

Superbonus 110%: gestione dei “Sal”

Il comma 1-*bis* dell'art. 121 del Dl 34/2020 prevede che l'opzione di sconto in fattura, o cessione del credito di imposta corrispondente alla detrazione “edilizia” altrimenti spettante, possa essere esercitata in relazione a ciascuno stato di avanzamento dei lavori.

Ai sensi dell'art. 14 comma 1 lett. d) del Dm 7 marzo 2018 n. 49, lo “**stato di avanzamento dei lavori**” (in acronimo, “SAL”), è uno dei documenti contabili “predisposti e tenuti dal direttore dei lavori o dai direttori operativi o dagli ispettori di cantiere, se dal medesimo delegati, che devono essere firmati contestualmente alla compilazione rispettando la cronologia di inserimento dei dati”, il quale “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”.

Testualmente, il comma 1-*bis* in argomento stabilisce che “L'opzione di cui al comma 1 può essere esercitata in relazione a ciascuno stato di avanzamento dei lavori”, mentre il comma 1 stabilisce che “I soggetti che sostengono, negli anni 2020 e 2021, spese per gli interventi elencati al comma 2 possono optare (...)”.

Solo con riguardo alle spese relative a interventi che possono beneficiare del superbonus 110%, di cui all'art. 119 del Dl 34/2020, il comma 1-*bis* aggiunge che, ai fini dell'opzione per

la cessione della detrazione o lo sconto sul corrispettivo:

- **i Sal non possono essere più di due per ciascun intervento complessivo;**
- **ciascun Sal deve riferirsi ad almeno il 30% del medesimo intervento.**

A una prima lettura della norma, sembrerebbe quindi che l'esercizio delle opzioni sia sempre subordinato, oltre che al sostenimento delle spese, anche all'avvenuta esecuzione dei lavori cui le spese si riferiscono, con possibilità di riferire la loro avvenuta esecuzione non soltanto all'avvenuta ultimazione dei medesimi, ma anche all'avvenuta liquidazione di un Sal da parte del direttore dei lavori.

Tuttavia, valorizzando il fatto che il primo periodo del comma 1-*bis* dell'art. 121 del Dl 34/2020 recita testualmente che l'opzione "può" essere esercitata in relazione a ciascuno stato di avanzamento dei lavori, non che "deve", il Mef, in risposta all'interrogazione in Commissione Finanze alla Camera n. 5-06307 del 7 luglio 2021, ha affermato che, per gli interventi che beneficiano, sulle relative spese, di detrazioni "edilizie" diverse da quelle spettanti in misura superbonus, ai sensi dell'art. 119 del Dl 34/2020, è possibile esercitare le opzioni di cui all'art. 121 del Dl 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".

Ai fini del calcolo del raggiungimento della percentuale minima di completamento del Sal pari al 30%, richiesta per poter esercitare le opzioni relativamente a spese sostenute per interventi non ancora ultimati, la risposta a interpello dell'Agenzia n. 538/2020 ha innanzitutto chiarito che rilevano le spese il cui sostenimento è stimato per l'ultimazione dell'intervento, non i tetti massimi di spesa agevolata.

Pare peraltro pacifico che, sin dal primo Sal, le spese

detraibili possano essere oggetto di opzione ex art. 121 del Dl 34/2020 per l'intero ammontare ammesso, ossia fino a concorrenza dei tetti massimi di detraibilità previsti in relazione alle diverse detrazioni "edilizie". In altre parole, pare pacifico che non sussista alcun obbligo di "spalmare" il tetto massimo di detraibilità in misura proporzionale alla percentuale di completamento dei lavori che corrisponde al Sal liquidato.

In presenza di capitolati di appalto che si articolano in più interventi distinti, tra quelli che possono fruire del superbonus, la percentuale di completamento del SAL va valutata rispetto alla spesa preventivata con riguardo a ciascun singolo intervento, se e nella misura in cui questo dato di dettaglio è rinvenibile dal relativo capitolato di appalto di cui si va a liquidare un Sal.

L'impostazione che precede ha trovato l'avallo della Dre Veneto, in occasione dell'interpello n. 907-1595/2021, sul caso di un intervento complessivo che ricomprendeva sia interventi di efficienza energetica, sia interventi di miglioramento sismico, ma pare corretto ritenere questa impostazione estensibile a tutti i singoli interventi aventi una loro specifica "individuazione fiscale" tra quelli di efficienza energetica (i due tipi di interventi "trainanti" e i diversi tipi di interventi "trainati"), nonché tra gli altri tipi di interventi "trainati" previsti dalla disciplina dell'art. 119 del Dl 34/2020.

(MF/ms)