



**Edizione di venerdì 22 Marzo 2024**

## **CASI OPERATIVI**

**Il professionista detrae l'Iva relativa all'acquisto del fabbricato da destinare a studio**  
di Euroconference Centro Studi Tributari

## **GUIDA AGLI ADEMPIMENTI**

**Nomina organo di controllo Srl: verifiche sul bilancio 2023**  
di Mauro Muraca

## **ACCERTAMENTO**

**Contraddittorio preventivo "sospeso" fino al 30.4.2024**  
di Angelo Ginex

## **LA LENTE SULLA RIFORMA**

**Ambito soggettivo della consultazione semplificata**  
di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

## **AGEVOLAZIONI**

**Lavori non ultimati: le nuove spese di completamento escluse dalla sanatoria fiscale**  
di Silvio Rivetti

## ***Il professionista detrae l'Iva relativa all'acquisto del fabbricato da destinare a studio***

di Euroconference Centro Studi Tributari

### **GUIDA ALLA RIFORMA FISCALE**

Servizio editoriale mensile di aggiornamento e approfondimento sulle novità più rilevanti

[scopri l'offerta valida fino al 31 marzo! >](#)



Mario Rossi svolge l'attività di geometra e ha acquistato un fabbricato di nuova costruzione da destinare a studio professionale, classificato in categoria catastale abitativa, precisamente in categoria A/2.

Può detrarre l'Iva assolta in sede di acquisto?

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRATICO...](#)



**FiscoPratico**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

---

## ***Nomina organo di controllo Srl: verifiche sul bilancio 2023***

di **Mauro Muraca**

Convegno di aggiornamento

### **Revisione legale**

Scopri di più

#### **Normativa**

Articolo 2477 cod. civ.

Articolo 379, comma 1, D.Lgs. 14/2019

Articolo 2-bis, comma 2, D.L. 32/2019

Articolo 1-bis, D.L. 118/2021

articolo 2631 cod. civ.

Articolo 2409 cod. civ.

Con le prossime assemblee convocate per l'**approvazione del bilancio di esercizio 2023**, si ripropone, per le Srl, la questione relativa alla **nomina dell'organo di controllo**, nelle diverse forme alternative previste dal legislatore (collegio sindacale/sindaco unico o revisore), in conformità a quanto stabilito dall'**atto costitutivo**, in merito a competenze e attribuzioni (compresa la revisione legale dei conti).

#### **Obbligo nomina organo di Controllo Srl: excursus normativo**

Stando alla versione dell'[articolo 2477 cod. civ.](#), in **vigore fino allo scorso 16.3.2019**, risultavano **obbligate a nominare l'organo di controllo** (collegiale o monocratico) o il revisore legale, **le Srl**:

- tenute alla redazione del **bilancio consolidato**;

- controllanti una società obbligata alla **revisione legale** dei conti;
- che per **due esercizi consecutivi** superavano **due dei seguenti limiti**:
  - totale attivo Stato passivo: **4.400.000 euro**;
  - totale ricavi vendite e prestazioni: **8.800.000 euro**;
  - dipendenti occupati in media durante l'esercizio: **50 unità**.



L'obbligo di nominare l'organo di controllo o il revisore cessava se, **per due esercizi consecutivi**, la Srl **non superava i predetti limiti**.

Con l'introduzione dell'[articolo 379, comma 1, D.Lgs. 14/2019](#) (Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza – C.C.I.I.), avvenuta in **data 16.3.2019**, risultavano, invece, **obbligate a nominare l'organo di controllo** (collegiale o monocratico) o il revisore, **le Srl**:

- tenute alla redazione del **bilancio consolidato**;
- controllanti una società obbligata alla **revisione legale** dei conti;
- che per **due esercizi consecutivi** superavano **almeno uno dei limiti seguenti limiti**:
  - totale attivo Stato patrimoniale: **2.000.000 euro**;
  - totale ricavi vendite e prestazioni: **2.000.000 euro**;
  - dipendenti occupati in media durante l'esercizio: **10 unità**.



L'obbligo di nominare l'organo di controllo o il revisore cessava se, **per 3 esercizi consecutivi**, la Srl **non superava i predetti limiti**.

Veniva comunque riconosciuto un termine (**9 mesi dal 16.3.2019**) entro il quale le srl (già

costituite alla medesima data) avrebbero dovuto **provvedere a:**

- **nominare l'organo di controllo** (collegiale o monocratico) o il revisore legale;
- **uniformare l'atto costitutivo** e lo statuto (ove necessario).



#### Nota bene

Conseguentemente, entro lo scorso 16.12.2019, le Srl avrebbero dovuto nominare l'organo di controllo, tenuto conto che, per l'applicazione delle nuove soglie, occorreva prendere a riferimento **gli esercizi 2017 e 2018** (due esercizi antecedenti alla scadenza del termine del 16.12.2019).

Prima dello spirare del predetto termine del 16.12.2019, la normativa dei controlli nelle Srl è stata nuovamente **oggetto di modifica** ([articolo 2-bis, comma 2, D.L. 32/2019](#)). Stando alla versione in vigore dal 16.12.2019 (ed attualmente vigente), **sono obbligate a nominare l'organo di controllo** (collegiale o monocratico) o il revisore, **le Srl:**

- tenute alla redazione del **bilancio consolidato**;
- controllanti una società obbligata alla **revisione legale dei conti**;
- che per **due esercizi consecutivi** superano almeno **uno dei limiti seguenti limiti**:
  - totale attivo Stato patrimoniale: **4.000.000 euro**;
  - totale ricavi vendite e prestazioni: **4.000.000 euro**;
  - dipendenti occupati in media durante l'esercizio: **20 unità**.

Per la prima applicazione di tale disposizione, gli esercizi da monitorare **restavano ancora il 2017 e 2018**.



L'obbligo di nominare l'organo di controllo o il revisore cessa se, **per tre esercizi consecutivi**, la Srl **non supera i predetti limiti**.

L'adeguamento alle suddette novità **non è stato immediato per le Srl**: grazie ad una serie di rinvii normativi ([articolo 1-bis, D.L. 118/2021](#)), il termine per adempiere all'obbligo di nomina dell'organo di controllo (collegiale o monocratico) o del revisore legale, **veniva individuato nella data di approvazione dei bilanci relativi all'esercizio 2022** (ovvero nel 2023), mentre i bilanci di riferimento da considerare sono stati individuati in quelli **relativi agli esercizi 2021 e 2022**.

### Tabella di sintesi

Parametri	Ante modifiche 2 esercizi consecutivi superamento 2 dei 3 limiti	Post D.Lgs. 14/2019 2 esercizi consecutivi superamento 1 dei 3 limiti	Post L. 55/2019 2 esercizi consecutivi superamento 1 dei 3 limiti
Attivo stato patrimoniale	4.400.000	2.000.000	4.000.000
Ricavi conto economico	8.800.000	2.000.000	4.000.000
Media dipendenti occupati nell'esercizio	50 unità	10 unità	20 unità

### Computo dei limiti dimensionali

Per determinare correttamente i limiti dimensionali previsti per l'obbligo della nomina dell'organo di controllo, occorre fare riferimento alle **medesime poste di bilancio oggetto di verifica per** la redazione del bilancio in **forma abbreviata** (o per l'accesso alle ulteriori semplificazioni per le microimprese).

### Computo dei limiti dimensionali

Totale <b>attivo stato patrimoniale</b>	<b>Totale importi classi A, B, C, D</b> dell'attivo di Stato Patrimoniale, <b>al netto dei fondi rettificativi</b> .
Totale <b>ricavo di vendita e prestazioni</b>	<b>Totale importo voce A.1 del Conto economico</b> , al netto di: · <b>resi, sconti, abbuoni e dei premi</b> ; · <b>imposte</b> direttamente connesse con la vendita di prodotti e servizi.
<b>Occupati in media</b> durante l'esercizio	<b>Media giornaliera degli occupati durante l'esercizio</b> , tenuto conto che: · i lavoratori a tempo parziale sono <b>da computare in proporzione all'orario svolto</b> , rapportato al tempo pieno, arrotondando all'unità superiore la sola frazione superiore alla metà dell'orario a tempo pieno; · occorre computare anche i <b>lavoratori c.d. "etero-organizzati" dall'imprenditore</b> , in quanto assimilabili ai lavoratori

subordinati.

### ESEMPIO

---

#### Calcolo occupati in media in presenza di dipendenti a tempo pieno

1. dipendenti occupati per 100 giorni: 20
2. dipendenti occupati per 265 giorni: 10

Media dipendenti occupati nell'esercizio:  $12,74 = [(20 \times 100) + (10 \times 265)] : 365$

### ESEMPIO

---

#### Calcolo occupati in media in presenza di dipendenti a tempo parziale

Ore settimanali: 40

Lavoratore part time 18 ore/settimana: 1

Lavoratore part time 22 ore/settimana: 1

Lavoratore part time 24 ore/settimana: 1

Calcolo unità lavorative per 64 (18 + 22 + 24) ore lavorative settimanali: 1 unità (40 ore) con resto di 24 ore.

Poiché 24 ore superano la metà dell'orario normale settimanale (20 ore = 40 ore/2), occorre arrotondare all'unità superiore, con la conseguenza che i 3 lavoratori part time sono computati come **2 unità lavorative**.



Sebbene i parametri dimensionali da monitorare per la nomina dell'organo di controllo **siano i medesimi previsti per l'accesso al bilancio abbreviato**, cambia l'entità degli stessi: è possibile redigere il bilancio in forma abbreviata se, nel primo esercizio di attività, oppure per due esercizi consecutivi, sono rispettati **almeno due dei seguenti limiti**

**dimensionali:**

- totale dell'attivo dello stato patrimoniale: **4.400.000 euro**;
  - ricavi delle vendite e delle prestazioni: **4.400.000 euro**;
  - dipendenti occupati in media durante l'esercizio: **50 unità**.
- 

**Termini per provvedere alla nomina dell'organo di controllo**

L'assemblea che approva il bilancio in cui vengono superati i limiti previsti deve provvedere, **entro trenta giorni**, alla nomina dell'organo di controllo, potendo deliberare per una **delle seguenti composizioni**:

- un **Collegio sindacale** (o un sindaco unico), con compiti di **vigilanza sulla gestione ed eventualmente di revisione legale**;
  - un **revisore** (ovvero, una società di revisione) cui affidare la **revisione legale dei conti**.
  - un **organo di controllo** (collegiale o monocratico) ed un **revisore**.
- 



L'atto costitutivo può prevedere, infatti, la nomina di un revisore legale e/o di un organo di controllo (collegiale o monocratico) determinandone le competenze e i poteri, **compresa anche la revisione legale dei conti** (in assenza di revisore nominato). In assenza di indicazioni statutarie, **l'organo di controllo è unipersonale**.

---

In caso di stallo assembleare, alla nomina dell'organo di controllo **provvede il tribunale su richiesta di qualsiasi soggetto interessato** o su segnalazione del conservatore del registro delle imprese.

**ESEMPIO**

Limiti dimensionali	2022	2023
Attivo dello Stato patrimoniale	4.700.000	4.900.000
Ricavi vendite e prestazioni	3.600.000	6.900.000
Occupati in media durante l'esercizio	27	18



Nella situazione esposta, sussiste l'obbligo di nominare l'organo di controllo in sede di approvazione del bilancio 2023, perché per 2 esercizi consecutivi (2022 e 2023) si è registrato il superamento di almeno 1 dei 3 limiti dimensionali previsti.

#### ESEMPIO

Limiti dimensionali	2022	2023
Attivo dello Stato patrimoniale	4.700.000	3.900.000
Ricavi vendite e prestazioni	3.600.000	6.900.000
Occupati in media durante l'esercizio	17	18

Nella situazione esposta, sussiste l'obbligo di nominare l'organo di controllo in sede di approvazione del bilancio 2023, perché per 2 esercizi consecutivi (2022 e 2023) si è registrato il superamento di almeno 1 dei 3 limiti dimensionali previsti.



#### Nota bene

I parametri da verificare possono anche non coincidere: è necessario, quindi, procedere alla nomina dell'organo di controllo, anche laddove in un esercizio è **superato uno dei tre parametri**, mentre nell'esercizio successivo sia **superato un parametro diverso**.

#### ESEMPIO

Limiti dimensionali	2022	2023
Attivo dello Stato patrimoniale	3.700.000	3.900.000
Ricavi vendite e prestazioni	3.600.000	6.900.000
Occupati in media durante l'esercizio	17	18

Nella situazione esposta, **non vi è l'obbligo di nominare l'organo di controllo** in sede di approvazione del bilancio 2023, perché per 2 esercizi consecutivi (2022 e 2023) non si è registrato il superamento di almeno 1 dei 3 limiti dimensionali previsti. Con riferimento all'esercizio 2023, risulta superato, infatti, solo il limite del totale dei ricavi e delle prestazioni.

**Organo di Controllo srl: decadenza**

L'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore cessa se, **per tre esercizi consecutivi**, non **è superato alcuno dei predetti limiti** (e non più due esercizi, come previsto prima delle richiamate modifiche normative).

**ESEMPIO**

Limiti dimensionali	2021	2022	2023	2024
Attivo dello Stato patrimoniale	4.900.000	3.800.000	3.900.000	3.700.000
Ricavi vendite e prestazioni	6.900.000	3.600.000	2.900.000	3.600.000
Occupati in media durante l'esercizio	18	17	18	12

L'obbligo di mantenere in carica l'organo di controllo **cessa a decorrere dal 2024**, essendo stati rispettati i tre limiti previsti nei tre esercizi precedenti.

**Omessa nomina organo di Controllo srl: regime sanzionatorio**

La mancata nomina dell'organo di controllo, sussistendone i presupposti:

- rende possibile un intervento da parte del **Conservatore del Registro delle imprese**, il quale potrebbe **segnalare al Tribunale l'omissione**, chiedendo di procedere alla prevista nomina.
- restano eventualmente **impregiudicate le sanzioni amministrative a carico degli amministratori**, da euro 1.032 a 6.197 euro (ex [articolo 2631, cod. civ.](#)), la denuncia al Tribunale (ex [articolo 2409 cod. civ.](#)) e la revoca.

## ACCERTAMENTO

## Contraddittorio preventivo “sospeso” fino al 30.4.2024

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

### Novità introdotte dalla riforma fiscale allo statuto del contribuente

Scopri di più

L'[articolo 1, comma 1, lett. e\), D.Lgs. 219/2023](#), pubblicato in Gazzetta ufficiale n. 2 del 3.1.2024, ha introdotto importanti **modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente (L. 212/2000)**, in attuazione dei **principi e criteri direttivi indicati dalla legge delega della riforma fiscale (L. 111/2023)**.

Tra le tante modifiche, vi è l'introduzione dell'[articolo 6-bis, L. 212/2000](#), rubricato “**Principio del contraddittorio**”; disposizione normativa che segna un punto di svolta importante nel panorama dei diritti del contribuente, in quanto eleva l'istituto del contraddittorio al rango di **principio generale a tutela della partecipazione amministrativa del contribuente nell'attuazione del rapporto tributario**.

Per la prima volta, infatti, è stato introdotto, nel nostro ordinamento, un **contraddittorio effettivo e informato**, in quanto previsto **a pena di annullabilità** dell'atto, nonché **attivato dall'Amministrazione finanziaria** mediante la comunicazione al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, di uno **schema di atto**. Il contribuente avrà a disposizione un **termine non inferiore a 60 giorni** per presentare eventuali **deduzioni difensive**, ovvero per **accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo**.

Inoltre, si tratta di un contraddittorio che, in via generale, è relativo a **tutti gli atti autonomamente impugnabili** innanzi agli organi della **giurisdizione tributaria**, nonché **applicabile indistintamente a tutte le tipologie di tributi** (armonizzati e non armonizzati), così come a **qualsiasi tipologia di verifica fiscale** (*in loco* o a tavolino).

Occorre, tuttavia, precisare che, per espressa previsione normativa, fanno **eccezione gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni**, nonché quelli relativi a **casi motivati di fondato pericolo per la riscossione**.

Al riguardo, premesso che la “**semantica**” utilizzata solleva **dubbi** in merito all'**ambito applicativo** (quali sarebbero gli atti sostanzialmente automatizzati? e quali quelli di pronta liquidazione?), è d'uopo sottolineare che la norma stabilisce espressamente che **gli atti esclusi saranno individuati con decreto del Mef**.

Quanto all'efficacia della disposizione, occorre evidenziare che la **novella legislativa** in esame è già **entrata in vigore in data 18.1.2024**.

Tuttavia, nelle more dell'emanazione del citato **decreto del Mef**, è altresì intervenuto il **D.Lgs. 13/2024**, il quale, introducendo il [comma 2-bis, all'articolo 1, D.Lgs. 218/1997](#), ha stabilito che lo **schema di atto**, comunicato al contribuente ai fini del **contraddittorio preventivo** di cui al citato [articolo 6-bis](#), è previsto **solo per gli atti emessi a partire dal 30.4.2024**.

Di qui, pertanto, la necessità di un **coordinamento tra le disposizioni citate**, avvertita soprattutto dall'Amministrazione finanziaria al fine di agevolare l'attività operativa degli uffici.

Con **atto di indirizzo** del Dipartimento delle finanze **pubblicato lo scorso 29.2.2024**, il **Mef** ha precisato che: *“una lettura interpretativa d'ordine sistematico delle recenti novità normative che si sono susseguite porta a far ritenere che **fino al momento dell'emanazione del decreto ministeriale di elencazione delle fattispecie nelle quali il diritto al contraddittorio è assolutamente escluso e, in ogni caso, fino alla predetta data del 30 aprile 2024 nulla sia mutato in ordine alle modalità procedurali di contraddittorio**, occorrenti per far legittimamente valere la pretesa tributaria, tradizionalmente disciplinate nella legislazione ancora vigente.”*

Dunque, **fino alla data del 30.4.2024** (data a decorrere dalla quale gli atti di accertamento dell'Agenzia delle entrate dovranno seguire le regole stabilite dal citato **articolo 1**), **nulla cambia sulle modalità procedurali di contraddittorio tradizionalmente disciplinate nella legislazione ancora vigente**.

A nostro avviso, la **precisazione** offerta dal Mef appare **condivisibile** proprio per le ragioni dallo stesso espresse nell'atto citato, e cioè che la disposizione di cui all'[articolo 6-bis, L. 212/2000](#), in quanto collocata nello Statuto dei diritti del contribuente, sancisce un **principio generale** che, tuttavia, **non gode di valenza assoluta**, così come normativamente previsto.

Inoltre, occorre sottolineare che è espressamente prevista l'emanazione di un apposito **decreto del Mef** che individui gli atti per i quali il **diritto al contraddittorio** è radicalmente **escluso** e le **regole procedurali** contemplate dal ridetto **articolo 6-bis** non si sostituiscono alle forme partecipative e di contraddittorio di cui all'[articolo 1, comma 2-bis, D.Lgs. 218/1997](#).

In definitiva, quindi, si condivide **l'interpretazione sistematica** delle recenti novità normative offerta dal Mef, secondo cui il **contraddittorio preventivo** è in **stand-by sino al 30.4.2024**.

## LA LENTE SULLA RIFORMA

**Ambito soggettivo della consultazione semplificata**

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Seminario di specializzazione

**Razionalizzazione e semplificazione degli adempimenti tributari in attuazione della Riforma fiscale**

Scopri di più

Con le modifiche alla disciplina dello **Statuto del contribuente** (L. 212/2000), apportate dal D.Lgs. 219/2023 (pubblicato in G.U. n. 2 del 3.1.2024), attuativo degli [articoli 4 e 17, L. 111/2023](#) (legge delega di riforma fiscale), è stato inserito l'[articolo 10-nonies, L. 212/2000](#), dedicato alla nuova **consultazione semplificata**. Si tratta di un istituto di “dialogo” con l’Amministrazione finanziaria **del tutto nuovo**, e che nella legge delega è individuato come **servizio di “interlocuzione rapida”**. Detto servizio si concretizza con **l’accesso ad una banca dati**, in cui saranno contenuti **tutti i documenti di prassi dell’Agenzia delle entrate** (circolari, risoluzioni, ecc.), consultando la quale il contribuente **dovrebbe trovare la risposta al quesito fornito**.

Dal punto di vista soggettivo, il nuovo istituto è riservato alle **persone fisiche**, anche non residenti, ed a tutte **le società Irpef di cui all’articolo 5, Tuir** (società semplici, società in nome collettivo, società in accomandita semplice, e società equiparate) che applicano il **regime di contabilità semplificata**. In relazione alle “persone fisiche”, è necessario chiarire che, in tale ambito, **devono essere ricomprese le imprese individuali** (in regime di contabilità semplificata), nonché **gli esercenti arti e professioni**. In tal modo, rientrano nel perimetro soggettivo **tutti i soggetti Irpef**, individuali o collettivi di cui all'[articolo 5, Tuir](#), che possono adottare, in **presenza dei relativi requisiti**, il regime di **contabilità semplificata**.

Se lo spirito della norma è quello di risolvere, in modo rapido, i **quesiti di natura fiscale delle piccole imprese**, in quanto ripetitivi e circoscritti, forse sarebbe stato il caso di **ampliare la categoria dei soggetti**, anche **a quelle imprese che**, pur avendo i requisiti per l’adozione della contabilità semplificata, **hanno preferito optare per la contabilità ordinaria**. Anche per tali ultimi soggetti, le questioni fiscali che si pongono nella quotidianità **dovrebbero essere “ripetitive” e trovare conforto in documenti di prassi già emanati** dall’Agenzia delle entrate.

L’inserimento di questo nuovo istituto di “dialogo” con l’Amministrazione finanziaria **dovrebbe comportare anche una riduzione del numero di istanze di interpello**, in quanto la consultazione della banca dati dovrebbe **soddisfare la richiesta del “piccolo” contribuente**, senza la necessità di presentare l’istanza di interpello. Tuttavia, l’istituto in questione **non è alternativo all’interpello**, ma è una condizione di **ammissibilità di quest’ultimo**, che sarà presentabile solo

in caso di **esito infruttuoso della consultazione semplificata**.

Nel caso in cui il contribuente ottenga una **risposta alla sua richiesta**, la stessa sarà comunicata al contribuente, **producendo effetti più limitati rispetto alle a quelle derivanti dalle istanze di interpello**.

È stabilito, infine, che si applichi l'[articolo 10, comma 2, L. 212/2000](#) (Statuto del contribuente), secondo cui *“non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa”*.

In buona sostanza, alla luce delle modifiche apportate dalla riforma fiscale allo Statuto del contribuente, è **possibile individuare per le persone fisiche e per le imprese** (individuali e collettive) in regime di contabilità semplificata **due livelli di dialogo** con l'Amministrazione finanziaria:

- un **procedimento rapido e semplificato** per la risposta a quesiti più ricorrenti e che sono già stati oggetto di interesse da parte dell'Agenzia delle entrate (consultazione semplificata);
- **l'istituto dell'interpello**, attivabile solo in caso di esito negativo della consultazione semplificata, a cui viene riservata la trattazione di tematiche caratterizzate da profili di effettiva novità.

## AGEVOLAZIONI

## ***Lavori non ultimati: le nuove spese di completamento escluse dalla sanatoria fiscale***

di **Silvio Rivetti**

Seminario di specializzazione

### **Controlli fiscali in tema di Superbonus, detrazioni nell'edilizia e crediti d'imposta**

Scopri di più

La fase “declinante” dell’epopea del superbonus, con il progressivo abbandono della **roboante aliquota di detrazione del 110%** e l’avviarsi del maxi-beneficio verso i più ordinari **approdi agevolativi del 70% nell’anno 2024 e del 65% nel 2025**, porta ancora con sé i nodi, spesso irrisolti, delle **opere non ancora ultimate** nei numerosissimi **cantieri rimasti fermi**, quando non abbandonati.

Per mettere in sicurezza questa polveriera, il legislatore ha ritenuto opportuno predisporre un utile **salvacondotto fiscale**: sancendo, con la previsione dell’[articolo 1, D.L. 212/2023](#), una speciale sanatoria quanto agli interventi eleggibili al superbonus, perché **già oggetto di opzioni di cessione e sconto** sulla base di **Sal correttamente redatti**, ai sensi del comma 1-bis, dell’[articolo 121, D.L. 34/2020](#), predisposti fino **alla data del 31.12.2023**. In relazione a tali interventi, con **puro spirito condonale**, il legislatore ha così statuito che, laddove **i lavori non risultino ultimati**, e quand’anche non risulti raggiunta la soglia di efficientamento energetico del **doppio salto di classe energetica degli edifici**, il recupero dei vantaggi fiscali goduti **non potrà avere luogo** (pur dovendosi confermare la **responsabilità tributaria dei contribuenti** e degli eventuali **soggetti concorrenti nelle violazioni** nel caso in cui, anche nelle operazioni ricadenti nell’ambito della sanatoria in parola, **emerge l’insussistenza degli altri requisiti** che danno diritto alle detrazioni d’imposta, come previsto dall’[articolo 121, commi 4, 5 e 6, D.L. 34/2020](#)).

In questo quadro, dalle tinte decisamente più rosee rispetto al pregresso, è tuttavia da segnalare la **permanenza di alcune situazioni critiche**. Limitandosi all’esame, in questa sede, delle sole possibili problematiche **esistenti sul piano tributario** (per risultare **del tutto estranei** ai temi di sanatoria fiscale qui in analisi **i profili civilistici**, riguardanti le eventuali responsabilità delle imprese appaltatrici per inadempimento o per lavori eseguiti non a regola d’arte), è da notare che l’intervento condonale varato dal legislatore **non risolve il duplice problema sostanziale**, da un lato dei **lavori interrotti su edifici ancora ostaggio di ponteggi e materiali edilizi da cantiere aperto**, dall’altro delle **spese sin qui sostenute inutilmente**.

Se è evidente che molti contribuenti si adopereranno **per far ripartire i cantieri rimasti fermi**,



magari appaltando i lavori residui a **nuove imprese appaltatrici**, è da chiedersi se la prosecuzione dei lavori *post* 31.12.2023 non rischi di **vanificare l'efficacia della sanatoria citata**, nella malaugurata circostanza in cui, anche il nuovo appaltatore, **non riesca a concludere gli interventi**.

Per quanto manchino indicazioni sul punto da parte della prassi erariale, pare si possa sostenere che l'[articolo 1, D.L. 212/2023](#), “scudi” dalle riprese fiscali le **spese oggetto di Sal fino al 31.12.2023 in ogni caso**, stante la formulazione testuale della norma che non condiziona i suoi effetti salvifici alla sospensione *tout court* dei lavori. Vi è dunque da chiedersi *quid iuris* quanto alle **nuove spese sostenute**, nel caso, vanamente, dopo la data spartiacque del 31.12.2023, e dunque negli anni 2024 e 2025: potendosi concludere che, solo per esse, troverebbe **applicazione la regola generale**, per cui il contribuente **è legittimato a fruire dei benefici fiscali**, purché i lavori vengano ultimati, rispondendosi in caso contrario **del relativo debito d'imposta** (e delle correlate sanzioni), per essere **ingiustificati i bonus goduti**. In tali casi estremi, ma plausibili in più di una circostanza, possono ipotizzarsi **diversi scenari**.

Il contribuente potrebbe decidere di **riversare al Fisco le maggiori imposte** non versate per effetto delle detrazioni non spettanti, mediante ravvedimento operoso (con conseguente riduzione delle sanzioni); per poi valutare l'opportunità di **rivalersi in sede civile nei confronti della nuova impresa appaltatrice**, a sua volta inadempiente. In caso di interventi condominiali, i contribuenti condòmini potrebbero, inoltre, allinearsi ai **suggerimenti proposti al punto 6 della circolare n. 33/E/2022**, e, nel caso in cui avessero proceduto per esempio a esercitare nuove opzioni di sconto in fattura per le spese di completamento lavori a partire dall'1.1.2024, segnalare alla competente Direzione provinciale delle Entrate il **dolo o la colpa grave dell'impresa neoaffidataria dei lavori**, emergenti dallo stesso inadempimento di questa; per avere la detta impresa, nella consapevolezza di non portare a termine gli interventi, comunque **utilizzato in compensazione crediti non spettanti**. In questo modo, i condòmini potrebbero attivare la **responsabilità solidale** del fornitore **nell'intero debito d'imposta**, ai sensi dell'[articolo 121, comma 6, D.L. 34/2020](#); per eccepire poi, eventualmente in giudizio, che la responsabilità per l'intero in capo all'impresa tenuta in solido **è da assumersi prioritaria rispetto alla responsabilità pro-quota di ciascun condòmino**. In ogni caso, poi, il contribuente potrebbe invocare l'esimente dell'[articolo 6 comma 3, D.Lgs. 472/1997](#), eccependo **l'inapplicabilità nei suoi confronti delle sanzioni per essere stato determinato**, il mancato pagamento delle imposte, **da un fatto addebitabile esclusivamente all'impresa terza**: purché tale fatto, qualificabile come illecito (a titolo per esempio di truffa, anche ai danni dello Stato), sia **stato previamente denunciato all'autorità giudiziaria**.