo da parte degli Uffici competenti.

Tanto premesso, in tema di detrazioni si è più volte ribadito che, come *«chiarito nella circolare 8 agosto 2020, n. 24/E e nella circolare 22 dicembre 2020, n. 30/E, per le persone fisiche, compresi gli esercenti arti e professioni, e gli enti non commerciali, in applicazione del criterio di cassa, le spese si intendono sostenute alla data dell'effettivo pagamento. In caso di sconto "integrale" in fattura (e, dunque, in assenza di un pagamento), occorre fare riferimento alla data di emissione della fattura da parte del fornitore»* (così la risposta n. 1, pubblicata il 5 gennaio 2024).

Va aggiunto, che *«la fattura non può considerarsi emessa prima dell'invio allo SdI [...]»*. Al riguardo, con la recente risposta ad interpello n. 103 pubblicata sul sito *internet* della scrivente il 13 maggio 2024 - cui si rinvia per ogni approfondimento - sono stati forniti chiarimenti in merito alle condizioni al verificarsi delle quali la fattura può considerarsi tempestivamente emessa ai fini dell'agevolazione in argomento. In particolare, è stato chiarito che *«[...] laddove l'emissione della fattura per i servizi resi non sia contestuale al pagamento degli stessi (anche tramite riconoscimento dello sconto) e, pertanto, il documento indichi due diverse date [una di effettuazione*

dell'operazione (ossia di pagamento, anche tramite l'equivalente sconto) ed una successiva di trasmissione allo SdI], laddove la seconda sia rispettosa dei termini di legge (ivi compresi i [...] cinque giorni dall'eventuale scarto), la fattura risulterà correttamente emessa e lo sconto applicato.

In altre parole, ai fini dell'individuazione del momento di sostenimento della spesa, in ipotesi di opzione per lo "sconto integrale" in fattura applicabile secondo le percentuali vigenti in tale momento, è possibile dare rilevanza alla data indicata in fattura, corrispondente all'effettuazione dell'operazione (ossia al pagamento, anche tramite l'equivalente sconto), sempreché la relativa fattura sia stata trasmessa allo SdI nei termini stabiliti dall'articolo 21, comma 4, del d.P.R. n. 633 del 1972 (entro 12 giorni), e ricorrano gli ulteriori requisiti formali e sostanziali previsti dalla disciplina del "Superbonus 110%"».

Ciò detto, esaminando il caso di specie, risulta che la ditta fornitrice ha emesso, il 29 dicembre 2023, tre fatture errate, avendo praticato lo sconto sul solo imponibile, omettendo quindi di addebitare l'IVA in rivalsa. Al riguardo, con la circolare n. 30/E del 22 dicembre 2020, al punto 5.3.4, è stato specificato che, ai fini dell'applicazione dello sconto in fattura, *«per corrispettivo dovuto deve intendersi il valore totale della fattura, al lordo dell'IVA, e l'importo dello sconto non riduce la base imponibile e deve essere espressamente indicato nella fattura emessa a fronte degli interventi eseguiti».*

Le successive note di debito (*rectius* fatture) prodotte per "rettificare" le fatture errate, seppur datate 29 dicembre 2023, sono state concretamente trasmesse allo SdI e, quindi, "emesse" il 27 marzo 2024, ben oltre il termine di 12 giorni che consentono di

dare legittima rilevanza alla data corrispondente all'effettuazione dell'operazione (ossia al pagamento, anche tramite l'equivalente sconto).

A ciò si aggiunga che le nuove fatture replicano pedissequamente le precedenti fatture errate - salvo che per l'addebito dell'IVA in rivalsa, poi assorbito anch'esso dallo sconto - sicché le prime non sembrano essere state "stornate" con una nota di credito ma solo duplicate, in violazione delle norme.

Stante quanto sopra - tralasciando il trattamento sanzionatorio delle violazioni commesse dalla ditta fornitrice (errata fatturazione senza esercizio della rivalsa, errata liquidazione periodica/annuale dell'IVA, documentazione della medesima operazione con più fatture), che non è oggetto dell'istanza, non essendo peraltro riferibile direttamente all'istante - considerato che le note di debito (*rectius* fatture) corrette sono state inviate al SdI, e quindi emesse, il 27 marzo 2024, lo sconto in fattura, ove sussistano gli altri requisiti richiesti dalle norme, sarà applicabile nella misura prevista per il 2024 (70%).

Si osserva, infine, che, sebbene con l'istituto del ravvedimento operoso, di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, il fornitore, una volta rimosse le violazioni, abbia la possibilità di sanare le sanzioni ad esse relative, detta sanatoria, tuttavia, non consentirà di retrodatare l'efficacia delle fatture al fine di fruire dell'agevolazione di cui si discute in misura pari al 110%.

In conclusione, la soluzione prospettata dall'istante non può essere condivisa e andranno, quindi, modificate, coerentemente con la misura agevolativa effettivamente spettante, l'asseverazione intermedia e la comunicazione della cessione del credito.

firma su delega del Capo Divisione

**Il Capo Settore Coordinamento
e programmazione
(firmato digitalmente)**