



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, **emerga 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 edili** 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 juris* 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**.