

Circolare n. 10/E del 20 aprile 2023

Certificazione SOA e *bonus* edilizi: interviene l'Agenzia delle entrate, ma restano dubbi

di Anna Diana (*)

Con la circolare n. 10/E/2023, l'Agenzia delle entrate ha fornito importanti chiarimenti in ordine all'ambito applicativo e ai termini di decorrenza dell'obbligo di certificazione SOA, introdotto dal c.d. Decreto "Ucraina" (D.L. n. 21/2022) ai fini della fruizione delle agevolazioni *Superbonus* e altri *bonus* edilizi minori. La circolare si propone di offrire una lettura sistematica delle disposizioni introdotte dall'art. 10-*bis* del decreto - anche alla luce delle precisazioni *medio tempore* fornite dalla stessa Agenzia e dalla Commissione consultiva istituita presso il Consiglio Superiore dei Lavori Pubblici, nonché dalla norma di interpretazione autentica dell'art. 10-*bis*, contenuta nell'art. 2-*ter* del c.d. Decreto "blocca cessioni" (D.L. n. 11/2023) -, al fine di chiarire i numerosi dubbi interpretativi e applicativi che hanno riguardato la norma in esame. Tuttavia, anche a seguito della pubblicazione di tale documento di prassi, continuano a permanere dubbi interpretativi che richiederebbero un pronto intervento chiarificatore da parte del legislatore.

1. Premessa

L'art. 10-*bis* del D.L. n. 21/2022 (c.d. Decreto "Ucraina") (1) ha introdotto, ai fini della fruizione delle agevolazioni fiscali di cui agli artt. 119 e 121 del D.L. n. 34/2020, l'obbligo di affidare l'esecuzione in appalto o subappalto degli interventi agevolati di importo superiore a 516.000 euro ad imprese in possesso della **certificazione SOA**.

Tale attestazione, già richiesta alle imprese per la partecipazione a bandi di gara pubblici di importo superiore a 150.000 euro (2), è ora richiesta anche per l'esecuzione di **appalti o subappalti privati di importo superiore a 516.000 euro** e, in particolare, per l'affidamento dei lavori che beneficiano del *Superbonus* di cui all'art. 119, D.L. n. 34/2020, nonché per la fruizione dei "**bonus minori**" (quali *bonus* ristrutturazione

(*) Avvocato presso "Salvini e Soci - Studio legale tributario fondato da F. Gallo".

(1) Convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 51/2022.

(2) Tale obbligo è previsto dall'art. 84 del D.Lgs. n. 50/2016 (Codice dei contratti pubblici), il quale dispone che i soggetti esecutori a qualsiasi titolo di lavori pubblici di importo pari o superiore a 150.000 euro devono provare il possesso dei requisiti di qualificazione previsti dall'art. 83 del medesimo D.Lgs. mediante un'attestazione rilasciata da appositi organismi (Società Organismi di Attestazione) vigilati dall'Autorità Nazionale Anticorruzione (ANAC). Al fine di ottenere l'attestazione per l'esecuzione dei lavori pubblici, le imprese istanti devono soddisfare una serie di requisiti morali, tecnico-professionali e finanziari. La certificazione necessaria per la partecipazione ad appalti pubblici prevede un complesso meccanismo in base al

quale l'impresa si qualifica a partecipare agli appalti in categorie di opere e classifiche di importo, entrambe commisurate alla capacità tecnico-finanziaria e all'esperienza dimostrate dall'impresa all'Organismo di Attestazione. In particolare, sono previste 52 categorie di opere (di cui 13 riguardanti opere di carattere generale e 39 riguardanti opere specializzate) - legate all'attività svolta dall'impresa richiedente - e 10 classifiche di importo (ciascuna delle quali abilita l'azienda in possesso della certificazione a concorrere ad appalti di importo pari alla classifica di appartenenza, maggiorata di un quinto). La certificazione ha durata quinquennale, ma è prevista una verifica intermedia (allo scadere dei tre anni dal rilascio) avente ad oggetto la permanenza dei requisiti di ordine generale e di capacità strutturale in capo all'impresa, pena la scadenza dell'attestazione medesima.

zioni, *ecobonus* e *sismabonus* “ordinari”, *bonus* barriere architettoniche, etc.) di cui all’art. 121, comma 2, D.L. n. 34/2020, cit.

La certificazione in parola consiste in un’**attestazione**, rilasciata da appositi organismi di diritto privato soggetti alla vigilanza dell’ANAC, comprovante il possesso da parte dell’impresa di determinati requisiti in relazione alla categoria di lavorazione che deve essere svolta (quali l’idoneità tecnico-professionale, un’adeguata capacità economica e finanziaria, nonché il corretto adempimento degli obblighi fiscali e contributivi).

La *ratio* sottesa all’introduzione del suddetto obbligo di attestazione, evidentemente, va ricercata nella volontà legislativa di assegnare gli interventi di riqualificazione degli edifici di importo particolarmente rilevante a **soggetti “affidabili”**, tanto sotto il profilo tecnico e professionale, quanto sotto quello finanziario, nel tentativo - indubbiamente apprezzabile - di arginare i numerosi fenomeni fraudolenti che hanno interessato il mondo dei *bonus* edilizi, evitando il proliferare di imprese neocostituite spesso al solo fine di intercettare le agevolazioni fiscali.

Come anticipato, l’obbligo di attestazione è stato introdotto dall’art. 10-*bis*, D.L. n. 21/2022, il quale, al comma 1, prevede che, a decorrere dal 1° gennaio 2023 e fino al 30 giugno 2023, l’esecuzione degli interventi agevolati di cui alle norme sopra richiamate deve essere affidata a:

- a) imprese in possesso, al momento della sottoscrizione del contratto di appalto ovvero di subappalto, della occorrente **certificazione SOA** di cui all’art. 84 del Codice dei contratti pubblici; ovvero
- b) imprese che, al momento della sottoscrizione del contratto di appalto ovvero di subappalto, documentano al committente o all’impresa subappaltante l’avvenuta sottoscrizione di un **contratto** finalizzato al rilascio della predetta certificazione (c.d. **condizioni SOA**).

La medesima disposizione, al comma 2, prevede invece che, a decorrere dal 1° luglio 2023, ai fini del riconoscimento degli incentivi fiscali, l’esecuzione dei lavori di importo superiore a 516.000 euro deve essere affidata **esclusivamente** alle imprese in possesso, **al momento della sottoscrizione del contratto** di appalto

ovvero di subappalto, della certificazione SOA di cui all’art. 84, cit.

Come chiarito dal successivo comma 4, la norma in commento non trova applicazione, tuttavia, con riferimento ai lavori in corso di esecuzione alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto (*i.e.* 21 maggio 2022), nonché ai contratti aventi data certa *ex art.* 2704 c.c. anteriore alla predetta data.

Se, dunque, già nella fase immediatamente successiva all’entrata in vigore della disposizione in commento era chiaro - da un lato - che l’art. 10-*bis*, comma 1, non dovesse operare con riferimento ai rapporti già in essere alla data del 21 maggio 2022 (o perché i lavori risultavano già avviati, o perché le parti avevano già siglato un contratto, dotato dei necessari crismi di certezza riguardo alla sua data di sottoscrizione in un momento antecedente all’entrata in vigore della nuova disciplina), e - dall’altro - che la norma prevedesse due *steps* applicativi, con una progressiva modulazione dei relativi effetti in un **primo periodo c.d. transitorio** (1° gennaio 2023 - 30 giugno 2023) e in una successiva **fase definitiva** (1° luglio 2023), restavano, tuttavia, molteplici dubbi interpretativi e applicativi.

Tali perplessità erano legate, principalmente, alla decorrenza degli effetti dell’art. 10-*bis* rispetto alle fattispecie che si collocano **“a cavallo” tra la data di entrata in vigore della norma e la data di prima applicazione** (1° gennaio 2023); al **superamento della soglia** dei 516.000 euro (in quanto non era chiaro se l’importo dei lavori dovesse essere verificato con riferimento all’importo totale dei lavori autorizzati con il titolo abilitativo ovvero con riferimento al singolo atto di affidamento in appalto o in subappalto); nonché, da ultimo, ai **criteri di attribuzione** dell’attestazione secondo le categorie e le classifiche di importo previste dal Codice dei contratti pubblici.

2. Primi chiarimenti ufficiali

Le numerose istanze di chiarimento in ordine alla portata applicativa dell’art. 10-*bis*, già sollevate dalla stampa specializzata (3) e successivamente portate all’attenzione delle istituzioni e degli organi competenti non solo dalle associazioni di categoria interessate (4) ma, finanche, dalla stessa Autorità Anticorruzione,

(3) Cfr. L. De Stefani, “Obbligo SOA, *rebus* sui *bonus* se non si ottiene l’attestazione”, in *Il Sole - 24 Ore* del 17 maggio 2022; G. Latour, “Via ai supplementari per le villette e arriva la rivoluzione delle SOA”, *ivi* del 18 maggio 2022; E. Zanetti - A. Zeni, “Sull’obbligo di SOA per i *bonus* edilizi da chiarire decorrenza e soglie”, in *Eutekne.Info* dell’8 giugno 2022; E. Zanetti - A. Ze-

ni, “Vincoli SOA ormai prossimi in totale assenza di chiarimenti ufficiali”, *ivi* del 29 novembre 2022; G. Latour, “Da gennaio parte la stretta delle SOA”, in *Il Sole - 24 Ore* del 13 dicembre 2022; G. Latour, “Nei cantieri più grandi per accedere ai *bonus* ora c’è l’obbligo di SOA”, *ivi* del 6 gennaio 2023.

(4) Ci si riferisce, in particolare, alle richieste di chiarimento

ne (5), hanno condotto (a distanza di oltre sei mesi dall'entrata in vigore delle disposizioni in materia di SOA) a primi riscontri ufficiali, pervenuti sia dall'Agenzia delle entrate che dalla Commissione consultiva per il monitoraggio istituita presso il Consiglio Superiore dei Lavori Pubblici.

In particolare, con la FAQ del 17 febbraio 2023, l'**Agenzia delle entrate**, chiamata a pronunciarsi in ordine all'applicazione delle "condizioni SOA" (ossia all'obbligo previsto dall'art. 10-bis, comma 1, in capo all'appaltatore/subappaltatore di essere in possesso della certificazione SOA ovvero di dimostrare di aver siglato un contratto con un Organismo di Attestazione "al momento della sottoscrizione del contratto" con il committente o con l'impresa appaltatrice), ha precisato che: "Secondo un'interpretazione sistematica della norma che tenga conto del fatto che l'onere della 'condizione SOA' decorre dal 1° gennaio 2023, si può ritenere che, per i **contratti stipulati a decorrere dal 21 maggio 2022 al 31 dicembre 2022**, le imprese, ai fini della fruizione degli incentivi fiscali di cui agli artt. 119 e 121 del D.L. n. 34 del 2020, possano acquisire la '**condizione SOA**' entro il 1° gennaio 2023 e non necessariamente al momento della sottoscrizione del contratto".

Secondo l'Agenzia, dunque, con riferimento ai contratti stipulati tra il 21 maggio 2022 e il 31 dicembre 2022 (nel caso in cui gli interventi oggetto di appalto/subappalto non siano ancora terminati alla medesima data) (6), le condizioni SOA devono essere soddisfatte a far data dal 1° gennaio 2023 e non già al **momento di affidamento degli interventi** con la sottoscrizione

del contratto di appalto/subappalto, come invece sembrava suggerire il dato letterale della disposizione in commento.

A poche settimane di distanza da tale chiarimento, come anticipato, è intervenuta la **Commissione consultiva per il monitoraggio** dell'applicazione del D.M. 28 febbraio 2017, n. 58 e delle linee guida ad esso allegato, istituita presso il Consiglio Superiore dei Lavori Pubblici, con la risposta al quesito n. 1/2023 presentato dall'ANCE.

In tale occasione, la Commissione ha precisato, anzitutto, che la *ratio* dell'art. 10-bis va ricercata nella volontà di offrire uno **strumento di "garanzia"** per i lavori di particolare rilevanza sotto il profilo economico, per i quali appare imprescindibile il raggiungimento di un elevato livello di affidabilità e qualità con riferimento all'impresa incaricata della loro esecuzione, limitando quanto più possibile - per le quote di mercato superiori ai limiti previsti dalla norma - l'affidamento degli incarichi a soggetti che "non sono in possesso dell'esperienza e competenza richieste a garanzia della corretta esecuzione degli interventi in parola". Di qui la constatazione per cui lo scopo sostanziale del richiamo operato dall'art. 10-bis, cit., all'art. 84 del Codice dei contratti pubblici non è quello di replicare, anche negli appalti privati che beneficiano delle agevolazioni fiscali, il complesso meccanismo di attribuzione delle categorie previsto per gli appalti pubblici, quanto, piuttosto, quello di garantire la **moralità, la professionalità e la reale presenza sul mercato dell'impresa affidataria**. Di conseguenza, secondo la Commissione, il possesso di tali requisiti in capo all'impre-

sollecitate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (cfr. lettera inviata dal CNDCEC il 14 febbraio 2023) e dall'Associazione Nazionale Costruttori Edili - ANCE (cfr. quesito n. 1/2023), rivolte, rispettivamente, al MEF e all'Agenzia delle entrate e alla Commissione consultiva istituita presso il Consiglio Superiore dei Lavori Pubblici.

(5) L'ANAC, infatti, con una nota datata 28 febbraio 2023 rivolta al MEF e all'Agenzia delle entrate, ha espresso preoccupazione in ordine all'incertezza applicativa della norma in commento, in quanto l'estensione dell'obbligo SOA all'ambito dei lavori privati rischierebbe di "falsare" la concorrenza negli appalti pubblici. In particolare, l'Autorità ha sottolineato che "la necessità di chiarimenti risulta essenziale per consentire l'applicazione al settore privato di disposizioni destinate agli esecutori di lavori pubblici e per perseguire il giusto equilibrio tra l'esigenza di consentire ai committenti l'accesso ai benefici fiscali e la necessità di preservare il buon funzionamento del sistema di qualificazione degli esecutori di lavori pubblici". A questo scopo, l'ANAC ha chiesto di chiarire che l'attestazione di qualificazione debba essere conseguita per categorie e classifiche congruenti rispetto alle lavorazioni da eseguire e ai relativi importi, così come individuate dal D.P.R. n. 207/2010. Questa soluzione "è infatti ritenuta maggiormente idonea a perse-

guire l'obiettivo del legislatore di promuovere la qualificazione delle imprese che effettuano lavori di importo rilevante e per i quali è possibile fruire di agevolazioni fiscali, per contrastare il fenomeno delle frodi e raggiungere gli obiettivi di riqualificazione del patrimonio edilizio". Inoltre, nel caso di affidamento a *general contractor*, l'Autorità ha suggerito l'indicazione, già nel contratto, delle imprese che saranno effettivamente incaricate dell'esecuzione dei lavori rispetto alle quali dovrà essere accertato il possesso dell'attestazione di qualificazione e ha evidenziato l'opportunità di prevedere che, per l'individuazione della classifica di attestazione, si faccia riferimento al solo importo relativo ai lavori da eseguire, espungendo dal calcolo gli oneri amministrativi e/o altre spese non direttamente riconducibili all'esecuzione dell'intervento. Per agevolare l'individuazione delle categorie in relazione alle quali occorre conseguire la qualificazione, l'ANAC ha anche proposto un elenco esemplificativo delle lavorazioni che potrebbero essere oggetto degli interventi incentivati.

(6) Ciò in quanto, nell'ipotesi in cui i lavori risultino ultimati alla data del 31 dicembre 2022, non troverebbe applicazione neppure la disciplina transitoria in vigore, appunto, a partire dal 1° gennaio 2023.

sa esecutrice degli interventi si intende verificato mediante l'ottenimento della certificazione SOA, **a prescindere dal riferimento alla categoria e alla classifica** corrispondenti alla natura e all'importo dei lavori da eseguire, previste dall'art. 84.

Pertanto, ai fini della "occorrente qualificazione SOA" richiesta per la fruizione dei *bonus* edilizi, si considera necessario e, al contempo, sufficiente, il possesso della certificazione con riferimento **ad una delle categorie** che risultano **idonee e coerenti con i lavori oggetto delle agevolazioni** fiscali (7).

Inoltre, sempre in coerenza con il fine della norma e con il principio della non necessaria corrispondenza tecnica, la Commissione ha affermato che non è necessario l'esatto possesso di un attestato nella classifica di importo che sarebbe stata richiesta in un appalto pubblico, ma può essere ritenuto sufficiente il possesso della **prima classifica**.

3. Ambito applicativo dell'obbligo SOA e decorrenza dei relativi effetti

Gli interventi appena richiamati, seppur accolti favorevolmente dagli operatori del settore, non avevano tuttavia dissipato tutti i dubbi legati all'applicazione della disciplina in discorso. Restavano, invero, prive di riscontro alcune fondamentali questioni, quale, fra tutte, quella riguardante il calcolo applicabile al fine di verificare il **superamento della soglia** normativamente stabilita.

Il legislatore è così intervenuto con una **norma di interpretazione autentica** - in quanto tale, applicabile retroattivamente fin dalla data di entrata in vigore dell'art. 10-*bis* - inserita all'interno della legge di conversione del c.d. Decreto "blocca cessioni" (art. 2-*ter*, lett. d), D.L. n. 11/2023) (8). La norma in commento, oltre a ribadire che, per i contratti di appalto e subappalto stipulati tra il 21 maggio 2022 e il 31 dicembre 2022, è sufficiente che le "condizioni SOA" risultino soddisfatte entro il 1° gennaio 2023, ha, altresì, precisato che la soglia di 516.000 euro di cui al comma 2 dell'art. 10-*bis* è calcolata avendo riguardo **singolarmente a ciascun contratto di appalto e a ciascun contratto di subappalto** e che le disposizioni in materia di SOA non si applicano alle agevolazioni concer-

nenti le spese sostenute per **l'acquisto di unità immobiliari**.

Da ultimo, con la circolare n. 10/E del 20 aprile 2023, l'Agenzia delle entrate ha inteso fornire un "manuale di istruzioni" a imprese e beneficiari delle agevolazioni, nel tentativo di evitare una paralisi del settore o, peggio, il disconoscimento *a posteriori* degli incentivi legati ai *bonus* edilizi, tra cui il *Superbonus*.

Con tale documento di prassi, anzitutto, l'Amministrazione finanziaria ha ulteriormente precisato i **termini di decorrenza** degli obblighi introdotti dall'art. 10-*bis*.

A tale proposito, l'Agenzia ha osservato che, secondo un'interpretazione sistematica della norma - che tenga conto del combinato disposto dei commi 1, 2 e 4 e dell'esigenza di tutelare l'affidamento dei contribuenti sul quadro normativo in vigore fino al 21 maggio 2022, evitando di travolgere i rapporti già instaurati prima dell'entrata in vigore dell'art. 10-*bis* -, le disposizioni di cui all'art. 10-*bis* (e non solo del comma 1, come invece sembrava stabilire il successivo comma 4 della medesima disposizione) non trovano applicazione, ai fini del riconoscimento delle agevolazioni fiscali, con riferimento ai **rapporti già in essere** alla predetta data. Ne consegue che, per i lavori già avviati alla data del 21 maggio 2022, ovvero ai lavori affidati mediante contratto di appalto o subappalto avente data certa anteriore al 21 maggio, non solo non è richiesto il rispetto delle condizioni SOA di cui al comma 1, ma l'obbligo di attestazione non scatta neppure successivamente al 1° luglio 2023.

Diversamente, per i **lavori avviati e i contratti di appalto o subappalto stipulati a partire dal 21 maggio 2022**, l'Agenzia ha ribadito che le condizioni SOA devono risultare soddisfatte alla data del 1° gennaio 2023 (non già alla data di sottoscrizione del contratto di appalto o subappalto, come del resto chiarito dall'art. 2-*ter*, comma 1, lett. d) del D.L. n. 11/2023), considerando che la norma richiede tali condizioni a decorrere dal 1° gennaio 2023.

Per i **contratti di appalto e subappalto stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2023**, invece, la certificazione SOA o l'avvenuta sottoscrizione di un contratto finalizzato al rilascio della predetta certificazione devono sussistere al momento della stipulazione del contratto; anche in

(7) Le categorie considerate idonee sono le seguenti:
- OG1 (edifici civili e industriali);
- OG2 (restauro e manutenzione dei beni immobili sottoposti a tutela);
- OG11 (impianti tecnologici);

- OS6 (finiture di opere generali in materiali lignei, plastici, metallici e vetrosi);
- OS21 (opere strutturali speciali);
- OS28 (impianti termici e di condizionamento).
(8) Convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 38/2023.

tale ultima ipotesi, peraltro, l'Agenzia ha precisato che il mancato ottenimento della certificazione entro il 1° luglio 2023 determina la perdita dei benefici fiscali, in quanto la norma prevede che le agevolazioni fiscali per le spese sostenute a partire dal 1° luglio per gli interventi di cui agli artt. 119 e 121 D.L. n. 34/2020 sono subordinate all'avvenuto rilascio dell'attestazione. In ogni caso, l'Agenzia ha chiarito che, con riferimento alle **spese sostenute fino al 30 giugno 2023**, nel caso in cui l'impresa abbia sottoscritto un contratto con un Organismo di Attestazione finalizzato al rilascio della SOA, le agevolazioni fiscali spettano anche se l'appaltatore o il subappaltatore non ottengano la certificazione alla data del 1° luglio.

Così descritto il quadro temporale di applicazione dell'art. 10-bis, è dunque possibile individuare **quattro distinti regimi**, di seguito brevemente riepilogati:

a) **lavori in corso di esecuzione al 21 maggio 2022/contratti aventi data certa anteriore al 21 maggio 2022**: le spese sostenute sono agevolabili a prescindere dalle "condizioni SOA" anche negli anni successivi al 2022;

b) **contratti di appalto o subappalto stipulati a decorrere dal 21 maggio 2022 e fino al 31 dicembre 2022**:

b.1) fino al 31 dicembre 2022, per beneficiare delle agevolazioni fiscali non è richiesto il rispetto delle "condizioni SOA";

b.2) dal 1° gennaio 2023 al 30 giugno 2023, per beneficiare delle agevolazioni è richiesta la sussistenza delle condizioni SOA (vale a dire, alternativamente, l'avvenuto rilascio a favore dell'impresa esecutrice dell'attestazione, ovvero l'avvenuta sottoscrizione di un contratto finalizzato al rilascio della medesima entro il 1° gennaio 2023;

b.3.) dal 1° luglio 2023, per fruire delle agevolazioni è necessario che l'impresa abbia già ottenuto la certificazione;

c) **contratti stipulati tra il 1° gennaio 2023 e il 30 giugno 2023**:

c.1) nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2023 e il 30 giugno 2023, per poter fruire delle agevolazioni è richiesto il rispetto delle "condizioni SOA" al momento della sottoscrizione del contratto di appalto/subappalto;

c.2) a partire dal 1° luglio 2023, è necessario che l'impresa abbia ottenuto la certificazione;

d) **contratti stipulati dal 1° luglio 2023**: al fine di beneficiare degli incentivi fiscali, è necessario che l'impresa affidataria sia già in possesso dell'attestazione SOA al momento della sottoscrizione del contratto.

Venendo all'ambito oggettivo di applicazione della disposizione in discorso, l'Agenzia delle entrate ha inoltre evidenziato che il rispetto delle "condizioni SOA" previste dall'art. 10-bis riguarda sia la **fruizione diretta della detrazione** in dichiarazione, sia l'esercizio delle opzioni per lo **sconto in fattura** o la **cessione del credito**, relativamente agli interventi previsti dall'art. 119 (*Superbonus*) e dall'art. 121, comma 2 (*bonus diversi dal Superbonus*), del D.L. n. 34/2020. Ciò in quanto, ad avviso dell'Agenzia, deporrebbe in tal senso il dato letterale della disposizione, la quale ha introdotto l'obbligo di attestazione SOA "ai fini del riconoscimento degli incentivi fiscali di cui agli artt. 129 e 121 del Decreto-Legge 19 maggio 2020, n. 34" con riferimento "all'esecuzione dei lavori di importo superiore a 516.000 euro, relativi agli interventi previsti dall'art. 119 ovvero dall'art. 121, comma 2, del citato Decreto-Legge".

Tale interpretazione, tuttavia, genera più di qualche perplessità. Basti considerare, infatti, che l'art. 121, comma 2 (rubricato, non a caso, "Opzione per la cessione o per lo sconto in luogo delle detrazioni fiscali") ha il fine precipuo di individuare gli interventi che - oltre al *Superbonus* di cui all'art. 119 - possono beneficiare dell'opzione per lo sconto in fattura o la cessione del credito in luogo della fruizione diretta della detrazione, effettuando un rinvio alle norme di legge sostanziali che disciplinano le singole agevolazioni (9). La funzione dell'art. 121, dunque, altra non è se non quella di estendere agli interventi individuati all'interno del comma 2 dell'art. 121 le disposizioni previste in materia di *Superbonus*, laddove il beneficiario intenda optare per una delle opzioni di cui al comma 1 della medesima disposizione. Ciò, evidentemente, al fine di garantire maggiori **controlli** ed evitare possibili **frodi** nei (soli) casi in cui la detrazione "circoli" sul mercato sotto forma di **credito di imposta**, come dimostrano, ad esempio, le disposizioni che prevedono l'obbligo di apposizione del visto di confor-

(9) Rientrano nei *bonus* diversi dal *Superbonus* gli interventi di: recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 16-bis, comma 1, lett. a), b) e d), T.U.I.R.; efficienza energetica di cui all'art. 14 del D.L. 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla Legge 3 agosto 2013, n. 90; adozione di misure antisismiche di cui all'art. 16, commi da 1-bis a 1-septies, del D.L. n. 63/2013; recupero o restauro della facciata degli edifici esi-

stenti, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, di cui all'art. 1, commi 219 e 220, della Legge 27 dicembre 2019, n. 160; installazione di impianti fotovoltaici di cui all'art. 16-bis, comma 1, lett. h) del T.U.I.R.; installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici di cui all'art. 16-ter del D.L. n. 63/2013; superamento ed eliminazione delle barriere architettoniche (art. 119-ter del Decreto Rilancio).

mità e di asseverazione di congruità delle spese, disciplinate dal comma 1-ter dell'art. 121, esclusivamente "in caso di opzione di cui al comma 1". Da ultimo, valga la pena osservare che, ove il legislatore avesse inteso estendere gli obblighi di attestazione anche alle detrazioni relative ai c.d. *bonus* minori, lo avrebbe fatto mediante un richiamo diretto alle singole norme agevolative che disciplinano tali *bonus* (contenute principalmente nel T.U.I.R. e nel D.L. n. 63/2013) e non attraverso il richiamo "indiretto" all'art. 121, comma 2.

Sembrirebbe più corretto, allora, ritenere che il richiamo operato dall'art. 10-bis agli interventi di cui al comma 2 dell'art. 121 operi unicamente nei casi in cui il beneficiario della detrazione decida di optare per lo sconto in fattura o la cessione del credito. Del resto, una diversa interpretazione risulterebbe in contrasto con la *ratio* sottesa all'introduzione dell'art. 10-bis che, secondo quanto osservato dalla stessa Agenzia delle entrate, avrebbe proprio la finalità di arginare i **fenomeni fraudolenti** che hanno interessato il mercato dei *bonus* edilizi, i quali, come si evince dai fatti di cronaca degli ultimi anni, sono perpetrati pressoché esclusivamente mediante la cessione del credito a banche o altri intermediari finanziari, con **immediata monetizzazione del profitto** da parte del cedente.

Come chiarito dall'art. 2-ter, D.L. n. 11/2023, tuttavia, la norma non si applica alle spese sostenute per l'acquisto di unità immobiliari: pertanto, restano esclusi dalla novità normativa il c.d. **sismabonus acquisti** (di cui all'art. 16, comma 1-septies, del D.L. n. 63/2013), nonché l'agevolazione prevista dall'art. 16-bis, comma 3, T.U.I.R., tanto nel caso di utilizzo diretto della detrazione, quanto nel caso di esercizio dell'opzione.

Infine, con riferimento alla **soglia materiale** prevista per l'applicazione delle condizioni SOA, l'Agenzia ha chiarito che i commi 1 e 2 dell'art. 10-bis, nello stabilire i presupposti di applicazione della disciplina in esame, fanno riferimento all'esecuzione di lavori di importo superiore a 516.000 euro; a tal riguardo, l'Amministrazione ritiene che l'importo dei lavori debba intendersi **al netto dell'IVA** e che - poiché l'art. 2-ter, comma 1, lett. d), n. 2), del D.L. n. 11/2023 ha previsto che "il limite di 516.000 euro di cui all'alinnea del comma 1 e al comma 2 del predetto art. 10-bis è calcolato avendo riguardo singolarmente a ciascun contratto di appalto e a ciascun contratto di subappalto" - nell'ipotesi in cui detti lavori siano affidati in **subappalto**, le "condizioni SOA" devono essere rispettate dall'**impresa appaltatrice** nel caso in cui il valore dell'opera complessiva superi i 516.000 euro, nonché dalle **imprese subappal-**

tatrici solo qualora le stesse eseguano lavori di importo superiore a 516.000 euro.

Il superamento della soglia, pertanto, dovrà essere verificato con riferimento a ciascun atto di affidamento in appalto o in subappalto e, in quest'ultimo caso, solo laddove l'importo dei lavori oggetto del singolo contratto di subappalto superi la predetta soglia.

Alla luce del dato letterale della norma, e in assenza di indicazioni di segno diverso da parte dell'Amministrazione finanziaria, restano invece escluse dal perimetro applicativo dell'art. 10-bis le fattispecie disciplinate mediante **schemi contrattuali diversi dall'appalto** (si pensi, ad esempio, ai contratti di mandato - con o senza rappresentanza - stipulati dai *general contractor* non edili con i committenti, ovvero ai contratti di fornitura e posa in opera). In tal caso sarà tuttavia opportuno verificare la natura sostanziale del contratto, accertandosi che lo stesso non contenga, di fatto, le previsioni tipiche del contratto di appalto.

4. Questioni ancora aperte

Come anticipato *supra*, anche a seguito della pubblicazione della circolare n. 10/E/2023 restano tuttavia "aperte" alcune questioni di primaria importanza ai fini della corretta applicazione della norma in commento.

Anzitutto, alla luce di quanto affermato dall'Agenzia delle entrate nella FAQ del 17 febbraio, prima, e nella circolare in commento, poi, non è chiaro se, con riferimento ai contratti stipulati tra il 21 maggio 2022 e il 31 dicembre 2023 per lavori protrattisi oltre il 1° gennaio 2023, la **mancata integrazione delle "condizioni SOA" entro il 1° gennaio 2023** faccia automaticamente decadere l'intera detrazione maturata in capo al beneficiario in relazione alle spese sostenute a partire da tale data (*i.e.* spese 2023), ovvero se sia ammissibile una forma di "sanatoria" nel caso in cui l'impresa - che, alla data del 1° gennaio non aveva ancora ottenuto la certificazione ovvero non aveva ancora stipulato il contratto finalizzato al suo rilascio - rispetti tali requisiti successivamente.

A tale proposito, in un'ottica di tutela dei beneficiari/committenti (i quali, spesso, faticano ad aggiornarsi rispetto ai numerosi interventi legislativi che interessano il mondo dei *bonus* edilizi), una soluzione ispirata a criteri di ragionevolezza potrebbe forse essere quella di riconoscere comunque la **spettanza dei benefici fiscali**, quantomeno con riferimento alle spese sostenute dal committente dopo che l'impresa ha ottenuto la certificazione ovvero ha stipulato il relativo contratto. Tale soluzione consentirebbe, infatti, di tenere comunque **"sospesa" la circolazione dei crediti di imposta** fino all'avvenuto

rispetto, da parte dell'impresa esecutrice, delle prescrizioni di cui all'art. 10-*bis*, mediante l'ottenimento della certificazione o la stipula del contratto con una SOA. In quest'ultimo caso, peraltro, si osserva che, qualora l'impresa non dovesse risultare "affidabile" al termine della verifica effettuata dall'organismo incaricato (in quanto non risulti in possesso dei requisiti morali e tecnico-professionali richiesti per il rilascio dell'attestazione), la possibilità di fruire delle agevolazioni in parola verrebbe comunque meno a partire dal 1° luglio 2023, con conseguente raggiungimento dello scopo sostanziale della norma in commento.

Infine, altro tema dibattuto riguarda, ancora una volta, il **calcolo della soglia rilevante** ai fini dell'applicabilità dell'obbligo di attestazione di cui all'art. 10-*bis*.

Ci si chiede, in particolare, se tale soglia debba essere accertata esclusivamente prima dell'inizio dei lavori (vale a dire, con esclusivo riferimento all'importo dei lavori autorizzato dal titolo abilitativo depositato, e indicato nel contratto di appalto/subappalto originario), oppure se debba essere oggetto di successiva verifica, ad esempio nel caso in cui vengano depositate varianti progettuali che, determinando un incremento dei lavori oggetto di affidamento, comportino il superamento della soglia di 516.000 euro.

Sul punto, appare utile esaminare la disciplina degli **appalti pubblici** (da cui, come si è detto, l'obbligo di attestazione di cui ci si occupa mutua i tratti essenziali). In particolare, alcuni spunti sembrano offerti dalla giurisprudenza amministrativa del TAR Lombardia (10). Il TAR, infatti, chiamato a pronunciarsi circa l'idoneità dell'attestazione SOA posseduta da un'impresa che partecipava a una gara di appalto suddivisa in **due tranches**, di cui una certa e l'altra meramente eventuale, sufficiente per l'aggiudicazione della sola *tranche* certa, ha affermato che la partecipazione a una gara *ex art. 83* del Codice dei contratti pubblici (11) è ispirata al principio di proporzionalità all'oggetto del-

l'appalto. Pertanto, poiché l'oggetto dell'appalto non deve ritenersi coincidente con l'importo totale pagabile, bensì riferito alle sole prestazioni effettivamente aggiudicate e concretamente commissionate, al fine di individuare i requisiti di partecipazione occorre avere riguardo alle sole **prestazioni oggetto di certo e immediato affidamento**, salva, tuttavia, la facoltà di successiva impugnazione del provvedimento di aggiudicazione aggiuntiva emesso dalla stazione appaltante. Nel caso di specie, dunque, il TAR ha ritenuto idonea l'attestazione, dal momento che la stessa risultava sufficiente a coprire la quota di appalto certa oggetto di affidamento, pur facendo salva la facoltà di impugnare l'eventuale aggiudicazione aggiuntiva.

Ora, sebbene non sia possibile traslare tale principio *tel quel* nell'ambito degli appalti privati che qui occupano, dalla sentenza richiamata sembrerebbe nondimeno emergere una rilevanza delle **vicende modificative dell'importo** oggetto di appalto a seguito della "prima aggiudicazione". Di conseguenza, qualora si decidesse di sposare la medesima interpretazione seguita dai giudici amministrativi, sarebbe possibile ritenere spettanti le agevolazioni fiscali in relazione alle spese sostenute per gli interventi delineati nell'appalto originario, il cui importo non supera la soglia di 516.000 euro, mentre le stesse potrebbero essere disconosciute nel caso in cui, successivamente, venga depositata una **variante** che determini il **superamento della predetta soglia** (quantomeno nel caso in cui l'impresa esecutrice non ottenga, prima del deposito, l'occorrente certificazione).

È evidente, dunque, come la normativa in discorso sia, ancora oggi, oggetto di dubbi interpretativi, dovuti non solo alla difficoltà di trasportare nell'ambito privato le regole tipiche (e assai complesse) degli appalti pubblici, ma, altresì, alla presenza di "zone d'ombra" non espressamente disciplinate dal legislatore.

Sul punto si auspicano, dunque, i necessari chiarimenti ufficiali.

(10) Cfr. TAR Lombardia, Sez. IV, sent. n. 494 del 24 febbraio 2021.

(11) Il quale individua i criteri di selezione per la partecipazione alle gare pubbliche.