

**Bonus Facciate- Focus sui
lavori “a cavallo
d’anno”**

APPROFONDIMENTO OPERATIVO

16 dicembre 2021

SOMMARIO

SPETTANZA DEL BONUS FACCIATE PER LAVORI A CAVALLO D'ANNO	2
CONTABILIZZAZIONE IN BILANCIO E IMPOSTE DIRETTE	3
PROFILI IVA	5

In uno scenario ancora di forte incertezza circa il futuro imminente delle agevolazioni fiscali diverse dai Superbonus 110%, oggetto già di modifica da parte del recente Decreto Anti-frode (DL 157/2021) e di sicura rimodulazione in seno alla prossima legge di Bilancio per il 2022, da più parti sono stati sollevati numerosi dubbi interpretativi in ordine al corretto comportamento da adottare per quel che concerne le modalità operative e contabili del cd. Bonus facciate (art.1, co. 219-223, della legge 160/2019).

In particolare, le questioni più ricorrenti attengono alla possibilità di vedersi riconosciuto il beneficio per quegli interventi avviati nel corso del 2021 ma non conclusi entro il 31 dicembre dello stesso anno, per i quali il relativo corrispettivo è stato tuttavia fatturato e liquidato integralmente.

Allo stesso modo, emergono perplessità circa la corretta contabilizzazione dei suddetti interventi nel bilancio dell'impresa esecutrice, nonché sul conseguente trattamento fiscale della fattispecie, sia sotto il profilo delle imposte dirette che dell'IVA, tenuto conto che ad oggi ancora si rimane in attesa di un orientamento specifico da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Sui predetti temi, l'ANCE propone di seguito una ricostruzione della fattispecie, offrendo un approfondimento operativo, che si propone di indirizzare le imprese di costruzioni sul corretto comportamento da adottare sotto il profilo contabile e fiscale.

SPETTANZA DEL BONUS FACCIATE PER LAVORI A CAVALLO D'ANNO

È da più parti emersa l'esigenza di precisazioni in relazione alla spettanza del cd. bonus facciate con riferimento ad interventi che proseguono oltre il limite temporale del 31 dicembre 2021.

Sul tema, si ritiene fornisca preciso e conclusivo chiarimento la recente CM 16/E del 1° dicembre 2021, con la quale sono state rese alcune precisazioni sull'applicazione delle novità contenute nel DL 157/2021 (cd. Decreto Anti-frodi) che ha introdotto, dal 12 novembre scorso, l'obbligo di visto di conformità e asseverazione della congruità delle spese anche per l'esercizio dell'opzione della cessione del credito o dello sconto in fattura per i bonus edilizi diversi dai Superbonus 110%.

In particolare, nella suddetta pronuncia, per i bonus diversi dal Superbonus, ivi compreso il cd. Bonus facciate, affrontando il tema del nuovo obbligo di asseverazione della congruità delle spese anche per l'esercizio dell'opzione della cessione del credito o dello sconto in fattura per detti bonus, l'Amministrazione finanziaria sostiene che ***“l'attestazione, richiesta per optare per lo sconto in fattura o la cessione del credito, può essere rilasciata anche in assenza di uno stato di avanzamento lavori o di una dichiarazione di fine lavori, considerato che la normativa che li disciplina, a differenza di quella prevista per il Superbonus, non richiede tali adempimenti. Tuttavia, considerata la ratio del Decreto anti-frodi di prevenire comportamenti fraudolenti nell'utilizzo di tali Bonus e ritenuto che, con riferimento a queste agevolazioni fiscali, il sostenimento di una spesa trova una giustificazione economica soltanto in relazione ad una esecuzione, ancorché parziale, di lavori, la nuova attestazione della congruità della spesa non può che riferirsi ad interventi che risultino almeno iniziati.”***

In altri termini, si ritiene che le operazioni di cessione del credito o sconto in fattura effettuate entro il 31 dicembre 2021, relative a fatture emesse e liquidate entro la medesima data (e ovviamente precedenti all'esercizio dell'opzione), siano correttamente eseguite (nel rispetto di tutti i nuovi obblighi previsti dal DL 157/2021 in ordine alla suddetta attestazione e al visto di conformità), ancorché in assenza di un SAL o di una dichiarazione di fine lavori, purché sia possibile attestare l'avvio dei lavori per i quali si intende accedere ai bonus.

Tali indicazioni, a parere dell'ANCE, superano in via definitiva ed ufficiale tutti i precedenti interventi da parte dell'Amministrazione finanziaria che, per i bonus diversi dai Superbonus, per i quali la normativa stessa non richiede adempimenti così stringenti come quelli individuati dall'art.119 del DL 34/2021 convertito con modifiche nella legge 77/2021, ha più volte affermato la possibilità di procedere a cessione e

sconto sul corrispettivo senza dover tenere conto dello stato di avanzamento dei lavori. Se un intervento agevolato non prevede alcun SAL, l'opzione per l'una o l'altra soluzione può essere esercitata facendo riferimento all'effettivo pagamento. Resta fermo che gli interventi devono essere effettivamente realizzati.

Per tutte, si ricorda la posizione espressa dal Sottosegretario MEF Claudio Durigon, nel corso della risposta all' Interrogazione n.5-06307 dell'On.Terzoni lo scorso 23 giugno 2021, in merito alla possibilità di esercitare le opzioni per la cessione o per lo sconto per i cd. "bonus ordinari" (Ecobonus, Bonus Facciate, Sismabonus e Bonus Ristrutturazioni) in qualsiasi momento, senza dover tenere conto dello stato di avanzamento degli interventi. Sul punto, si precisava che l'opzione per la cessione e/o sconto, alternativa alla detrazione diretta, restava condizionata all'avanzamento dei lavori e alle relative attestazioni solo per gli interventi agevolati con il Superbonus. Solo nel caso diverso delle detrazioni ordinarie, per le quali non siano stati previsti SAL, il contribuente poteva scegliere di optare per la cessione del credito o per lo sconto in fattura in qualsiasi momento, facendo riferimento alla data dell'effettivo pagamento, ferma restando la necessità che gli interventi oggetto dell'agevolazione fossero effettivamente realizzati.

Con la richiamata CM 16/E/2021, oltre a ribadire l'irrilevanza dello stato d'avanzamento dei lavori o della loro dichiarazione di chiusura, l'Agenzia delle entrate ribadisce la possibilità di procedere a cessione del credito o sconto in fattura per lavori a cavallo d'anno, purché, nel rispetto di tutti gli adempimenti previsti (anche alla luce delle novità di cui al DL 157/2021), si tratti di interventi per cui è possibile dimostrare almeno l'avvio.

CONTABILIZZAZIONE IN BILANCIO E IMPOSTE DIRETTE

Sempre in ordine alla medesima fattispecie, numerosi dubbi sono stati sollevati circa la valutazione contabile e fiscale di tale tipologia di intervento da parte dell'impresa esecutrice dello stesso.

In particolare, in assenza di indicazioni di prassi sul tema, si ritiene che, ai fini della tassazione diretta, la fattispecie possa ricondursi, sotto il profilo della sua valutazione contabile e fiscale, alla disciplina prevista per i lavori su ordinazione di durata infrannuale.

Come noto, infatti, si tratta di lavorazioni, opere, servizi effettuate per conto di terzi, normalmente derivanti da un contratto di appalto, la cui durata è inferiore ai 12 mesi, civilisticamente regolate dall'art.2426 co 1, numeri 1 e 11, cod. civ. e fiscalmente normate ai fini delle imposte sui redditi dall'art.92 del TUIR.

Nello specifico, in merito alla loro valutazione contabile, il Principio OIC 23 individua due criteri per la rilevazione in bilancio:

- # il criterio della commessa completata (articolo 2426, n. 1, cod. civ.) con il quale i lavori sono valutati al costo;
- # il criterio della percentuale di completamento (articolo 2426, n. 11, cod. civ.), con il quale i lavori sono valutati in base al corrispettivo contrattuale maturato con ragionevole certezza, anche se superiore al costo.

Per le commesse di durata infrannuale, il criterio della percentuale di completamento, non precluso dalla attuale normativa vigente, trova in ogni caso raramente riscontro nella prassi contabile e non è previsto dalla vigente normativa fiscale, che invece rinvia al criterio della commessa completata.

Tale principio, infatti, trova conferma laddove il citato art. 92, co.6, del TUIR fissa nella valutazione "a costi specifici" il criterio per la valorizzazione delle rimanenze finali dei lavori in corso di esecuzione, fatto salvo quanto specificatamente indicato nel successivo art.93 in tema di opere, forniture e servizi di durata ultrannuale (superiore ai 12 mesi) la cui valutazione è operata in base ai corrispettivi contrattuali (criterio della percentuale di completamento). In tale ultimo caso, ai fini fiscali, i ricavi e la relativa tassazione degli

utili avverranno negli singoli periodi d'imposta di durata delle opere, sulla base della percentuale di completamento dei lavori alla fine del periodo d'imposta.

Con il criterio della commessa completata, pertanto, i ricavi ed il margine di commessa vengono riconosciuti solo al completamento della commessa. L'adozione di tale criterio comporta, quindi, la valutazione delle rimanenze per opere eseguite, ma non ancora completate, al loro costo di produzione ed il differimento degli importi fatturati fino al completamento della commessa (consegnato ed accettato dal committente).

Tali opere (tra le quali rientrano le opere della presente fattispecie, agevolate dal cd. bonus facciate), pertanto, parteciperanno alla redazione del bilancio civilistico e, in base al Principio di derivazione dal Bilancio Civilistico, di cui all'art.83, del citato DPR 917/1986, anche alla determinazione del reddito imponibile fiscalmente tramite:

- # la variazione delle rimanenze (Voce A.3 del Conto economico-cfr. art.2425 cod. civ.), ai sensi dell'art.92, comma 1, D.P.R. 917/1986, pari alla differenza tra le rimanenze finali e le esistenze iniziali dell'esercizio in corso. La valutazione, pertanto, ai fini fiscali avviene "a costi specifici" e non sono necessarie variazioni fiscali in aumento od in diminuzione del risultato civilistico;
- # i costi della produzione (Voci B.6, B.7, B.9, B.10 del Conto economico-cfr. art.2425 cod. civ.), imputati al periodo d'imposta in cui sono sostenuti.

Inoltre, la valutazione contabile di lavori infrannuali prescinde dalle modalità con cui viene gestita la loro fatturazione, la quale può prevedere scansioni temporali dettate da esigenze non sempre collegate all'opera concretamente eseguita, come del resto capita nel caso di lavori agevolabili con il cd. Bonus facciate. In questi casi, quindi, le somme incassate dall'appaltatore hanno natura di semplice acconto/anticipo a valere sul corrispettivo globale del lavoro, e perciò sono contabilizzate fra le passività a titolo di "Acconti" (Voce D.6 del passività dello stato patrimoniale).

Nella fattispecie esaminata, seppur trattandosi di una fatturazione integrale del lavoro, con corrispondente liquidazione integrale del corrispettivo (Cassa per il 10% e Sconto praticato sul restante 90% dell'importo fatturato), si ritiene ugualmente che il corrispettivo globale debba intendersi come "Acconto", ovvero sia come **Debiti per anticipi ricevuti dai clienti per servizi non ancora effettuati.**

A completezza del ragionamento, nel momento in cui i lavori saranno conclusi, si ricorda quanto affermato dall'OIC nella propria Comunicazione del 3 agosto 2021, nella quale ha fornito le regole operative di contabilizzazione dei crediti fiscali (sotto forma di detrazione o credito d'imposta), riconosciuti a fronte di interventi edilizi per i quali sono applicabili la cessione a terzi e lo sconto in fattura.

Nello specifico, tra le altre, l'OIC fornisce chiarimenti anche in ordine alla modalità di contabilizzazione in bilancio dello sconto in fattura concesso dalla società esecutrice dei lavori al soggetto committente. In particolare, per la società esecutrice, il ricavo viene iscritto in bilancio in contropartita ad un credito corrispondente alla somma pari all'ammontare regolato dal committente con le proprie disponibilità liquide ed il valore di mercato del bonus fiscale ricevuto per effetto dello sconto praticato (laddove tale valore non sia desumibile, il valore del bonus è esattamente pari all'ammontare dello sconto). La società esecutrice dei lavori (cessionaria) rileva in bilancio il credito tributario al costo sostenuto.

Pertanto, nel caso di specie, al 31 dicembre 2021, si ritiene che a fronte della contabilizzazione del suddetto debito per anticipi da clienti sarà necessaria la corrispondente contabilizzazione dell'incasso derivante dal pagamento della quota parte di corrispettivo e del credito tributario secondo le indicazioni fornite dallo stesso OIC.

PROFILI IVA

Sotto il profilo IVA, anche in tal ambito in assenza di indicazioni di prassi sul tema, si ritiene che sia la fatturazione che il pagamento del corrispettivo costituiscono i presupposti legittimi per ritenere “effettuata” la prestazione di servizi resa (ai sensi dei co.3 e 4 dell’art.6 DPR 633/1972), e conseguentemente esigibile la relativa imposta. Su tale presupposto, pertanto, non si rilevano particolari criticità in ordine alle modalità di liquidazione e pagamento dell’imposta, ferma restando la corretta applicazione dell’aliquota IVA propria dell’intervento realizzato che, per il caso di specie, è pari all’aliquota del 10%, ferma restando l’applicazione dell’aliquota ordinaria del 22% per le prestazioni professionali rese da terzi.