



Cod. NA7/P2
Cod. CM/pv

Circolare n. 110

Protocollo Generale (Uscita)
cnappcrm – aoo_generale

Prot.: 0001546

Data: 21/12/2023

Ai Consigli degli Ordini degli Architetti,
Pianificatori, Paesaggisti e Conservatori
LORO SEDI

Oggetto: Superbonus e bonus minori: la determinazione del SAL, gli adempimenti di fine anno e le ultime novità

Gentilissimi,

in prossimità della fine dell'anno i professionisti sono impegnati nell'effettuare gli adempimenti relativi agli interventi di efficientamento energetico e antisismici, che attribuiscono il diritto a fruire della detrazione fiscale del 110 per cento.

Come già comunicato con la circolare n. 103 del 01 dicembre u.s., a partire dal 1° gennaio 2024 i lavori effettuati su parti comuni degli edifici in condominio daranno diritto **al minor beneficio fiscale del 70 per cento**. Ciò a causa dell'applicazione del meccanismo del c.d. del decalage. Invece, per gli interventi effettuati su **immobili unifamiliari** o funzionalmente indipendenti **l'agevolazione fiscale cesserà al 31 dicembre 2023**.

Al fine di limitare al massimo gli effetti negativi conseguenti alla diminuzione del beneficio fiscale, i lavori ancora oggi in corso hanno subito un'accelerazione con il conseguente incremento della percentuale del SAL entro la fine dell'anno in corso.

In base alle disposizioni attualmente in vigore, ed in particolare secondo quanto previsto dall'art. 121 del D.L. n. 34/2020, al fine di fruire dello sconto in fattura o della cessione del credito, **il SAL deve aver raggiunto la percentuale di avanzamento "minima" del 30 per cento**. Diviene dunque essenziale comprendere quali criteri seguire ai fini della determinazione del SAL.

È possibile, però, che in uno dei provvedimenti di fine anno, trovi spazio la possibilità di fruire dello sconto in fattura o beneficiare della cessione del credito, in misura corrispondente ai lavori eseguiti entro il 31 dicembre 2023, anche se inferiore al 30 per cento. Ciò sulla base di un **SAL straordinario** e derogando a quanto previsto dal citato art. 121. In alternativa potrebbe essere prevista una vera e propria proroga della misura, sia pure di breve durata.





- **La determinazione del SAL**

Mancano meno di 10 giorni alla fine dell'anno e le imprese sono intente a velocizzare l'esecuzione dei lavori che entreranno nell'ultima quota agevolabile in grado di attribuire il beneficio nella misura del 110 per cento. È in atto una vera e propria corsa verso il tempo in quanto **dal 1° gennaio** prossimo la percentuale di detrazione, come detto, diminuirà al 70 per cento (per i lavori eseguiti su immobili in condominio).

La “lente di ingrandimento” è così accesa sui criteri di determinazione del SAL. Alcuni interventi in corso potrebbero aver raggiunto un avanzamento poco sotto il 30 per cento e la circostanza non consentirebbe di fruire, in base alle disposizioni in vigore, né dello sconto in fattura, né della cessione del credito. Ciò secondo quanto previsto dall'art. 121 del D.L. n. 34/2020. È dunque evidente che il raggiungimento o meno di tale percentuale è strettamente connessa ai **criteri utilizzati per il computo del SAL**.

Si pone dunque il problema di comprendere **se i materiali in cantiere**, forniti, di proprietà dell'impresa esecutrice dei lavori, ma non ancora impiegati, **possano o meno essere contabilizzati ai fini della determinazione del SAL**. La circostanza non è di poco conto soprattutto quando le lavorazioni eseguite, al netto dei predetti materiali, sono di poco inferiori alla percentuale minima del 30 per cento.

L'Agenzia delle entrate, trattandosi di un problema tecnico, non ha fornito alcuna indicazione e neppure l'art. 121, comma 1 – bis citato può essere d'aiuto limitandosi a fornire la percentuale minima del 30 per cento per ottenere lo sconto o cedere il credito.

Sembra dunque possibile fare riferimento all'art. 14, comma 1, lett. d) del DM Infrastrutture n. 49 del 7 marzo 2018, recante **le linee guida delle modalità di svolgimento delle funzioni del direttore dei lavori**.

A ben vedere, però, pur non avendo l'Agenzia delle entrate fornito alcuna indicazione o definizione di SAL, riconosce l'applicabilità della disposizione citata richiamandone espressamente i contenuti (cfr Circ. n. 23/E del 2022, paragrafo 5.2).

Secondo la disposizione citata 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».

La disposizione fa riferimento non solo alle lavorazioni eseguite, ma anche alle somministrazioni. Sembra dunque che **possa tenersi conto** non solo delle lavorazioni effettivamente eseguite, **ma anche delle forniture dei materiali presenti in cantiere**, naturalmente senza contabilizzare la mano d'opera.





Tuttavia, se la soluzione proposta sembra essere positiva, i criteri di contabilizzazione dei materiali presenti all'interno del cantiere dovrebbero, per ragioni di prudenza, **seguire le regole vigenti in tema di appalti pubblici**. Devono quindi essere seguite regole specifiche. Ad esempio, per i manufatti, il cui valore è superiore alla spesa per la messa in opera, possono essere presi in considerazione in misura non superiore alla metà del prezzo.

Si potrebbe obiettare che il riferimento alla disciplina degli appalti pubblici non sia pertinente in considerazione dei rapporti privatistici posti a fondamento del Superbonus. Tuttavia, è opportuno seguire regole che quantifichino il SAL sulla base di criteri ispirati alla massima prudenza. Il Superbonus costituisce un'agevolazione e come osservato più volte dalla Corte di Cassazione le norme che prevedono agevolazioni fiscali devono essere interpretate restrittivamente. Il valore del SAL incide sull'importo scontabile o l'importo del credito cedibile e quindi è opportuno utilizzare la massima prudenza nella scelta dei criteri di valorizzazione del grado di avanzamento dell'opera.

Naturalmente le imprese, ma più in generale tutti i soggetti interessati, **dovranno essere in grado di dimostrare la consegna dei materiali presenti in cantiere** e non ancora utilizzati, ma valorizzati nel SAL. La dimostrazione potrà essere fornita con le fatture di acquisto, i documenti di trasporto o anche con idonea documentazione fotografica.

- **L'esecuzione dei lavori**

Un tema centrale al fine di fruire dei bonus edilizi è quello della **materiale ed effettiva esecuzione dei lavori**.

Per quanto riguarda gli interventi che danno diritto alla detrazione del 110 per cento, non sussistono dubbi che la possibilità di fruire della cessione del credito o dello sconto in fattura sia subordinata all'effettiva esecuzione dei lavori. Il professionista tecnico incaricato deve **asseverare la misura raggiunta dal SAL e l'effettiva esecuzione dei lavori**.

La soluzione è invece diversa per quanto riguarda i c.d. "bonus minori," che attribuiscono il beneficio fiscale in misura inferiore come ad esempio le spese sostenute per il recupero del patrimonio edilizio la cui detrazione è del 50 per cento con un massimale di 96.000 euro fino al 31 dicembre 2024.

In quest'ultimo caso gli operatori hanno sempre sostenuto la possibilità di poter beneficiare della cessione del credito e dello sconto in fattura indipendentemente dall'avvenuta esecuzione dei lavori. Non deve quindi sussistere corrispondenza tra l'importo pagato e i lavori effettivamente eseguiti. Se ad esempio sono stati eseguiti lavori per il 10 per cento dell'intervento complessivo e la quota pagata è del 40 per cento, il credito cedibile è anch'esso del 40 per cento. L'Agenzia delle entrate si è sempre dimostrata contraria a questa interpretazione nonostante **il MEF si sia espresso favorevolmente ai contribuenti** con la risposta all'interrogazione parlamentare n. 506307, in Commissione Finanze della Camera il 7 luglio 2021.

In particolare, il MEF ha affermato, con riferimento agli interventi che beneficiano, sulle relative spese, di detrazioni edilizie diverse da quelle spettanti in misura superbonus 110%, ai





sensi dell'art. 119 del D.L. n. 34/2020, è possibile esercitare le opzioni di cui all'art. 121 del D.L. n. 34/2020 **«anche qualora non siano previsti stati di avanzamento dei lavori ... ferma restando la necessità che gli interventi oggetto dell'agevolazione siano effettivamente realizzati»**

L'Agenzia delle entrate, però, ha continuato a disconoscere il beneficio in mancanza dell'esecuzione dei predetti lavori. Non sarebbe stato sufficiente, secondo questa tesi, che i lavori risultassero eseguiti entro la scadenza del titolo edilizio. Conseguentemente, al fine di prevenire possibili contenziosi il legislatore è intervenuto ulteriormente con l'art. 2 – ter del D.L. n. 11/2023 la cui rubrica è *“norma di interpretazione autentica in materia di condizioni per la detraibilità delle spese”*.

La disposizione citata così prevede: *“Al fine di garantire la certezza del diritto e di prevenire e ridurre il contenzioso in materia di incentivi per le spese relative agli interventi di cui all'articolo 121, comma 2, del decreto – legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77:*

a) *l'articolo 121, comma 1 – bis, del decreto – legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, si interpreta nel senso che, per gli interventi diversi da quelli di cui all'articolo 119 del citato decreto – legge, la liquidazione delle spese per i lavori in base a stati di avanzamento costituisce una mera facoltà e non un obbligo”*.

A questo punto i dubbi avrebbero dovuto essere superati definitivamente eppure diversi uffici locali dell'Agenzia delle entrate ancora dubitano sulla portata della disposizione. Conseguentemente, se non sussiste perfetta corrispondenza tra il *quantum* pagato e i lavori effettivamente eseguiti i contribuenti rischiano di perdere il beneficio della cessione dei relativi crediti. Ciò a seconda dei diversi orientamenti degli uffici locali.

In realtà, come detto, il problema sembra essersi spostato. Infatti, se da una parte non si può disconoscere completamente la portata della novella, dall'altra l'Agenzia delle entrate richiede, al fine di poter applicare la stessa, che i lavori siano perlomeno iniziati.

A questo punto il problema è comprendere quali siano i presupposti che consentono di decretare l'avvenuto avvio dei lavori. A tal proposito l'Agenzia delle entrate non attribuisce rilevanza al titolo edilizio o alla CILAS. Si ritiene a tal fine insufficiente la comunicazione di inizio lavori, ma è necessario che gli stessi siano effettivamente iniziati. Solo in tale ipotesi, e non sempre, sarà possibile convincere il locale ufficio della possibilità di beneficiare in anticipo della cessione del credito o dello sconto in fattura.

Tuttavia, nell'uno e nell'altro caso, quindi sia per il Superbonus 110 per cento, ma anche per le altre detrazioni relative agli interventi edilizi, è necessario **che i lavori siano ultimati entro la scadenza del titolo edilizio**. La mancata ultimazione di un intervento determinerà la decadenza dal beneficio fino allora fruito con obbligo di restituzione dello stesso. Ad esempio, se il committente ha fruito dello sconto in fattura relativo ad una SAL del 40 per cento, e a causa dell'interruzione del cantiere l'intervento non viene completato,





l'importo scontato dovrà essere riversato nelle casse dell'Erario con l'aggiunta della sanzione nella misura del 30 per cento.

- **Il SAL straordinario e la “mini proroga”.**

Durante questi giorni è in corso un animato dibattito politico sulla possibilità di prorogare il Superbonus con riferimento ai lavori su parti comuni di edifici condominiali.

In realtà **le soluzioni allo studio sono più di una**, entrambe seguite con attenzione da parte del Consiglio Nazionale.

La prima soluzione, più facilmente attuabile, prevede la “chiusura” di un **SAL straordinario** di fine anno, anche se inferiore al 30 per cento. Il SAL straordinario dovrebbe comprendere tutti i “lavori residui” materialmente eseguiti entro il 31 dicembre 2023. La novità consisterebbe nella possibilità di fruire della cessione del credito o dello sconto in fattura anche se il SAL straordinario non avrà raggiunto la misura minima del 30 per cento.

La seconda soluzione, anche questa allo studio del Governo, consisterebbe in una “**mini proroga**” del Superbonus, ma a condizione che i lavori su parti comuni degli edifici in condominio abbiano raggiunto un avanzamento al 31 dicembre 2023, pari almeno al 60 o 70 per cento.

Naturalmente, non v'è alcuna certezza sull'approvazione di una delle due misure in quanto il quadro di riferimento è mutevole da un giorno ad un altro. Sarà cura del Consiglio Nazionale fornire i relativi aggiornamenti sull'evolversi della situazione.

Cordiali saluti.

*Il Responsabile dei Dipartimenti
Politiche ed Esercizio della Professione
(Massimo Crusi)*

*Il Consigliere Segretario
(Gelsomina Passadore)*

Il Presidente

(Francesco Miceli)

