

IMMOBILI UNIFAMILIARI E LA PROROGA DEL SUPERBONUS AL 31 DICEMBRE 2022

A cura di Nicola Forte – Dottore Commercialista - Consulente CNAPPC

Il decreto – legge 17 maggio 2022, n. 50 (c.d. decreto aiuti), convertito dalla legge 15 luglio 2022, n. 91 ha prorogato dal 30 giugno **al 30 settembre** il termine entro cui i “detentori” di immobili unifamiliari o funzionalmente indipendenti devono aver **effettuato i lavori per almeno il 30 per cento** dell'intervento complessivo. Ciò al fine fruire della **proroga del Superbonus**. Al verificarsi di tale condizione, sarà possibile beneficiare della detrazione nella misura del 110 per cento per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022. Il presente contributo intende **fornire un approfondimento sui criteri da utilizzare al fine di verificare il raggiungimento di tale percentuale minima di avanzamento**. Inoltre, ulteriori chiarimenti riguarderanno **le modalità di “attestazione” della sussistenza di tale condizione**.

Premessa

L'art. 119, comma 8 – bis del D.L. n. 34/2020, come modificato dal c.d. “decreto Aiuti” (D.L. n. 50/2022), ha previsto la possibilità di fruire del Superbonus con il beneficio della detrazione del 110 per cento per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022. Ciò a condizione di raggiungere, alla data del **30 settembre 2022, l'avanzamento minimo dell'opera del 30 per cento**. In precedenza, quindi prima della modifica normativa in commento, tale condizione doveva risultare verificata alla data del 30 giugno. Il problema riguarda unicamente gli immobili unifamiliari o funzionalmente indipendenti. Infatti, per gli edifici in condominio la scadenza è successiva e coincide con il 31 dicembre 2023.

La disposizione prevede **la possibilità di scegliere due criteri alternativi al fine di verificare il raggiungimento di tale percentuale minima**. Inoltre, dal dato letterale della disposizione si desume come la proroga sia del tutto svincolata dalla condizione rappresentata dalla fine dell'intervento edilizio.

E' dunque necessario, al fine di approfondire i temi indicati in premessa, iniziare l'analisi dal testo della disposizione che così recita: *“Per gli interventi effettuati su unità immobiliari dalle persone fisiche di cui al comma 9, lettera b), la detrazione del 110 per cento spetta anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022, a condizione che alla data del 30 settembre 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 30 per cento dell'intervento complessivo, nel cui computo possono essere compresi anche i lavori non agevolati ai sensi del presente articolo”*.

La disposizione fa letteralmente riferimento alle **“spese sostenute entro il 31 dicembre 2022”**. Pertanto, anche nel caso in cui l'intervento edilizio non sia terminato entro la fine dell'anno, sarà comunque possibile conservare il diritto alla detrazione del 110 per cento, con riferimento alle spese materialmente pagate entro il 31 dicembre 2022.





CNA
PPC

CONSIGLIO NAZIONALE
DEGLI ARCHITETTI
PIANIFICATORI
PAESAGGISTI
E CONSERVATORI

via di Santa Maria dell'Anima 10
00186 Roma | Italia
tel +39.06.6889901 | fax +39.06.6879520

direzione.cnappc@archiworld.it
direzione.cnappc@archiworldpec.it
www.awn.it

L'effettuazione dei lavori

La *ratio* della previsione normativa è quella di concedere più tempo per fruire della detrazione laddove i lavori siano sufficientemente avanzati quindi l'intervento abbia effettivamente raggiunto un "livello minimo".

La disposizione in esame subordina la proroga ai lavori effettuati. Tale espressione deve essere interpretata con rigore anche al fine di evitare possibili contestazioni dell'Agenzia delle entrate e la responsabilità del professionista che attesta il raggiungimento della percentuale "minima" del 30 per cento.

Non devono, quindi, essere computati al fine di verificare il raggiungimento di tale percentuale, **gli acconti corrisposti** ai fornitori laddove i relativi **lavori non siano stati effettivamente eseguiti**. I dubbi maggiori riguardano, però, la **consegna dei materiali e le spese tecniche – professionali**.

Con riferimento ai materiali consegnati presso il cantiere e risultanti dai documenti di trasporto, è difficile ipotizzarne la possibilità di computo qualora siano ancora completamente inutilizzati alla data del 30 settembre. La verifica però, deve essere effettuata caso per caso sulla base di **valutazioni improntate alla massima prudenza**. Si consideri ad **esempio** il caso in cui le **pompe di calore siano state installate, ma non ancora collegate**. In questo caso, ben diverso rispetto alla situazione precedente, dove i materiali sono stati semplicemente consegnati, si ritiene possibile considerare il lavoro come eseguito ancorché non ultimato.

Per ciò che riguarda le **spese tecniche/professionali** i **dubbi sono ancora più rilevanti**. In mancanza di indicazioni ufficiali sul punto è opportuno effettuare, anche in tale ipotesi, **valutazioni prudenziali e quindi escluderle dal computo del 30 per cento**. Tuttavia, valutando la tipologia di intervento non si può escludere completamente l'ipotesi che, sia pure in misura limitata, sia possibile prendere in considerazione tale **tipologia di oneri**. Deve essere però considerato che qualora la percentuale raggiunta sia pari o poco più del 30 per cento, l'eventuale disconoscimento della rilevanza delle spese tecniche da parte dei verificatori farebbe venire meno il beneficio della proroga. **La circostanza che la norma faccia riferimento ai "lavori" potrebbe essere interpretata nel senso di considerare le sole attività di cantiere escludendo le spese professionali, ma sul punto non v'è chiarezza**.

La verifica della percentuale del 30 per cento: due criteri alternativi

Al fine di verificare il raggiungimento della già menzionata percentuale del 30 per cento, la disposizione in commento prevede la **possibilità di utilizzare due criteri alternativi**.

Secondo la disposizione, ai fini del computo, *"possono essere compresi anche i lavori non agevolati ai sensi del presente articolo"*. L'utilizzo dell'espressione *"possono essere compresi"* deve essere letta ed interpretata come facoltà. In buona sostanza **il contribuente può scegliere liberamente se comprendere anche gli altri interventi, che attribuiscono il diritto a fruire delle minori detrazioni, ad esempio del 50 o del 65 per cento**.

Prima dell'intervento normativo in commento l'Agenzia delle entrate aveva indicato un criterio più rigido, nel senso che la verifica del raggiungimento della percentuale minima doveva essere effettuata



CNA
PPC

CONSIGLIO NAZIONALE
DEGLI ARCHITETTI
PIANIFICATORI
PAESAGGISTI
E CONSERVATORI

via di Santa Maria dell'Anima 10
00186 Roma | Italia
tel +39.06.6889901 | fax +39.06.6879520

direzione.cnappc@archiworld.it
direzione.cnappc@archiworldpec.it
www.awn.it

considerando complessivamente tutti gli interventi. In tale ipotesi il risultato finale poteva essere variabile a seconda dello stato di avanzamento dei lavori che attribuivano il diritto alle minori detrazioni. In alcuni casi tale criterio poteva essere anche più sfavorevole.

Si considerino ad esempio due contratti di appalto. Il primo avente ad oggetto lavori di efficientamento energetico in grado di attribuire il beneficio del 110 per cento, di importo complessivo pari a 100.000 euro; il secondo riguardante lavori di recupero del patrimonio edilizio, pari a 50.000 euro. I lavori di cui al Superbonus sono avanzati nella misura del 32 per cento (32.000 euro). Invece, i lavori di recupero del patrimonio edilizio sono appena iniziati alla data del 30 settembre e sono stati eseguiti in misura corrispondente al 10 per cento, quindi a 5.000 euro. Considerando i due interventi, l'ammontare complessivo dei lavori appaltati risulta pari a 150.000 euro e l'importo degli interventi eseguiti è pari a 37.000 euro.

Ne consegue che i lavori risultano complessivamente eseguiti nella misura di 24,67 per cento (37.000/150.000). La circostanza che i lavori relativi al recupero del patrimonio edilizio siano stati eseguiti solo nella misura del 10 per cento penalizza anche i lavori da Superbonus. In questo caso, l'applicazione del criterio interpretativo fornito dall'Agenzia delle entrate avrebbe impedito il raggiungimento della percentuale minima del 30 per cento.

La nuova disposizione invece, **consente di considerare facoltativamente l'importo dei lavori complessivi**. Si tratta, però, di una mera facoltà in quanto il contribuente può considerare per scelta esclusivamente i lavori che gli attribuiscono il diritto alla detrazione del 110 per cento.

Tornando all'esempio precedente, i predetti lavori hanno raggiunto un avanzamento del 32 per cento. Non è necessario considerare i lavori aventi ad oggetto il recupero del patrimonio edilizio che, come detto, determinano una riduzione della percentuale complessiva.

Secondo il nuovo criterio, più favorevole (in taluni casi al contribuente), sarà stata raggiunta la percentuale di "avanzamento minima" dei lavori del 30 per cento e, conseguentemente, sarà possibile fruire del maggior termine del 31 dicembre 2022 per il sostenimento delle spese.

Sarà possibile scegliere liberamente il criterio che consente di raggiungere più agevolmente la percentuale di avanzamento minima del 30 per cento. Se, ad esempio, i lavori che attribuiscono minori detrazioni di imposta, hanno raggiunto un avanzamento rilevante alla data del 30 settembre, sarà utile considerarli unitamente ai lavori che danno diritto alla detrazione del 110 per cento. In tale ipotesi tale percentuale sarà raggiunta più agevolmente considerando tutti gli interventi complessivamente considerati.

Deve ancora considerarsi che **l'avanzamento raggiunto dai lavori deve essere verificato facendo riferimento all'intervento complessivo senza considerare i massimali di spesa**. Ad esempio, l'avanzamento effettivo dei lavori relativi ad un intervento antisismico deve essere verificato non con riferimento al massimale di spesa pari a 96.000 euro, ma rispetto al costo complessivo. Se tale costo fosse pari a 120.000 euro, il raggiungimento della percentuale di avanzamento minima dovrebbe essere rapportata a tale importo. Inoltre, **è irrilevante l'avvenuto pagamento delle fatture**. Conseguentemente, **se i lavori sono stati eseguiti almeno nella misura minima prevista dal decreto e le relative fatture non sono state pagate, sarà comunque**



CNA
PPC

CONSIGLIO NAZIONALE
DEGLI ARCHITETTI
PIANIFICATORI
PAESAGGISTI
E CONSERVATORI

via di Santa Maria dell'Anima 10
00186 Roma | Italia
tel +39.06.6889901 | fax +39.06.6879520

direzione.cnappc@archiworld.it
direzione.cnappc@archiworldpec.it
www.awn.it

possibile fruire della proroga. Non devono essere infatti “confusi” i presupposti che attribuiscono il diritto a fruire della cessione del credito rispetto ai diversi presupposti che consentono di fruire della proroga della detrazione al 31 dicembre 2022.

L'indicazione del raggiungimento della percentuale del 30 per cento

Per il momento l'Agenzia delle entrate non ha fornito alcuna indicazione sulle modalità da seguire per dimostrare il raggiungimento della percentuale minima del 30 per cento al fine di beneficiare della proroga.

L'unica indicazione ufficiale sul punto è stata fornita con una risposta ad un quesito dalla Commissione consultiva per il monitoraggio del Consiglio Superiore Lavori Pubblici.

Secondo il parere reso dalla Commissione, non è necessario predisporre un SAL, ma è sufficiente, per ottenere la proroga, **la redazione di una dichiarazione del direttore dei lavori** attribuendo alla stessa data certa, supportando la stessa con idonea documentazione, come foto, fatture, bolle e libretto delle misure.

In tal senso sono state prese in considerazione alcune delle proposte della Rete delle professioni tecniche.

La disposizione normativa (art. 119 del D.L. n. 34/2020) è estremamente lacunosa. Prevede espressamente che deve essere considerato l'intervento nel suo complesso, tenendo anche conto, sia pure facoltativamente, dei lavori che attribuiscono il diritto a fruire delle detrazioni edilizie in misura inferiore. Nello stesso senso si è pronunciata la Commissione uniformemente a quanto affermato dall'Agenzia delle entrate con la risposta all'istanza di interpello n. 791/2022.

Naturalmente il contribuente dovrà valutare, come già detto, la scelta più conveniente, che più probabilmente gli consentirà di raggiungere l'avanzamento minimo del 30 per cento. La diversa scelta si pone in stretta relazione con il grado di avanzamento dei singoli interventi.

Solitamente, quando sono previsti più interventi, iniziano i lavori che attribuiscono il diritto alla detrazione del 110 per cento. In questo caso è più conveniente effettuare la verifica del raggiungimento della percentuale minima considerando solo il Superbonus.

Come già anticipato, secondo la Commissione non è necessaria la redazione di un SAL, ma il direttore dei lavori dovrà predisporre più semplicemente una dichiarazione senza fornirne alcuna comunicazione né in Comune né all'ENEA.

La Commissione ha posto particolare attenzione alla modalità di predisposizione di tale dichiarazione. In buona sostanza non sarà sufficiente asseverare il raggiungimento della condizione, ma dovrà essere spiegato come è stato effettuato il conteggio oltre al fatto che il direttore dei lavori dovrà fondare quanto dichiarato su idonea documentazione probatoria.

A titolo esemplificativo la Commissione fa riferimento al libretto delle misure, al rilievo fotografico della consistenza dei lavori, la copia delle bolle e la copia delle fatture. Si tratta, però, solo di indicazioni.



CNA
PPC

CONSIGLIO NAZIONALE
DEGLI ARCHITETTI
PIANIFICATORI
PAESAGGISTI
E CONSERVATORI

via di Santa Maria dell'Anima 10
00186 Roma | Italia
tel +39.06.6889901 | fax +39.06.6879520

direzione.cnappc@archiworld.it
direzione.cnappc@archiworldpec.it
www.awn.it

Pertanto, più in generale, il professionista potrà fare riferimento a tutto il materiale che considera utile a supportare quanto da lui dichiarato.

Un altro punto da affrontare riguarda le modalità per attribuire certezza alla già menzionata dichiarazione. La stessa dovrà essere trasmessa al soggetto committente e all'impresa che ha effettuato i lavori a mezzo PEC o tramite raccomandata. Non viene però chiarito se le spese tecniche debbano o meno essere considerate al fine di verificare il raggiungimento della percentuale del 30 per cento.

L'invio della dichiarazione indicata dalla Commissione, redatta a cura del direttore dei lavori, non è previsto dalla legge, ma è l'unico mezzo per dimostrare il raggiungimento della percentuale minima. Non è stato indicato neppure un termine per l'invio della PEC o della raccomandata. La soluzione più prudentiale consiste nell'effettuare l'invio entro la data del 30 settembre. In alternativa l'invio potrebbe essere successivo anche perché non è stato previsto un termine specifico. È opportuno, però, non attendere troppo anche perché la Commissione suggerisce di agire "tempestivamente".

Occorre poi domandarsi se l'adempimento descritto possa essere sostituito dall'asseverazione già inviata all'Enea al fine di fruire della cessione del credito o dello sconto in fattura avendo raggiunto l'intervento la misura del 30 per cento, ma la soluzione è negativa. I criteri di computo del SAL trasmesso all'Enea sono diversi e finalizzati, appunto, alla cessione del credito o allo sconto in fattura. Gli adempimenti sono distinti e quindi la comunicazione del direttore dei lavori non può essere sostituita.

Deve poi considerarsi che le società incaricate dagli istituti di credito di effettuare le operazioni di controllo relative agli adempimenti potrebbero chiedere, indipendentemente dalla trasmissione dell'asseverazione all'Enea, di fornire la prova di aver comunicato all'impresa e al committente, il raggiungimento della percentuale minima del 30 per cento per l'ottenimento della proroga. Diversamente, ove l'adempimento non fosse stato eseguito, potrebbero esprimere parere negativo sulla cessione del relativo credito.