

Cod. NA7 – P2
Cod. CM/ne

Circolare n.103

Protocollo Generale (Uscita)
cnappcrm – aoo_generale

Prot.: 0001267

Data: 01/12/2023

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

Oggetto: Superbonus – chiarimenti e adempimenti di fine anno.

Gentilissimi,

dal 1° gennaio 2024 il **beneficio fiscale del 110 per cento** relativo agli interventi di efficientamento energetico di cui all'art. 119 del D.L. n. 34/2020 **diminuirà al 70 per cento**. Inoltre, non sarà più possibile, con decorrenza dal nuovo anno e per gli immobili unifamiliari, fruire dell'agevolazione neppure in misura ridotta.

Il meccanismo c.d. del *decalage* troverà applicazione esclusivamente per gli interventi effettuati sugli immobili condominiali o trainati. Per il momento non è in programma alcuna proroga. Sorge quindi il problema di comprendere quali soluzioni adottare per conservare il diritto all'agevolazione con riferimento ai lavori eseguiti entro la fine dell'anno.

I contribuenti e i tecnici incaricati si troveranno di fronte ad una serie di scelte da effettuare entro il 31 dicembre prossimo.

Il presente contributo intende quindi fornire tutti **gli elementi necessari al fine di agevolare le scelte e gli adempimenti di fine anno**. Ciò al fine di massimizzare il beneficio fiscale ancora oggi in vigore.

1. L'anticipazione del pagamento e la riduzione del beneficio fiscale al 70 per cento

L'articolo 119 del D.L. n. 34/2020 prevede la possibilità di fruire della detrazione del 110 per cento (in alcuni casi del 90 per cento) **per le spese documentate**, e rimaste a carico del contribuente, **sostenute fino al 31 dicembre 2023**.

La disposizione in esame utilizza l'espressione sostenute. Il legislatore ha così inteso fare riferimento al principio di cassa, in base al quale la possibilità di fruire del beneficio fiscale è subordinata all'effettivo pagamento dell'intervento di efficientamento energetico. In buona sostanza se la spesa non è effettivamente sostenuta, il contribuente non potrà



fruire di alcun beneficio fiscale con l'unica eccezione nel caso in cui l'impresa appaltatrice abbia manifestato la volontà di concedere al committente lo sconto in fattura previsto dall'art. 121 del medesimo D.L. n. 34/2020.

Dal 1° gennaio 2024, con riferimento agli interventi effettuati sugli edifici in condominio, il beneficio fiscale **diminuirà, come detto, dal 110 al 70 per cento**. Tuttavia, per i pagamenti effettuati entro il 31 dicembre 2023, la detrazione d'imposta potrà essere fatta ancora valere nella misura "maggiorata" del 110 per cento.

In considerazione delle difficoltà che le imprese stanno incontrando nella conclusione dei lavori entro la fine dell'anno 2023, gli operatori hanno tentato di individuare soluzioni in grado di garantire, sia pure temporaneamente, la conservazione del beneficio fiscale nella misura massima. Per tale ragione è stata sostenuta la possibilità, nelle more della conclusione dei lavori entro l'anno, **di anticipare il pagamento del corrispettivo ancora dovuto entro il 31 dicembre**, per poi concludere l'intervento di efficientamento energetico, nell'anno 2024.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito nel corso di un incontro con la stampa specializzata, tenuto il 20 settembre scorso, che se i lavori non sono stati ancora ultimati entro la fine dell'anno, l'anticipazione del pagamento entro il 31 dicembre non consentirà di salvaguardare in tutti i casi il beneficio fiscale nella misura del 110 per cento. In particolare, l'Agenzia delle Entrate ha distinto i casi in cui i contribuenti intendono fruire della cessione del credito o dello sconto in fattura, rispetto alla diversa ipotesi in cui il beneficio fiscale viene utilizzato nella forma della detrazione di imposta nel Modello Redditi.

- Cessione del credito

Nell'ipotesi in cui il contribuente intenda fruire del beneficio fiscale nella forma della cessione del credito deve sussistere **corrispondenza tra i lavori effettivamente eseguiti ed il pagamento effettuato**. Se i lavori non sono stati ancora (in parte) eseguiti, la quota del corrispettivo corrispondente, anche se effettivamente pagata, darà luogo ad un beneficio fiscale non utilizzabile nella forma della cessione del credito.

Non sarà in questo caso possibile fruire dell'agevolazione fiscale nella misura del 110 o del 90 per cento a seguito dell'anticipazione del relativo pagamento entro la fine dell'anno. Il soggetto committente subirà **l'applicazione del meccanismo del decalage** e il vantaggio fiscale diminuirà al 70 per cento.

Si consideri ad esempio il caso in cui al termine dell'anno 2023 non siano stati ancora effettivamente eseguiti lavori corrispondenti al 20 per cento dell'intervento complessivo. Se il committente anticipa il pagamento del corrispettivo dei lavori non ancora eseguiti, pari a 50.000 euro, per poi effettuare la cessione del relativo credito, il beneficio fiscale risulterà pari a 35.000 euro (il 70 per cento della spesa). Il contribuente non potrà effettuare la cessione del credito nella misura del 110 per cento applicata sulla spesa sostenuta in via anticipata rispetto all'esecuzione dei lavori completati nell'anno 2024 ed ammontante a 50.000 euro.



• Sconto in fattura

La medesima soluzione riguarda la diversa ipotesi in cui il committente fruisca dello sconto in fattura. Se l'intervento non sarà ancora stato ultimato entro la fine dell'anno, **l'impresa appaltatrice non potrà anticipare l'emissione della fattura** per la parte corrispondente ai lavori non ancora eseguiti.

L'anticipata emissione della fattura non attribuirà il diritto a fruire dello sconto neppure in parte. Infatti, il bonus viene a maturazione esclusivamente nel momento in cui i lavori saranno stati effettivamente eseguiti.

D'altra parte, la possibilità di fruire concretamente dello sconto in fattura richiede che il professionista tecnico incaricato asseveri l'effettiva esecuzione dei lavori. Diversamente non sarà possibile fruire di alcun beneficio fiscale.

• La detrazione d'imposta

La possibilità di continuare a fruire della detrazione del 110 per cento, anche con riferimento ai lavori non ancora eseguiti, sussiste nell'ipotesi in cui il committente intenda fruire del beneficio fiscale nella forma della detrazione d'imposta nella dichiarazione dei redditi.

E' dunque possibile anticipare il pagamento del corrispettivo entro il 31 dicembre 2023 anche rispetto ai lavori non ancora eseguiti, e quindi **conservare il diritto alla detrazione nella misura del 110 per cento**. In tal caso troverebbe applicazione il principio di cassa e trattandosi di spese effettivamente sostenute prima della fine dell'anno il contribuente potrebbe beneficiare della maggiore detrazione fiscale pur ultimando i lavori nel successivo anno 2024. L'anticipazione del pagamento presenta quindi il notevole vantaggio di conservare il beneficio fiscale nella maggiore misura del 110 per cento.

Tuttavia, tale possibilità (la conservazione della detrazione del 110 per cento) è subordinata alla circostanza che i lavori in grado di attribuire il beneficio fiscale **vengano ultimati prima del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi** relativa all'anno in cui il contribuente fruisce dell'agevolazione fiscale. In tale ipotesi sarà possibile evitare l'applicazione del decalage e fruire della minore detrazione del 110 per cento.

Tornando all'esempio precedente, se il contribuente anticipa il pagamento dei lavori non ancora ultimati pari a 50.000 euro, potrà fruire di una detrazione di imposta ammontante a 55.000 euro da suddividere in quattro quote annuali di pari importo. E' necessario, però, che i predetti lavori siano ultimati nell'anno 2024 prima della scadenza del termine previsto per l'invio all'Agenzia delle Entrate della dichiarazione dei redditi.

2. Lo sconto in fattura e l'emissione del documento entro la fine dell'anno 2023

E' stato già anticipato come al fine di fruire dell'agevolazione fiscale nella misura del 110 per cento il relativo pagamento della spesa debba essere effettuato entro il 31 dicembre 2023.



Si pone quindi il problema di come applicare tale principio laddove l'impresa appaltatrice abbia manifestato la volontà di concedere lo sconto in fattura integrale ai sensi dell'art. 121 del D.L. n. 34/2020. Infatti, in tale ipotesi manca il pagamento di un corrispettivo in denaro.

Il problema è stato affrontato dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 24/E del 2020. Secondo quanto precisato dall'Amministrazione finanziaria, nell'ipotesi di sconto in fattura integrale, quindi **in assenza di pagamento da parte del committente**, il riferimento è costituito dalla **data di emissione della fattura**. In buona sostanza la data di emissione della fattura equivale all'avvenuto pagamento e tale condizione è imprescindibile affinché il committente abbia effettivamente maturato il diritto allo sconto.

Conseguentemente, anche se i lavori sono ultimati entro la fine del mese di dicembre dell'anno 2023, e la fattura viene emessa nei primi giorni di gennaio dell'anno successivo, la misura dell'agevolazione diminuirà al 70 per cento come se il pagamento fosse stato effettuato nell'anno 2024. A tal proposito si è posto il problema di **come individuare il momento in cui la fattura può considerarsi emessa**. Il punto è stato affrontato dall'Agenzia delle Entrate nel corso di un incontro con la stampa specializzata del 20 settembre scorso.

A tal proposito deve essere osservato preliminarmente come l'obbligo di emissione della fattura in formato elettronico sia pressoché generalizzato.

Conseguentemente "poiché la fattura si considera emessa al momento della sua trasmissione tramite lo SDI" (Sistema di Interscambio) in caso di fattura datata 31 dicembre 2023, ma inviata allo SDI il 10 gennaio 2024 "si ritiene che la spesa debba considerarsi sostenuta nel 2024".

In tal caso troverà applicazione la percentuale relativa al beneficio fiscale applicabile nel 2024.

Se si tratta di un lavoro eseguito su un immobile in condominio, il beneficio fiscale potrà essere fatto valere nella misura del 70 per cento anziché del 110.

Per gli immobili unifamiliari il beneficio terminerà al 31 dicembre 2023. Pertanto, nell'ipotesi di emissione della fattura tardivamente non sarà comunque possibile fruire del Superbonus.

L'EMISSIONE DELLA FATTURA	
Fattura con data anno 2023 e trasmessa allo SDI entro il medesimo anno	Si applica la percentuale del beneficio fiscale prevista per il medesimo anno 2023
Fattura con data anno 2023 e trasmessa allo SDI entro il successivo anno 2024	Si applica la percentuale del beneficio fiscale (se in vigore) prevista per l'anno 2024



3. L'emissione della fattura per gli interventi trainati

Un ulteriore aspetto riguardante **le modalità di fatturazione** in prossimità della fine dei lavori riguarda **i c.d. interventi trainati**.

L'Agenzia delle Entrate ha spiegato con la circolare n. 24/E del 2020 che le spese sostenute per gli interventi trainanti (ad esempio il c.d. cappotto termico) devono essere effettuate nell'arco temporale di vigenza dell'agevolazione, mentre le spese per gli **interventi trainati** devono essere sostenute, oltre che nel periodo di vigenza dell'agevolazione, anche nell'intervallo di tempo **tra la data di inizio e la data di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi trainanti**.

Si consideri ad esempio il caso in cui il professionista tecnico incaricato abbia attestato la fine dei lavori in data 10 novembre 2023 e l'impresa abbia emesso la relativa fattura il 22 novembre. Il giorno successivo il committente ha effettuato il relativo pagamento. In tale ipotesi è probabile che nell'ipotesi di cessione del credito la banca interessata blocchi l'acquisto dello stesso sostenendo che i lavori trainati sono stati eseguiti successivamente ai lavori trainanti e in ogni caso dopo la chiusura del cantiere. Tuttavia, è possibile trovare una soluzione e risolvere il problema.

Deve infatti considerarsi che l'emissione della fattura ai fini Iva può ben essere successiva rispetto alla materiale esecuzione della prestazione, e quindi anche dopo l'effettuazione dei lavori.

Tale documento deve essere emesso nel momento in cui la prestazione si considera effettuata, quindi non oltre l'avvenuto pagamento. Tuttavia, la coincidenza tra pagamento della prestazione e esecuzione della prestazione di servizi è una "semplificazione" valida esclusivamente ai fini Iva per determinare il momento in cui il tributo è divenuto esigibile ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972.

E' probabile, quindi, che i lavori trainati siano stati materialmente eseguiti prima della fatturazione e prima del relativo pagamento, e in ogni caso anche prima dell'attestazione della fine dei lavori.

Tale circostanza, cioè l'effettiva **esecuzione dei lavori anteriormente alla chiusura del cantiere potrà essere attestata dalla ditta esecutrice** con una dichiarazione sostitutiva di atto notorio. La soluzione è desumibile dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 30/E del 2020, ed in particolare dalla risposta al quesito n. 4.2.6.

Secondo quanto precisato dall'Amministrazione finanziaria la predetta dichiarazione sostitutiva di atto notorio costituisce la prova sufficiente al fine di dimostrare che la materiale esecuzione dei lavori trainati è avvenuta nel periodo compreso tra la data di inizio lavori e la data di ultimazione dei trainanti, quindi prima della chiusura del cantiere.





In tale ipotesi il diritto al beneficio fiscale potrà considerarsi maturato e il credito risulterà cedibile senza alcun problema.

In ogni caso, al fine di evitare il problema, è opportuno che la fatturazione degli interventi trainanti sia effettuata prima dell'attestazione del professionista tecnico incaricato che "certifica" la fine dei lavori e la relativa chiusura del cantiere.

4. Gli interventi sugli immobili unifamiliari

Con riferimento agli interventi di efficientamento energetico realizzati su immobili unifamiliari deve essere osservato come l'agevolazione del 110 per cento cesserà di avere effetto entro il 31 dicembre 2023.

Non sarà possibile, come previsto per i condomini, continuare a fruire dell'agevolazione fiscale nella minore misura del 70 per cento. Ciò con riferimento agli immobili che sono stati in grado di certificare alla data del 30 settembre 2022 il raggiungimento di un avanzamento minimo dei lavori pari ad almeno il 30 per cento dell'intervento complessivo.

Dall'inizio dell'anno 2024 non sarà possibile fruire neppure dell'agevolazione del 90 per cento delle spese prevista per gli immobili utilizzati come abitazioni principali e posseduti da soggetti il cui reddito complessivo del nucleo familiare non sia superiore a 15.000 euro. L'agevolazione è stata introdotta dal D.L. n. 176/2022 ed è fondata su presupposti parzialmente diversi rispetto a quanto previsto dall'art. 119 del D.L. n. 34/2020. Tuttavia, anche in tale ipotesi il beneficio fiscale cesserà di essere applicabile dopo il 31 dicembre 2023.

Cordiali saluti.

*Il Responsabile del Dipartimento
Riforma, Politiche ed esercizio della professione
(Massimo Crusi)*

*Il Consigliere Segretario
(Gelsomina Passadore)*

*Il Presidente
(Francesco Miceli)*

