CNAPPC
CONSIGLIO NAZIONALE
DEGLI ARCHITETTI
PIANIFICATORI
PAESAGGISTI
E CONSERVATORI

presso il Ministero della Giustizia

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

Cod. NA7/P2
Cod. GM /ne
Circ. n.114

Protocollo Generale (Uscita)
cnappcrm – aoo_generale
Prot.: 0001017
Data: 03/11/2022

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

Oggetto: **Bonus fiscali edilizia – La scadenza delle agevolazioni, la data di sostenimento delle spese e gli adempimenti fiscali**.

Come è noto, al 30 giugno 2022 era fissato il termine per fruire della detrazione del 110 per cento di cui all'art. 119 del D.L. n. 34/2020 relativa agli immobili unifamiliari, con la possibilità di differire tale scadenza al 31 dicembre p.v. se alla data del 30 settembre i lavori sono stati eseguiti almeno nella misura del 30 per cento. La scadenza per beneficiare del Superbonus per i proprietari o i detentori degli immobili in condominio, o degli immobili posseduti da un unico proprietario o da più comproprietari, invece, è fissata al 31 dicembre 2023.

Allo scopo di approfondire quali siano gli effetti nel caso in cui i lavori non siano completati entro le già menzionate scadenze, si invia in allegato un documento in cui è stata valutata la possibilità di fruire delle detrazioni in presenza di determinate condizioni e qualora siano attuati gli adempimenti previsti dalla legge. Tra le problematiche affrontate vi sono quella relativa all'installazione di un impianto fotovoltaico alla luce della risposta all'istanza di interpello n. 907-110/2022 della Direzione Regionale delle Entrate del Veneto e quella relativa alle attestazioni per Bonus diversi dal Superbonus.

Informiamo, inoltre, che siamo pronti, insieme alla RPT, ad incontrare il nuovo Governo per portare le nostre istanze nel merito delle politiche di efficientamento energetico, bonus fiscali e cessioni del credito collegandole, anche, ai principi della rigenerazione urbana nell'ottica del miglioramento e della programmazione di tali strumenti.

CNAPPC
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

Poiché è importante informare sul tema il più ampio numero di professionisti, chiediamo a tutti gli Ordini di dare massima divulgazione alla presente circolare e del suo allegato.

Nel ringraziare per la collaborazione, si porgono i migliori saluti.

Il Responsabile del Dipartimento Lavoro
(Massimo Giuntoli)

Il Consigliere Segretario
(Gelsomina Passadore)

Il Presidente
(Francesco Miceli)

Allegato:
I bonus nell'edilizia: la scadenza delle agevolazioni e la "fine dei lavori"

CNAPPC
CONSIGLIO NAZIONALE
DEGLI ARCHITETTI
PIANIFICATORI
PAESAGGISTI
E CONSERVATORI

presso il Ministero della Giustizia

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

I BONUS NELL'EDILIZIA: LA SCADENZA DELLE AGEVOLAZIONI E LA "FINE DEI LAVORI"

A cura di Nicola Forte – Dottore Commercialista - Consulente CNAPPC

Il 30 giugno 2022 è spirato il termine per fruire della detrazione del 110 per cento di cui all'art. 119 del D.L. n. 34/2020 relativa agli immobili unifamiliari. Tuttavia, se alla data del 30 settembre i lavori sono stati eseguiti almeno nella misura del 30 per cento la scadenza risulta differita al 31 dicembre prossimo. Invece, i proprietari o i detentori degli immobili in condominio, o degli immobili posseduti da un unico proprietario o da più comproprietari, avranno più tempo a disposizione per beneficiare del Superbonus. In tali ipotesi la scadenza è stata fissata al 31 dicembre 2023. Il presente contributo intende approfondire quali siano gli **effetti nel caso in cui i lavori non siano completati entro le predette scadenze**. In particolare, sarà dimostrata la possibilità di fruire comunque delle detrazioni in presenza di **determinate condizioni** e qualora siano posti in essere gli adempimenti previsti dalla legge

La data di sostenimento delle spese e gli adempimenti fiscali

L'Agenzia delle entrate ha affrontato ancora una volta la possibilità di fruire della detrazione del 110 per cento qualora il **completamento dei lavori sia avvenuto oltre la scadenza** prevista dalla legge.

L'Amministrazione finanziaria ha posto una netta distinzione tra il limite temporale di sostenimento delle spese, ed il termine di esecuzione dei relativi adempimenti fiscali. La prima scadenza, come si comprende dalla mera lettura delle disposizioni relative ai bonus nell'edilizia, non riguarda mai la fine dei lavori.

L'art. 119, comma 1 del D.L. n. 34/2020 prevede che: *"La detrazione di cui all'art. 14 del decreto – legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, si applica nella misura del 110 per cento per le spese documentate e rimaste a carico del contribuente, sostenute dal 1° luglio 2020 fino al 30 giugno 2022, da ripartire tra gli aventi diritto in cinque quote annuali di pari importo e in quattro quote annuali di pari importo per la parte di spesa sostenuta dal 1° gennaio 2022, …"*

La norma fa riferimento alla scadenza del 30 giugno 2022, successivamente prorogata al 31 dicembre 2022 o al 31 dicembre 2023, a seconda della tipologia di immobile o alla materiale esecuzione dei lavori almeno nella misura minima del 30 per cento alla data del 30 settembre scorso. Tuttavia, in base alla lettera della disposizione non sussistono dubbi sulla circostanza che **la possibilità di fruire della detrazione** del 110 per cento **richieda il sostenimento delle spese entro le predette scadenze. I lavori, invece, possono essere anche ultimati successivamente**.

Il problema è stato affrontato, con riferimento all'installazione di un impianto fotovoltaico, dalla Direzione Regionale delle Entrate del Veneto. In particolare, con la risposta all'istanza di interpello n. 907-110/2022 della DRE del Veneto è stato osservato come il legislatore non abbia previsto un termine entro cui devono essere terminati i lavori agevolati per conservare il diritto alla detrazione del 110 per cento, ma un termine entro cui devono essere sostenute le spese agevolate.

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'articolo 119, comma 7 citato indica *che "La detrazione di cui ai commi 5 e 6 del presente articolo è subordinata alla cessione in favore del Gestore dei servizi energetici (GSE), con le modalità di cui all'articolo 13, comma 3. Del decreto legislativo 29 dicembre 2003, n. 387, dell'energia non autoconsumata in sito ovvero non condivisa per l'autoconsumo".*

Secondo quanto precisato dall'Agenzia delle entrate, al fine di beneficiare dell'agevolazione non è necessario attendere la materiale sottoscrizione del contratto di cessione dell'energia al GSE, ma è **sufficiente il completamento dell'istruttoria da parte del Gestore elettrico nazionale**.

Conseguentemente, è irrilevante che il GSE abbia completato tale istruttoria della pratica dopo la scadenza temporale dell'agevolazione ritenendo l'impianto fotovoltaico progettato e realizzato idoneo quale fonte energetica alternativa. È essenziale, però, che le spese siano materialmente sostenute entro le predette date previste per la scadenza dell'agevolazione. Nel caso in cui l'impresa esecutrice dei lavori sia disposta a concedere lo sconto in fattura, la relativa fattura deve essere emessa entro la medesima data di scadenza.

Preliminarmente, l'Agenzia delle entrate ha ricordato come **l'installazione di un impianto fotovoltaico** connesso alla rete elettrica **costituisca un intervento trainato**. Pertanto, per fruire della detrazione del 110 per cento è necessario che l'installazione dell'impianto sia eseguita congiuntamente ad un intervento trainante, vale a dire la realizzazione di un intervento di isolamento termico con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente o la sostituzione di un impianto di climatizzazione invernale. Secondo quanto precisato dalla Circ. n. 24/E del 2020 le spese relative all'installazione dell'impianto devono essere sostenute tra la data di inizio e la data di fine lavori per la realizzazione degli interventi trainanti. Solo al verificarsi di tale condizione l'installazione dell'impianto può considerarsi eseguita congiuntamente ai primi interventi. Fin qui non sussistono particolari dubbi.

L'art. 119, comma 7 del D.L. n. 34/2020 prevede, come già detto, che l'agevolazione *"è subordinata alla cessione in favore del Gestore dei servizi energetico (GSE), con le modalità di cui all'art. 13, comma 3, del decreto legislativo 29 dicembre 2003, n. 387, dell'energia non autoconsumata in sito ovvero non condivisa per l'autoconsumo".*

A tal proposito l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il contribuente può fruire del Superbonus anche se non ha ancora materialmente sottoscritto il contratto con il GSE a condizione che quest'ultimo abbia completato l'istruttoria attestando l'idoneità dell'impianto. Pertanto, il contribuente può fruire dell'agevolazione anche "nelle more del perfezionamento del contratto col Gestore dei servizi energetici a condizione, tuttavia, di essere in possesso della comunicazione di accettazione dell'istanza da parte del GSE. In senso conforme si è espressa anche la risposta all'istanza di interpello n. 57/2022.

L'Agenzia delle Entrate ha osservato come **la scadenza dell'agevolazione sia un requisito** riferito al **sostenimento della spesa** e non anche a tutti gli altri adempimenti per i quali sono previsti termini specifici. Conseguentemente, **il completamento dell'istruttoria può avvenire anche oltre il termine di scadenza dell'agevolazione**, purché **entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi** relativa all'anno di imposta in cui viene esercitata la detrazione.

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

Ad esempio, se si considera un immobile unifamiliare, i cui lavori in corso hanno raggiunto la percentuale di avanzamento minima del 30 per cento entro il 30 settembre scorso, la scadenza per fruire della detrazione del 110 per cento è il 31 dicembre 2022. Le spese sostenute entro tale data daranno diritto al beneficio fiscale.

In tale ipotesi, il beneficio può essere fatto valere nelle more del perfezionamento del contratto con il Gestore dei servizi energetici, ma a condizione che il gestore stesso abbia terminato l'istruttoria e abbia ritenuto idoneo l'impianto fornendone formale comunicazione. È necessario, però, che il completamento dell'istruttoria avvenga **entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui viene esercitata la detrazione**.

Ad esempio se le spese relative all'installazione dell'impianto fotovoltaico sono state correttamente sostenute entro il 31 dicembre 2022, sarà possibile esercitare il diritto alla detrazione nella dichiarazione relativa alla stessa annualità a condizione che il "via libera" del GSE, indipendentemente dalla sottoscrizione del contratto, venga ottenuto entro il 30 novembre 2023, cioè entro la scadenza prevista per l'invio all'Agenzia delle entrate della dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2022.

Gli altri bonus: le minori detrazioni di imposta

Con riferimento alla materiale esecuzione degli interventi, deve osservarsi che mentre per il Superbonus l'inizio e la fine dei lavori assolvono un ruolo essenziale per l'ottenimento delle asseverazioni nel rispetto dei requisiti minimi previsti dalla norma, per alcuni bonus, in linea teorica, non è necessaria la "fine dei lavori". È evidente, però, come tale affermazione debba essere contestualizzata rispetto agli adempimenti fiscali da eseguire. Infatti, qualora l'Agenzia delle entrate riscontrasse, il mancato completamento dell'intervento, emetterebbe un "atto di recupero" del credito indebitamente utilizzato.

Il problema potrà essere meglio compreso ricordando ciò che si è verificato al termine dell'anno 2021, cioè quando a partire dal successivo anno 2022, la detrazione relativa al c.d. "bonus facciate" si è ridotta dal 90 al 60 per cento.

Si è posto così il problema di comprendere per i soggetti che avevano interventi in corso, e che non sarebbero stati ultimati entro la fine dell'anno, quali comportamenti avrebbero dovuto correttamente assumere per salvaguardare il diritto alla detrazione spettante nella predetta misura.

Quando si era in prossimità della fine dell'anno 2021 si è posto il problema se le imprese avessero potuto fatturare l'intero importo dei lavori, concedendo lo sconto in fattura, ultimando gli interventi nel successivo anno 2022. Ciò al fine di consentire al condominio committente di fruire dell'agevolazione fiscale nella misura del 90 per cento.

La soluzione è stata positiva. Tuttavia, è stato chiarito che la possibilità di fruire in anticipo dello sconto in fattura nella predetta misura del 90 per cento, avrebbe richiesto al condominio committente di pagare nell'anno 2021 l'importo non scontabile, pari al residuo 10 per cento.

Si è anche posto il problema se, una volta fatturato in anticipo l'intero importo, il tecnico incaricato fosse stato o meno obbligato ad asseverare l'avvenuta esecuzione dei lavori. In questo caso la risposta è stata negativa. La circolare dell'Agenzia delle entrate n. 16/E del 29 novembre 2021 ha "chiarito che,

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

per i **Bonus diversi dal Superbonus, 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**".

Deve però osservarsi che alla luce dell'evoluzione normativa finalizzata a contrastare le frodi nelle ipotesi di cessione del credito e di sconto in fattura il problema è teorico. Potrebbe verificarsi che i soggetti abilitati al rilascio del visto di conformità non siano disposti a fornire il servizio in mancanza di un'attestazione del tecnico avente ad oggetto la fine dei lavori. Tuttavia, nessuna disposizione, come chiarito dalla citata circolare n. 16/E, subordina la cedibilità del credito o l'ottenimento dello sconto in fattura a tale adempimento.

Il Superbonus

La situazione è completamente diversa con riferimento agli interventi che danno diritto alla detrazione del 110 per cento. La citata circolare n. 16/E del 2021 ha ricordato che in tale ipotesi **il tecnico incaricato deve attestare l'effettiva esecuzione dei lavori**.

L'attestazione è necessaria anche nell'ipotesi in cui ci si avvalga della possibilità di fruire dello sconto in fattura o della cessione del credito con riferimento a due SAL qualora l'avanzamento minimo dell'opera, per ciascuno di essi, sia almeno pari al 30 per cento. Tale possibilità è disciplinata dall'art. 121 del D.L. n. 34/2020.

La fine dei lavori deve essere attestata anche per fruire della cessione del credito e dello sconto in fattura successivamente ai primi due SAL. In tale ipotesi, però, laddove sia stato installato un impianto fotovoltaico è sufficiente, come detto, che il GSE abbia completato l'istruttoria **senza che sussista la necessità di attendere la sottoscrizione del contratto**. Fin quando non sarà completata l'istruttoria, l'agevolazione risulterà "congelata". Il professionista incaricato non potrà apporre il visto di conformità e non potrà essere inviata all'Agenzia delle entrate la comunicazione di opzione. In buona sostanza non sarà ancora possibile concedere lo sconto in fattura o effettuare materialmente la cessione de credito.