CNCE
COMMISSIONE NAZIONALE
PARITETICA PER LE CASSE EDILI

Via G. A. Guattani, 24 - 00161 Rome (Italy)
CF: 97103000580
ph: (+39) 06 852614 • fax: (+39) 06 85261500
e-mail: info@cnce.it • web: www.cnce.it
Twitter: @cnce_it

Prot.10893 /p/cv

Roma, 1 giugno 2022

A tutte le Casse Edili/Edilcasse

e, p.c. ai componenti il
Consiglio di Amministrazione
della CNCE

Loro sedi

Comunicazione n. 819

Oggetto: Circolare n. 19/E Agenzia delle Entrate.

Facendo seguito alla comunicazione CNCE n. 818, si trasmette, in allegato, copia della circolare n. 19/E del 27 maggio 2022, resa dalla Direzione Centrale Coordinamento Normativo dell'Agenzia delle Entrate avente ad oggetto ***"Modifiche al Superbonus e ai Bonus diversi dal Superbonus – Misure anti frode – Modifiche alla disciplina cessione dei crediti di cui agli articoli 121 e 122 del decreto-legge 19 maggio 2022, n. 34".***

Rinviando ad una attenta lettura della circolare in oggetto, particolare attenzione merita, per quanto di nostro interesse, il contenuto di cui al punto n. 8 della stessa intitolato ***"Indicazioni dei contratti collettivi nell'atto di affidamento dei lavori e nelle relative fatture".*** In primo luogo viene specificato che i chiarimenti forniti sul punto, non avendo natura fiscale, sono resi con il contributo del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali al quale, eventualmente, dovranno essere indirizzate le richieste di carattere interpretative.

Nel merito, invece, si evidenzia quanto segue.

La modifica normativa introdotta dall'art. 23-bis del decreto Ucraina, che ha ampliato la portata applicativa del comma 43-bis dell'art. 1 della legge n. 243/2021 (legge di Bilancio 2022) e che esplica i suoi effetti a partire dal 27 maggio 2022, stabilisce che, al fine di poter beneficiare dei bonus fiscali come individuati dalla norma, il soggetto-datore di lavoro che esegue opere di importo complessivamente superiore ai 70.000 euro è tenuto ad indicare, nell'atto di affidamento, che i lavori edili di cui all'allegato X del D.Lgs. n. 81/2008, sono eseguiti in applicazione dei contratti collettivi del settore edile, nazionale e territoriali, stipulati dalle associazioni datoriali e sindacali più rappresentative sul piano nazionale.

CNCE
COMMISSIONE NAZIONALE PARITETICA PER LE CASSE EDILI

Via G. A. Guattani, 24 - 00161 Rome (Italy)
CF: 97103000580
ph: (+39) 06 852614 • fax: (+39) 06 85261500
e-mail: info@cnce.it • web: www.cnce.it
Twitter: @cnce_it

In altri termini, l'emendamento apportato dall'art. 23-bis del decreto Ucraina, ha previsto che l'obbligo in parola si applichi, uniformandosi alla normativa sulla congruità della manodopera, agli interventi di importo superiore ai 70.000 euro e che il limite debba essere inteso per i lavori complessivi, non solo per quelli edili come prevedeva la precedente formulazione normativa;

Per l'adeguamento al nuovo obbligo, la circolare chiarisce che i ***CCNL riferiti al settore edile*** sono quelli codificati dal CNEL, in sostituzione dei codici utilizzati precedentemente dall'INPS e cioè:

- F012 industria e cooperazione(tale CCNL ha assorbito anche i precedenti contratti collettivi F011 e F016) ;

- F015 artigiani;

- F018 Confapi Aniem (tale CCNL ha assorbito anche il precedente contratto collettivo F017).

E' onere del committente dei lavori richiedere l'inserimento dell'indicazione dei contratti collettivi ovvero verificarne il loro inserimento pena il mancato riconoscimento dei benefici previsti.

Gli obblighi di cui sopra sono estesi anche nel caso in cui il contratto di affidamento sia stipulato per il tramite di ***general contractor*** ovvero nel caso in cui i lavori edili siano oggetto di subappalto. In tali casi i CCNL applicati devono essere indicati anche dalle imprese esecutrici.

Sono, invece, **esclusi** dall'obbligo in argomento, riferendosi la norma ai soli *"datori di lavoro"*, i commissionari dei lavori edili che si avvalgono di imprenditori individuali, anche con collaboratori familiari ovvero da soci di società di persone o di capitali che prestano la loro opera lavorativa non in qualità di lavoratori dipendenti.

La circolare dell'Agenzia, di concerto con il Ministero del Lavoro ha colto l'occasione per sottolineare gli adempimenti in tema di **verifica della congruità della manodopera impiegata in edilizia,** richiamando ***l'obbligo per il committente***, pubblico o privato, ***di richiedere all'impresa affidataria l'attestazione di congruità prima di procedere al pagamento del saldo finale nel rispetto di quanto previsto dall'art 4 del DM n. 143 del 25 giugno 2021.***

In ultimo, confermando i controlli posti in capo all'Agenzia delle Entrate anche avvalendosi dell'INL, dell'INPS, dell'INAIL e delle Casse Edili, viene stabilito che l'omessa indicazione del CCNL edile applicato nelle fatture emesse in relazione all'esecuzione dei lavori – comunque obbligatoria ai sensi del richiamato comma 43-bis – non comporta il mancato riconoscimento dei benefici fiscali purché tale indicazione sia presente nell'atto di affidamento e, in sede di richiesta del visto di conformità, il contribuente sia in possesso di

CNCE
COMMISSIONE NAZIONALE PARITETICA PER LE CASSE EDILI

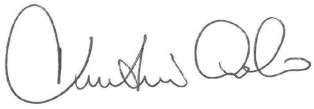
Via G. A. Guattani, 24 - 00161 Rome (Italy)
CF: 97103000580
ph: (+39) 06 852614 • fax: (+39) 06 85261500
e-mail: info@cnce.it • web: www.cnce.it
Twitter: @cnce_it

una dichiarazione di atto di notorietà rilasciata dall'impresa, che attesti il CCNL applicato nell'esecuzione dei lavori edili relativi alle fatture medesime.

Nel rimanere a disposizione per eventuali approfondimenti, si porgono cordiali saluti.

Il Vicepresidente
Cristina Raghitta

Il Presidente
Carlo Trestini



CIRCOLARE N. 19/E

Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 27 maggio 2022

OGGETTO: ***Modifiche al Superbonus e ai Bonus diversi dal Superbonus – Misure anti-frode - Modifiche alla disciplina della cessione dei crediti di cui agli articoli 121 e 122 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34***

INDICE

PREMESSA 3

1. Novità in materia di *Superbonus* e *Bonus* diversi dal *Superbonus* – Articolo 119 del d.l. n. 34 del 2020 6

1.1. Obbligo del visto di conformità per l'utilizzo del Superbonus in dichiarazione 6

1.1.1. Ambito di applicazione temporale 7

1.2. Asseverazione/attestazione di congruità della spesa e prezzari 8

1.2.1. Ambito di applicazione temporale 9

2. Novità in materia di sconto in fattura e cessione del credito - Articolo 121 del d.l. n. 34 del 2020 10

2.1. Proroga dell'opzione per lo sconto in fattura e la cessione del credito 10

2.2. Obbligo del visto di conformità e dell'attestazione di congruità della spesa 10

2.2.1. Visto di conformità 11

2.2.2. Attestazione di congruità della spesa 12

2.2.3. Esonero dal visto di conformità e dall'attestazione di congruità della spesa 13

2.2.3.1. Ambito di applicazione temporale 15

2.3. Estensione dell'opzione per la cessione del credito o lo sconto in fattura agli interventi di realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali 16

3. Controlli preventivi dell'Agenzia delle entrate 17

4. Modifiche alla cessione del credito di cui agli articoli 121 e 122 del d.l. n. 34 del 2020 18

4.1. Decreto Sostegni-ter – Periodo dal 27 gennaio al 25 febbraio 2022 18

4.2. Decreto Frodi e legge di conversione del decreto Sostegni-ter – A decorrere dal 26 febbraio 2022 20

4.3. Decreto Energia e decreto Aiuti – Decorrenza dal 1° maggio 2022 25

5. Disposizioni relative alle modalità e ai termini per l'esercizio delle opzioni per lo sconto in fattura o la cessione del credito 26

6. Misure sanzionatorie e polizze di assicurazione della responsabilità civile 27

7. Utilizzo di crediti sottoposti a sequestro penale 29

8. Indicazione dei contratti collettivi nell'atto di affidamento dei lavori e nelle relative fatture 30

PREMESSA

Con la presente circolare si forniscono i primi chiarimenti con riferimento alle previsioni introdotte:

- dall'articolo 1, commi da 28 a 30, della legge 30 dicembre 2021, n. 234 (di seguito legge di bilancio 2022)[1], in materia di *Superbonus*, di *Bonus* diversi dal *Superbonus*[2] e di disposizioni anti-frode;
- dagli articoli da 28 a 28-*quater* del decreto-legge 27 gennaio 2022, n. 4 (di seguito decreto Sostegni-*ter*)[3], convertito, con modificazioni, dalla legge 28 marzo 2022, n. 25[4] e dall'articolo 1 del decreto-legge 25 febbraio 2022, n. 13 (di seguito decreto Frodi)[5], abrogato dalla citata l. n. 25 del 2022[6], in materia di misure di contrasto alle frodi nel settore delle agevolazioni fiscali ed economiche;
- dall'articolo 3-*sexies* del decreto-legge 30 dicembre 2021, n. 228 (di seguito decreto Milleproroghe)[7], inserito, in sede di conversione, dalla legge 25 febbraio 2022, n. 15[8];
- dall'articolo 29-*bis* del decreto-legge 1° marzo 2022, n.17[9] (di seguito decreto Energia), inserito, in sede di conversione, dalla legge 27 aprile 2022, n. 34[10], e dall'articolo 14 del decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50 (di seguito decreto

[1] Pubblicata nella Gazzetta Ufficiale del 31 dicembre 2021, n. 310.
[2] Rientrano nei *Bonus* diversi dal *Superbonus* gli interventi di:
- recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-*bis*, comma 1, lettere a), b) e d), del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;
- efficienza energetica di cui all'articolo 14 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90;
- adozione di misure antisismiche di cui all'articolo 16, commi da 1-*bis* a 1-*septies*, del d.l. n. 63 del 2013;
- recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, di cui all'articolo 1, commi 219 e 220, della legge 27 dicembre 2019, n. 160;
- installazione di impianti fotovoltaici di cui all'articolo 16-*bis*, comma 1, lettera h), del TUIR;
- installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici di cui all'articolo 16-*ter* del d.l. n. 63 del 2013.

A decorrere dal 1° gennaio 2022 tra tali *Bonus* rientrano anche gli interventi di superamento ed eliminazione delle barriere architettoniche di cui all'articolo 119-*ter* del d.l. n. 34 del 2020.
[3] Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 27 gennaio 2022, n. 21.
[4] Pubblicata nella Gazzetta Ufficiale del 28 marzo 2022, n. 73.
[5] Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 25 febbraio 2022, n. 47.
[6] Cfr. articolo 1 della l. n. 25 del 2022, secondo cui:
«*2. Il decreto-legge 25 febbraio 2022, n. 13, è abrogato. Restano validi gli atti e i provvedimenti adottati e sono fatti salvi gli effetti prodottisi e i rapporti giuridici sorti sulla base del medesimo decreto-legge n. 13 del 2022.*
3. Restano validi gli atti e i provvedimenti adottati e sono fatti salvi gli effetti prodottisi e i rapporti giuridici sorti sulla base delle disposizioni abrogate dal decreto-legge 25 febbraio 2022, n. 13».
[7] Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 30 dicembre 2021, n. 309.
[8] Pubblicata nella Gazzetta Ufficiale del 28 febbraio 2022, n. 49.
[9] Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 1° marzo 2022, n. 50.
[10] Pubblicata nella Gazzetta Ufficiale del 28 aprile 2022, n. 98.

Aiuti)[11], in materia di cessione dei crediti d'imposta;

- dall'articolo 23-*bis* del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21[12] (di seguito decreto Ucraina), inserito in sede di conversione dalla legge 20 maggio 2022, n. 51[13].

In particolare, la legge di bilancio 2022 ha riprodotto le misure di contrasto alle frodi in materia di detrazioni per lavori edilizi e cessioni dei crediti introdotte dal decreto-legge 11 novembre 2021, n. 157 (abrogato dall'articolo 1, comma 41, della legge di bilancio 2022) - che sono state oggetto di chiarimenti con la circolare del 29 novembre 2021, n. 16/E - introducendo le seguenti novità:

- esclusione dell'obbligo di rilascio del visto di conformità e delle attestazioni di congruità della spesa, ai fini della fruizione dello sconto in fattura o della cessione del credito per le opere già classificate come "attività di edilizia libera" e per gli interventi di importo complessivo non superiore a 10.000 euro, eseguiti sulle singole unità immobiliari o sulle parti comuni dell'edificio, fatta eccezione per gli interventi relativi al c.d. *Bonus* facciate;
- applicabilità dei prezzari individuati per valutare la congruità della spesa degli interventi finalizzati alla riqualificazione energetica, previsti dal decreto del Ministero dello sviluppo economico del 6 agosto del 2020, anche agli interventi di riduzione del rischio sismico, al *Bonus* facciate e agli interventi di recupero del patrimonio edilizio.

Il decreto Sostegni-*ter* ha, inoltre, introdotto il divieto di effettuare le cessioni del credito successive alla prima, con riferimento al *Superbonus*, ai *Bonus* diversi dal *Superbonus* e ai *Bonus* anti-COVID[14].

Il decreto Frodi, successivamente, ha previsto:

- la possibilità di effettuare due ulteriori cessioni, successive alla prima, solo a soggetti "qualificati";
- il divieto di cedere parzialmente i crediti successivamente alla prima

[11] Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 17 maggio 2022, n. 114.
[12] Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 21 marzo 2022, n. 67.
[13] Pubblicata nella Gazzetta Ufficiale del 20 maggio 2022, n. 117.
[14] Come già chiarito dalla circolare n. 16/E del 2021, si tratta dei crediti d'imposta riconosciuti da provvedimenti emanati per fronteggiare l'emergenza da COVID-19: credito d'imposta per botteghe e negozi; credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda; credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro; credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione. Si ricorda che tali crediti d'imposta erano cedibili fino al 31 dicembre 2021.

comunicazione dell'opzione per lo sconto in fattura o la cessione del credito all'Agenzia delle entrate;

- la tracciabilità del credito in sede di cessione;
- la reclusione e la multa per i tecnici abilitati in caso di informazioni false o omissione di informazioni;
- l'adeguamento dei massimali di assicurazione al numero delle attestazioni o asseverazioni rilasciate e agli importi degli interventi;
- che, nel caso in cui siano sottoposti a sequestro penale, i crediti possano essere utilizzati in compensazione nei termini normativamente previsti, aumentati di un periodo pari alla durata del sequestro medesimo, fermo restando il rispetto del limite annuale di utilizzo degli stessi;
- che, per determinati lavori edili di importo superiore a 70.000 euro, i benefici fiscali ad essi connessi siano riconosciuti soltanto se nell'atto di affidamento dei lavori sono indicati i contratti collettivi applicati dall'impresa esercente i lavori.

Il decreto Milleproroghe ha, altresì, stabilito che le disposizioni di cui all'articolo 121, comma 1-*ter*, lettera b), del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, concernente gli adempimenti previsti per l'esercizio dell'opzione per lo sconto in fattura o la cessione del credito relativamente ai *Bonus* diversi dal *Superbonus*, si applicano anche alle spese sostenute dal 12 novembre 2021 al 31 dicembre 2021.

La legge di conversione del decreto Sostegni-*ter* n. 25 del 2022 ha abrogato il decreto Frodi, riproducendone le modifiche sopra evidenziate e disponendo che restano validi gli atti e i provvedimenti adottati e che sono fatti salvi gli effetti prodottisi e i rapporti giuridici sorti sulla base sia del medesimo decreto sia delle disposizioni dallo stesso abrogate.

Il decreto Energia ha introdotto la possibilità per le banche, in relazione ai crediti per i quali è esaurito il numero delle cessioni normativamente previste, di effettuare un'ulteriore cessione esclusivamente a favore dei soggetti con i quali hanno stipulato un contratto di conto corrente, senza facoltà di ulteriore cessione. Successivamente, il decreto Aiuti ha modificato tali ultime disposizioni, prevedendo la possibilità per le banche, ovvero per le società appartenenti ad un gruppo bancario iscritto all'albo di cui all'articolo 64 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, di effettuare la cessione dei crediti a favore dei soggetti

clienti professionali privati di cui all'articolo 6, comma 2-*quinquies*, del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, che abbiano stipulato un contratto di conto corrente con la banca stessa, ovvero con la banca capogruppo, anche se non è esaurito il numero delle cessioni normativamente previste, senza facoltà di ulteriore cessione.

L'articolo 23-*bis* del decreto Ucraina ha altresì previsto che l'onere di indicare, nell'atto di affidamento dei lavori edili, i contratti collettivi applicati dall'impresa esercente i lavori, al fine fruire dei benefici fiscali ad essi connessi, riguarda le opere, intese in senso ampio e non solo i lavori edili, il cui importo risulti complessivamente superiore a 70.000 euro, fermo restando che l'obbligo di applicazione dei contratti collettivi di settore è riferito esclusivamente ai soli lavori edili.

1. Novità in materia di *Superbonus* e *Bonus* diversi dal *Superbonus* – Articolo 119 del d.l. n. 34 del 2020

L'articolo 1, comma 28, lettere h), i) e l), della legge di bilancio 2022 ha modificato l'articolo 119 del d.l. n. 34 del 2020 (di seguito articolo 119), concernente «*Incentivi per l'efficienza energetica, sisma bonus, fotovoltaico e colonnine di ricarica di veicoli elettrici*», prevedendo l'obbligo del visto di conformità per l'utilizzo del *Superbonus* nella dichiarazione dei redditi e specificando i prezzari da adottare per l'asseverazione/attestazione di congruità della spesa, ai fini dell'esercizio dello sconto in fattura o della cessione del credito.

1.1. Obbligo del visto di conformità per l'utilizzo del Superbonus in dichiarazione

La lettera h) ha riprodotto la modifica al comma 11 dell'articolo 119, introdotta dal d.l. n. 157 del 2021.

Con la modifica in commento, l'obbligo del visto di conformità che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta – richiesto per fruire del *Superbonus* mediante le opzioni per lo sconto in fattura o la cessione del credito – viene esteso anche al caso in cui il contribuente fruisca di tale detrazione nella dichiarazione dei redditi, salva l'ipotesi in cui la dichiarazione sia presentata «*direttamente dal contribuente all'Agenzia delle entrate, ovvero tramite il sostituto d'imposta che presta l'assistenza fiscale*».

Più precisamente, tale obbligo è escluso nell'ipotesi in cui la dichiarazione sia

presentata direttamente dal contribuente, attraverso l'utilizzo della dichiarazione precompilata predisposta dall'Agenzia delle entrate (modello 730 o modello Redditi), ovvero tramite il sostituto d'imposta che presta l'assistenza fiscale (modello 730).

Si richiamano al riguardo i chiarimenti forniti con la circolare n. 16/E del 2021. Si evidenzia, in particolare, che l'obbligo di apposizione del visto di conformità non sussiste neanche nel caso in cui il contribuente, che intenda fruire del *Superbonus* nella dichiarazione dei redditi precompilata, modifichi i dati ivi contenuti e la presenti direttamente.

Considerato che, ai sensi dell'articolo 119, comma 15, rientrano «*tra le spese detraibili per gli interventi di cui al presente articolo quelle sostenute per il rilascio […] del visto di conformità di cui al comma 11*», si ritiene che siano detraibili le spese sostenute per l'apposizione di tale visto anche nel caso in cui il contribuente fruisca del *Superbonus* direttamente nella propria dichiarazione dei redditi. Qualora l'apposizione del visto di conformità sia assorbita da quella relativa al visto sull'intera dichiarazione, ai fini della fruizione della detrazione, è necessario che le spese concernenti l'apposizione del visto relativo al *Superbonus* siano separatamente evidenziate nel documento giustificativo, poiché solo queste ultime sono detraibili.

Occorre, inoltre, suddividere le spese per il visto relativo al *Superbonus* in relazione alle diverse tipologie di intervento, in quanto tali spese rientrano nei massimali specifici per ogni intervento.

1.1.1. Ambito di applicazione temporale

Come anticipato, l'obbligo di apposizione del visto di conformità per la fruizione del *Superbonus* direttamente nella dichiarazione dei redditi del contribuente è stato introdotto dall'abrogato d.l. n. 157 del 2021. Al riguardo, con la circolare n. 16/E del 2021 è stato evidenziato che tale obbligo, sia per le persone fisiche, compresi gli esercenti arti e professioni, e gli enti non commerciali, sia per le imprese individuali, le società e gli enti commerciali, trova applicazione con riferimento alle fatture emesse a decorrere dal 12 novembre 2021.

L'articolo 1, comma 41, della legge di bilancio 2022 ha previsto che il «*decreto-legge 11 novembre 2021, n. 157, è abrogato. Restano validi gli atti e i provvedimenti adottati e sono fatti salvi gli effetti prodottisi ed i rapporti giuridici sorti sulla base del medesimo*

decreto-legge 11 novembre 2021, n. 157». A decorrere dal 1° gennaio 2022, come già precisato nel paragrafo 1.1, il medesimo obbligo di apposizione del visto di conformità è stato introdotto dalla legge di bilancio 2022 nel comma 11 dell'articolo 119.

Ne deriva che tale obbligo di apposizione del visto di conformità risulta applicabile, senza soluzione di continuità, con riferimento alle fatture emesse a decorrere dal 12 novembre 2021.

1.2. Asseverazione/attestazione di congruità della spesa e prezzari

La lettera i) ha riprodotto la modifica al comma 13-*bis* dell'articolo 119 disposta dall'abrogato d.l. n. 157 del 2021, prevedendo che per l'asseverazione della congruità delle spese, richiesta per fruire del *Superbonus*, occorre fare riferimento – oltre ai prezzari individuati dal d.m. 6 agosto del 2020 – anche ai valori massimi stabiliti, per talune categorie di beni, con decreto del Ministero della transizione ecologica.

Al riguardo, si precisa che con il decreto del Ministero della transizione ecologica 14 febbraio 2022[15] sono stati stabiliti i «*costi massimi specifici agevolabili, per alcune tipologie di beni, nell'ambito delle detrazioni fiscali per gli edifici*».

La lettera l), inoltre, ha integrato il comma 13-*bis* aggiungendo il seguente periodo: «*I prezzari individuati nel decreto di cui alla lettera a) del comma 13 devono intendersi applicabili anche ai fini della lettera b) del medesimo comma e con riferimento agli interventi di cui all'articolo 16, commi da 1-bis a 1-sexies, del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, di cui all'articolo 1, commi da 219 a 223, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, e di cui all'articolo 16-bis, comma 1, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*».

In base a tale disposizione normativa, i criteri individuati per valutare la congruità della spesa degli interventi finalizzati alla riqualificazione energetica, anche rientranti nel *Superbonus*, previsti dal citato d.m. 6 agosto del 2020[16] – «*devono ritenersi applicabili*» anche agli:

[15] Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 16 marzo 2022, n. 63.

[16] Ai sensi dell'Allegato A, punto 13.1, del d.m. 6 agosto 2020, l'asseverazione attesta il costo massimo per tipologia di intervento nel rispetto dei seguenti criteri: «*i costi per tipologia di intervento sono inferiori o uguali ai prezzi medi delle opere compiute riportati nei prezzari predisposti dalle regioni e dalle province autonome territorialmente competenti, di concerto con le articolazioni territoriali del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti relativi alla regione in cui è sito l'edificio oggetto dell'intervento. In alternativa ai suddetti prezzari, il tecnico abilitato può riferirsi ai prezzi riportati nelle guide sui "Prezzi informativi dell'edilizia" edite dalla casa editrice DEI - Tipografia del Genio Civile*» (lettera a).

- interventi di riduzione del rischio sismico di cui all'articolo 16, commi da 1-*bis* a 1-*sexies*, del d.l. n. 63 del 2013;
- interventi, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna degli edifici esistenti di cui ai commi da 219 a 223 della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020) – c.d. *Bonus* facciate;
- interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-*bis*, comma 1, del TUIR.

1.2.1. Ambito di applicazione temporale

Con riferimento alla lettera i), illustrata nel paragrafo 1.2, si evidenzia che l'articolo 2, comma 2, del decreto del Ministero della transizione ecologica del 2022 prevede che le «*disposizioni di cui al presente decreto si applicano agli interventi per i quali la richiesta del titolo edilizio, ove necessario, sia stata presentata successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto*» e che ai sensi del successivo articolo 5, comma 2, tale decreto «*di cui l'allegato A costituisce parte integrante, entra in vigore il trentesimo giorno successivo alla data della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana*».

Ne deriva che tale decreto si applica:

- agli interventi, per i quali è prevista la presentazione di un titolo abilitativo, se la richiesta di tale titolo è presentata successivamente al 15 aprile 2022 (ossia dal 16 aprile 2022);
- agli interventi, per i quali non è prevista la presentazione di un titolo abilitativo, iniziati successivamente al 15 aprile 2022 (ossia dal 16 aprile 2022).

La lettera l), che contiene una disposizione di carattere interpretativo con efficacia retroattiva, ha stabilito che, ai fini dell'attestazione della congruità delle spese, per tutti gli interventi ammessi alle agevolazioni, in attesa dell'emanazione dei decreti attuativi previsti dal comma 13-*bis* dell'articolo 119[17], è possibile utilizzare non solo i prezzari predisposti dalle regioni e dalle province autonome, i listini ufficiali o delle locali camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura ovvero, in difetto, i prezzi correnti di mercato in base al

[17] Cfr. d.m. 6 agosto 2020 e d.m. 14 febbraio 2022.

luogo di effettuazione degli interventi, ma anche i prezzari individuati nel citato d.m. 6 agosto 2020.

2. Novità in materia di sconto in fattura e cessione del credito - Articolo 121 del d.l. n. 34 del 2020

L'articolo 1, comma 29, lettere a), b), c) e d), della legge di bilancio 2022 ha modificato la disciplina dell'articolo 121 del d.l. n. 34 del 2020 in materia di «*Opzione per la cessione o per lo sconto in luogo delle detrazioni fiscali*».

2.1. Proroga dell'opzione per lo sconto in fattura e la cessione del credito

La lettera a) ha disposto, anche per le spese sostenute negli anni 2022, 2023 e 2024, la possibilità di fruire delle detrazioni spettanti per gli interventi indicati nel comma 2 dell'articolo 121 mediante sconto in fattura[18] o cessione del credito, che la legislazione previgente limitava a quelle sostenute negli anni 2020 e 2021.

La lettera d) è intervenuta sul comma 7-*bis* dell'articolo 121, prevedendo che, per gli interventi rientranti nel *Superbonus*, la facoltà di optare per lo sconto in fattura o la cessione del credito, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, venga estesa agli interventi effettuati fino al 31 dicembre 2025.

2.2. Obbligo del visto di conformità e dell'attestazione di congruità della spesa

La lettera b) ha riprodotto le modifiche all'articolo 121 disposte dall'abrogato d.l. n. 157 del 2021, introducendo il comma 1-*ter*), che, in relazione agli interventi di cui al comma 2 dell'articolo 121, prevede:

- alla lettera a), l'obbligo di apposizione del visto di conformità, anche per i *Bonus* diversi dal *Superbonus*, in caso di opzione per lo sconto in fattura o la cessione del credito;

[18] Con riferimento alla modalità di esercizio dell'opzione per lo sconto in fattura, si ricorda che lo sconto deve essere applicato in relazione a ciascuna fattura (anche in caso di sconto parziale) e la restante parte non coperta da sconto deve essere pagata utilizzando, nei casi previsti dalla norma, il bonifico bancario o postale dal quale risulti la causale del versamento, il codice fiscale del beneficiario della detrazione ed il numero di partita IVA, ovvero, il codice fiscale del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato. Ad esempio, nel caso di opzione per lo sconto in fattura a fronte di spese per interventi di manutenzione straordinaria di cui all'articolo 16-*bis* del TUIR, per i quali spetta una detrazione del 50 per cento, qualora i lavori agevolabili siano fatturati con due documenti di spesa distinti, è necessario - per fruire dell'agevolazione - applicare lo sconto (nella misura massima del 50 per cento) su ognuno dei predetti documenti e pagare con bonifico bancario o postale le restanti parti.

- alla lettera b), che i tecnici abilitati attestano la congruità dei prezzi, secondo le disposizioni del modificato comma 13-*bis* dell'articolo 119, facendo riferimento – oltre ai prezzari individuati dal d.m. 6 agosto del 2020 – anche ai valori massimi stabiliti, per talune categorie di beni, con il citato decreto del Ministero della transizione ecologica del 2022.

  Viene, inoltre, precisato che rientrano tra le spese detraibili anche quelle sostenute per il rilascio del visto di conformità, nonché delle asseverazioni e attestazioni in parola, sulla base dell'aliquota di detrazione prevista per ciascuna tipologia di intervento.

  Si prevede, infine, che - fatta eccezione per gli interventi relativi al c.d. *Bonus* facciate di cui all'articolo 1, comma 219, legge di bilancio 2020 - il comma 1-*ter* non si applica, e dunque non vi è l'obbligo del rilascio del visto di conformità e delle relative attestazioni di congruità della spesa, ai fini della fruizione dello sconto in fattura o della cessione del credito:

  - per le opere, già classificate come "*attività di edilizia libera*" ai sensi dell'articolo 6 del Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia (TU edilizia), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, e del decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti 2 marzo 2018 (glossario contenente l'elenco non esaustivo delle principali opere edilizie realizzabili in regime di attività edilizia libera) o della normativa regionale;
  - per gli interventi, diversi da quelli di edilizia libera, di importo complessivo non superiore a 10.000 euro, eseguiti sulle singole unità immobiliari o sulle parti comuni dell'edificio.

2.2.1. Visto di conformità

L'obbligo del visto di conformità previsto dal comma 1-*ter*, lettera a), dell'articolo 121 del d.l. n. 34 del 2020 riguarda i dati relativi alla documentazione e deve attestare la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta.

Analogamente a quanto previsto per il *Superbonus*, il visto di conformità è rilasciato, ai sensi delle già richiamate regole previste dall'articolo 35 del decreto legislativo 9 luglio

1997, n. 241, dai soggetti indicati alle lettere a) e b) del comma 3 dell'articolo 3 del regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e dai responsabili dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'articolo 32 del citato d.lgs. n. 241 del 1997.

Secondo quanto previsto dalla successiva lettera b) del comma 1-*ter* dell'articolo 121, rientrano tra le spese detraibili anche quelle sostenute per il rilascio del visto di conformità sulla base dell'aliquota di detrazione prevista per ciascuna tipologia di intervento e nei relativi limiti di spesa[19]; tali spese possono formare oggetto di opzione per lo sconto in fattura o la cessione del credito, al pari delle altre spese detraibili sostenute per gli interventi agevolabili.

Qualora l'apposizione del visto di conformità sia assorbita da quella relativa al visto sull'intera dichiarazione, ai fini della fruizione della detrazione, è necessario che le spese concernenti l'apposizione del visto relativo ai *Bonus* diversi dal *Superbonus* siano separatamente evidenziate nel documento giustificativo, poiché solo queste ultime sono detraibili.

Occorre, inoltre, suddividere le spese per il visto in relazione alle diverse tipologie di intervento, in quanto tali spese rientrano nei massimali specifici per ogni intervento.

L'articolo 3-*sexies* del decreto Milleproroghe ha, infine, disposto che la detrazione per le spese sostenute per il rilascio del visto di conformità in parola ai fini dell'esercizio dell'opzione per lo sconto in fattura o la cessione del credito, di cui all'articolo 121, comma 1-*ter*, lettera b), del d.l. n. 34 del 2020, si applica anche alle spese sostenute dal 12 novembre 2021 al 31 dicembre 2021.

2.2.2. Attestazione di congruità della spesa

Il comma 1-*ter*, lettera b), dell'articolo 121 del d.l. n. 34 del 2020 stabilisce che i tecnici abilitati attestano la congruità dei prezzi, secondo le disposizioni del comma 13-*bis* dell'articolo 119, modificato dalla legge di bilancio 2022, facendo riferimento – oltre ai prezzari individuati dal d.m. 6 agosto del 2020 – anche ai valori massimi stabiliti, per talune categorie di beni, dal citato decreto del Ministero della transizione ecologica del 14 febbraio

[19] Cfr. circolare dell'8 agosto 2020, n. 24/E.

2022.

Sulla base di quanto evidenziato nel paragrafo 1.2, per i *Bonus* diversi dal *Superbonus*, tale ultimo decreto si applica:

- agli interventi per i quali è prevista la presentazione di un titolo abilitativo, se la richiesta di tale titolo è presentata successivamente al 15 aprile 2022 (ossia dal 16 aprile 2022);
- agli interventi per i quali non è prevista la presentazione di un titolo abilitativo iniziati successivamente al 15 aprile 2022 (ossia dal 16 aprile 2022).

Il comma 1-*ter* precisa, inoltre, che rientrano tra le spese detraibili anche quelle sostenute per il rilascio delle attestazioni in parola, sulla base dell'aliquota di detrazione prevista per ciascuna tipologia di intervento e nei relativi limiti di spesa[20] e, pertanto, possono formare oggetto di opzione per lo sconto in fattura o la cessione del credito, al pari delle altre spese detraibili sostenute per gli interventi agevolabili.

Le spese per il rilascio di tali attestazioni rientrano nei massimali specifici per ogni intervento. Ne consegue che nell'ipotesi di realizzazione di diversi interventi (miglioramento sismico, cappotto, finestre, caldaia, etc.) il costo sostenuto per le prestazioni professionali e per altre spese funzionali all'esecuzione dell'intervento deve essere imputato ad ogni singolo intervento (la cui riconducibilità deve essere attestata dal competente tecnico) in relazione alla prestazione svolta.

L'articolo 3-*sexies* del decreto Milleproroghe ha, infine, stabilito che la detrazione per le spese sostenute per il rilascio delle attestazioni in parola ai fini dell'esercizio dell'opzione per lo sconto in fattura o la cessione del credito, di cui all'articolo 121, comma 1-*ter*, lettera b), del d.l. n. 34 del 2020, si applica anche alle spese sostenute dal 12 novembre 2021 al 31 dicembre 2021.

2.2.3. Esonero dal visto di conformità e dall'attestazione di congruità della spesa

Il comma 1-*ter*, lettera b), dell'articolo 121 del d.l. n. 34 del 2020 stabilisce che - fatta eccezione per gli interventi relativi al c.d. *Bonus* facciate di cui alla legge di bilancio 2020, a prescindere dal relativo importo - non sussiste l'obbligo del rilascio del visto di conformità e delle attestazioni di congruità della spesa, ai fini della fruizione dello sconto in fattura o della

[20] In analogia a quanto precisato nella circolare dell'8 agosto 2020, n. 24/E in materia di *Superbonus*.

cessione del credito:

- per le opere già classificate come "attività di edilizia libera", ai sensi della normativa di settore sopra richiamata[21];
- per gli interventi, diversi da quelli di edilizia libera, di importo complessivo non superiore a 10.000 euro, eseguiti sulle singole unità immobiliari o sulle parti comuni dell'edificio.

Sebbene tra gli interventi previsti dal comma 2 dell'articolo 121 siano inclusi anche quelli ammessi al *Superbonus*, l'esonero dal visto di conformità e dall'attestazione di congruità della spesa riguarda esclusivamente gli interventi ammessi alle detrazioni "cedibili o scontabili" diversi dal *Superbonus*.

Ciò in quanto per il *Superbonus* gli adempimenti necessari ai fini della fruizione diretta dello stesso o dell'esercizio dell'opzione per lo sconto in fattura o la cessione del credito restano disciplinati dai commi 11 e 13 dell'articolo 119[22].

L'esonero riguarda, quindi, gli interventi "minori" di edilizia libera, a prescindere dal relativo importo, e tutti gli altri interventi, non in edilizia libera, di importo complessivo non superiore a 10.000 euro.

Fanno eccezione, per espressa previsione normativa, gli interventi rientranti nel *Bonus* facciate di cui alla legge di bilancio 2020, per i quali è sempre previsto l'obbligo dell'attestazione di congruità della spesa in caso di cessione del credito o di sconto in fattura, a nulla rilevando che si tratti di un intervento di edilizia libera o di un intervento di importo complessivo non superiore a 10.000 euro.

Più in generale, si precisa che gli adempimenti richiesti dalle discipline agevolative riguardanti i *Bonus* diversi dal *Superbonus*, quale ad esempio l'attestazione della congruità delle spese - laddove prevista per il rispetto degli adempimenti di cui al d.m. 6 agosto 2020, nel caso di interventi finalizzati alla riqualificazione energetica effettuati a partire dal 6 ottobre 2020 - rimangono necessari, sia in caso di fruizione diretta della detrazione sia in caso di cessione del credito d'imposta, in quanto disciplinati da normative specifiche, a nulla

[21] Per la definizione di attività di edilizia libera cfr. circolare del 25 giugno 2021, n. 7/E.

[22] Cfr., in tal senso, la circolare n. 16/E del 2021, ove è stato ribadito che per il *Superbonus* il d.l. n. 157 del 2021 non ha previsto ulteriori adempimenti, in quanto l'obbligo del visto di conformità e dell'asseverazione era già previsto nei commi 11 e 13 dell'articolo 119 e la nuova attestazione sulla congruità dei prezzi era già compresa nella predetta asseverazione richiesta per il *Superbonus*, che racchiudeva anche altri requisiti (tecnici e di raggiungimento di 2 classi energetiche). È stato, quindi, ribadito che i nuovi obblighi riguardavano le opzioni per la cessione e per lo sconto riferite ai *Bonus* diversi dal *Superbonus*.

rilevando gli esoneri previsti dal citato articolo 121 in commento nel caso di interventi di edilizia libera e di interventi di valore non superiore a 10.000 euro.

Nelle ipotesi di esonero sopra descritte, l'invio della comunicazione dell'opzione relativa allo sconto in fattura o alla cessione del credito, priva di visto di conformità e dell'attestazione della congruità della spesa, può essere effettuato direttamente dal contribuente o da un intermediario delegato. Con la sottoscrizione della comunicazione, il contribuente attesta che gli interventi rientrano fra quelli di edilizia libera ovvero che sono di importo complessivo non superiore a 10.000 euro[23].

Con riferimento alle modalità di calcolo dell'importo complessivo di 10.000 euro per gli interventi diversi da quelli di edilizia libera «*eseguiti sulle singole unità immobiliari o sulle parti comuni dell'edificio*», si precisa che occorre avere riguardo al valore degli interventi agevolabili ai quali si riferisce il titolo abilitativo.

Ne deriva che, ai fini della verifica del limite di importo di 10.000 euro, occorre considerare tutte le spese agevolabili riferite agli interventi oggetto del titolo abilitativo, in relazione alla medesima unità immobiliare, a prescindere da quanti sono i beneficiari della detrazione. Se nell'ambito dei suddetti interventi sono effettuati anche quelli di edilizia libera necessari per il completamento dello stesso, occorre avere riguardo anche al valore di tali interventi, atteso che gli stessi sono oggetto di agevolazione.

Il valore di 10.000 euro va calcolato in relazione all'intervento complessivamente considerato, non rilevando la circostanza che si tratti di un intervento realizzato in periodi d'imposta diversi.

Inoltre, con particolare riferimento ai lavori effettuati sulle parti comuni dell'edificio, si precisa che va considerato l'importo complessivo agevolabile e non la parte di spesa imputata al singolo condomino.

2.2.3.1. Ambito di applicazione temporale

Considerato che l'articolo 3-*sexies* del decreto Milleproroghe ha stabilito che le «*disposizioni di cui all'articolo 121, comma 1-ter, lettera b), del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, si applicano*

[23] Cfr. provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 3 febbraio 2022, prot. n. 35873. Pertanto, in sede di controllo, è sufficiente fornire solo la copia di tale comunicazione.

anche per le spese sostenute dal 12 novembre 2021 al 31 dicembre 2021», l'esonero dal visto di conformità e dall'attestazione della congruità delle spese per interventi agevolabili di edilizia libera o di importo complessivo non superiore a 10.000 euro[24] può ritenersi applicabile alle spese sostenute[25] a partire dal 12 novembre 2021[26].

Resta, comunque, fermo quanto chiarito nella circolare n. 16/E del 2021, ove – al fine di tutelare l'affidamento dei contribuenti in buona fede – è stato ritenuto che non sussista l'obbligo di apposizione del visto di conformità e di attestazione della congruità della spesa, a prescindere dalla tipologia o dal valore complessivo dell'intervento, in capo a quei contribuenti che, in relazione ad una fattura di un fornitore, abbiano assolto il relativo pagamento a loro carico e stipulato l'accordo per la cessione del credito o per lo sconto in fattura, mediante la relativa annotazione, anteriormente al 12 novembre 2021.

A tal fine si possono, quindi, verificare le seguenti ipotesi:

- se prima del 12 novembre 2021 è stata sostenuta la spesa e stipulato l'accordo per la cessione del credito o per lo sconto in fattura, mediante la relativa annotazione, a prescindere dalla data della trasmissione della comunicazione → l'obbligo di visto e asseverazione non sussiste per i *Bonus* diversi dal *Superbonus*;
- se la spesa è stata sostenuta dal 12 novembre 2021, a prescindere dalla data di conclusione dell'accordo e di trasmissione della comunicazione → l'obbligo di visto e asseverazione non sussiste per i *Bonus* diversi dal *Superbonus* se si tratta di interventi di edilizia libera o di importo complessivo non superiore a 10.000 euro, fatta eccezione per gli interventi ammessi al *Bonus* facciate.

2.3. Estensione dell'opzione per la cessione del credito o lo sconto in fattura agli interventi di realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali

La lettera c) ha previsto che tra gli interventi per cui è possibile optare per la cessione del credito o per lo sconto in fattura sono compresi anche gli interventi di recupero del patrimonio edilizio volti alla realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali anche a proprietà comune (articolo 16-*bis*, comma 1, lettera d, del TUIR).

A decorrere dal 1° gennaio 2022, con riferimento alle detrazioni spettanti per la

[24] Fatta eccezione per gli interventi ammessi al *Bonus* facciate.
[25] Anche mediante lo sconto in fattura.
[26] Data di entrata in vigore del d.l. n. 157 del 2021.

realizzazione o per l'acquisto di *box* pertinenziali, nel rispetto delle condizioni stabilite dalla normativa, si ritiene possibile per il contribuente optare:

- per la cessione del credito corrispondente alle rate residue di detrazione non fruite relative agli importi versati a partire dal 2020 o 2021;
- per lo sconto in fattura o per la cessione del credito con riferimento agli importi versati a decorrere dal 2022.

Al riguardo, si osserva che la detrazione per interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-*bis*, comma 1, lettera d), del TUIR spetta anche al futuro acquirente di un *box* pertinenziale, nel rispetto di tutti i requisiti previsti, a condizione che alla data di presentazione della dichiarazione dei redditi nella quale il contribuente si avvale della detrazione siano stati registrati il preliminare di acquisto o il contratto definitivo (rogito). Nel caso in cui il contribuente (futuro acquirente) intenda optare per la cessione del credito o per lo sconto in fattura per gli acconti versati a decorrere dal 1° gennaio 2022 lo stesso deve registrare il preliminare di acquisto o il contratto definitivo (rogito) entro la data di invio della comunicazione di esercizio delle predette opzioni.

3. Controlli preventivi dell'Agenzia delle entrate

L'articolo 1, comma 30, della legge di bilancio 2022 ha riprodotto le disposizioni normative contenute nell'articolo 2 dell'abrogato d.l. n. 157 del 2021, introducendo nel d.l. n. 34 del 2020 l'articolo 122-*bis*, recante «*Misure di contrasto alle frodi in materia di cessioni dei crediti. Rafforzamento dei controlli preventivi*».

In particolare, viene riconosciuta la possibilità per l'Agenzia delle entrate di sospendere l'efficacia delle comunicazioni delle opzioni di cessione dei crediti o di sconto in fattura ai sensi degli articoli 121 e 122[27] del predetto decreto che presentano profili di rischio ai fini del controllo preventivo della correttezza delle operazioni[28].

Si richiamano al riguardo i chiarimenti contenuti nella circolare n. 16/E del 2021.

---

[27] Rubricato «*Cessione dei crediti d'imposta riconosciuti da provvedimenti emanati per fronteggiare l'emergenza da COVID-19*» relativo ai c.d. *Bonus* anti-COVID. Cfr. nota n. 14.

[28] Cfr. provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 1° dicembre 2021, prot. n. 340450, concernente la "*Definizione dei criteri e delle modalità per la sospensione, ai sensi dell'articolo 122-bis del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, introdotto dall'articolo 2 del decreto-legge 11 novembre 2021, n. 157, delle comunicazioni delle cessioni, anche successive alla prima, e delle opzioni inviate all'Agenzia delle entrate ai sensi degli articoli 121 e 122 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34*".

4. Modifiche alla cessione del credito di cui agli articoli 121 e 122 del d.l. n. 34 del 2020

4.1. Decreto Sostegni-ter – Periodo dal 27 gennaio al 25 febbraio 2022

Al fine di contrastare le frodi nel settore delle agevolazioni fiscali ed economiche – in linea con la *ratio* perseguita dal d.l. n. 157 del 2021, le cui disposizioni sono state poi recepite dalla legge di bilancio 2022 – l'articolo 28, comma 1, del decreto Sostegni-*ter* ha modificato gli articoli 121 e 122[29] del d.l. n. 34 del 2020, eliminando la possibilità di effettuare le cessioni del credito successive alla prima, con riferimento al *Superbonus*, ai *Bonus* diversi dal *Superbonus* e ai *Bonus* anti-COVID.

Al riguardo, si precisa che l'articolo 28, comma 1, è stato abrogato dall'articolo 1, comma 1, del decreto Frodi, che, a decorrere dal 26 febbraio 2022 (data di entrata in vigore del medesimo decreto-legge), ha introdotto alcune deroghe a tale divieto. Successivamente, l'articolo 1 della legge di conversione del decreto Sostegni-*ter* ha abrogato il decreto Frodi, facendone salvi gli effetti e riproducendone, senza soluzione di continuità, le disposizioni ivi contenute.

Ne deriva che, in base a quanto previsto dall'articolo 28 del decreto Sostegni-*ter*, vigente dal 27 gennaio al 25 febbraio 2022, la cessione del credito poteva avvenire una sola volta, senza possibilità di ulteriori cessioni "a catena".

In sostanza, i beneficiari delle predette detrazioni potevano cedere il relativo credito ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, ma questi ultimi non potevano a loro volta cedere il credito acquistato; ciò anche in caso di sconto in fattura praticato dai fornitori, i quali potevano cedere il relativo credito ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, che, tuttavia, non potevano procedere con ulteriori cessioni.

Tuttavia, il comma 2 del richiamato articolo 28, rimasto invariato, ha previsto un regime transitorio, in virtù del quale i crediti che – alla data del 7 febbraio 2022 – erano stati precedentemente oggetto di sconto in fattura o cessione del credito potevano essere oggetto esclusivamente di una ulteriore cessione ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli

[29] Cfr. nota n. 14.

altri intermediari finanziari (c.d. cessione *jolly*)[30].

Ciò significa che la predetta disciplina transitoria operava in relazione ai crediti ceduti per i quali – precedentemente alla data del 7 febbraio 2022 – fosse stata validamente trasmessa la relativa comunicazione all'Agenzia delle entrate, a prescindere dal numero di cessioni avvenute prima di tale data. Tali crediti potevano essere oggetto esclusivamente di una ulteriore cessione, che poteva essere effettuata dal 7 febbraio 2022.

Tale data, in considerazione dei tempi tecnici necessari per l'adeguamento del *software* che consente la trasmissione telematica della comunicazione delle opzioni, è stata prorogata al 17 febbraio 2022[31] con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 3 febbraio 2022, prot. n. 37381, emanato ai sensi dell'articolo 19-*octies*, comma 4, del decreto-legge 16 ottobre 2017, n. 148, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 dicembre 2017, n. 172.

Pertanto, la disciplina transitoria recata dal comma 2 si applica ai crediti ceduti per i quali la relativa comunicazione all'Agenzia delle entrate sia stata validamente trasmessa prima del 17 febbraio 2022 (ossia entro il 16 febbraio 2022).

Ad esempio, un contribuente titolare di un credito, già oggetto di una delle opzioni di cui al comma 1 dell'articolo 121 del d.l. n. 34 del 2020, a seguito dell'entrata in vigore del decreto Sostegni-*ter*, ha potuto effettuare un'ulteriore cessione a decorrere dal 17 febbraio 2022, sempre che abbia validamente trasmesso le comunicazioni relative alle precedenti opzioni all'Agenzia delle entrate entro il 16 febbraio 2022.

Si può, inoltre, ipotizzare il caso di un contribuente titolare di un credito che, in data 28 gennaio 2022, abbia comunicato all'Agenzia delle entrate l'opzione di cessione del credito di cui al comma 1 dell'articolo 121 del d.l. n. 34 del 2020. Tale contribuente ha potuto effettuare un'ulteriore cessione in data 3 febbraio poiché tale fattispecie rientra nella disciplina transitoria dettata del citato comma 2 dell'articolo 28, a condizione che la cessione del 3 febbraio sia stata validamente comunicata all'Agenzia delle entrate entro il 16 febbraio 2022. In tale ipotesi, a decorrere dal 17 febbraio 2022, il nuovo cessionario poteva effettuare ancora un'altra cessione.

[30] I crediti che non potevano essere ulteriormente ceduti erano utilizzabili dai cessionari in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997 (ovviamente, secondo le regole previste dalla specifica disciplina agevolativa).
[31] Il medesimo termine del 7 febbraio è prorogato al 7 marzo 2022 con riferimento alle spese sostenute nel 2022 per interventi finalizzati al superamento e all'eliminazione delle barriere architettoniche, di cui all'articolo 119-*ter* del d.l. n. 34 del 2020.

Il comma 3, rimasto sostanzialmente invariato, ha, infine, stabilito che sono "nulli" i contratti stipulati in contrasto con il predetto divieto di ulteriore cessione[32] e, quindi, conclusi in violazione delle disposizioni normative sopra richiamate, ossia:

- dell'articolo 121, comma 1, del d.l. n. 34 del 2020, come modificato dal decreto Sostegni-*ter*;
- dell'articolo 122, comma 1, del d.l. n. 34 del 2020, come modificato dal decreto Sostegni-*ter*[33];
- del citato articolo 28, comma 2, del decreto Sostegni-*ter*.

4.2. Decreto Frodi e legge di conversione del decreto Sostegni-ter – A decorrere dal 26 febbraio 2022

Al fine di coniugare l'esigenza di consentire la cessione di crediti, seppure in numero ridotto, con quella di evitare o contrastare le frodi fiscali, l'articolo 1, comma 1, del decreto Frodi ha abrogato il comma 1 dell'articolo 28 del decreto Sostegni-*ter*, modificando nuovamente gli articoli 121 e 122[34] del d.l. n. 34 del 2020. L'articolo 1 della legge di conversione del decreto Sostegni-*ter* ha, successivamente, abrogato il decreto Frodi riproducendo, senza soluzione di continuità, le disposizioni dallo stesso introdotte.

In particolare, l'articolo 28 del decreto Sostegni-*ter*, riproducendo l'articolo 1, comma 2, del decreto Frodi, ha modificato gli articoli 121 e 122[35] del d.l. n. 34 del 2020, prevedendo il divieto di cessione ulteriore alla prima con riferimento al *Superbonus*, ai *Bonus* diversi dal *Superbonus* e ai *Bonus* anti-COVID, fatta salva la possibilità di effettuare due ulteriori cessioni a favore di banche e intermediari finanziari iscritti all'albo previsto dall'articolo 106 del testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, di società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'albo di cui all'articolo 64 del predetto testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia ovvero di imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia ai sensi del codice delle assicurazioni private, di cui al decreto legislativo 7 settembre 2005, n. 209, «*ferma restando l'applicazione*

[32] Trattandosi di una norma imperativa, non può essere derogata dalle parti in sede contrattuale.
[33] Cfr. nota n. 14.
[34] Cfr. nota n. 14.
[35] Cfr. nota n. 14.

dell'articolo 122-bis, comma 4[36]*, per ogni cessione intercorrente tra i predetti soggetti, anche successiva alla prima*»[37].

In altri termini, in considerazione del susseguirsi di tali modifiche normative, di cui sono fatti salvi gli effetti *medio tempore* prodotti, a partire dal 26 febbraio 2022 (data di entrata in vigore del decreto Frodi) la cessione del credito può essere effettuata tre volte: la prima a favore di chiunque e le due ulteriori a favore di determinati soggetti "qualificati" (ossia banche e intermediari finanziari, società appartenenti a un gruppo bancario, nonché imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia).

In particolare, dal 26 febbraio 2022 trova applicazione la seguente disciplina:

- in caso di comunicazione dell'opzione per lo sconto in fattura, l'impresa che ha effettuato i lavori (che ha concesso al committente lo sconto in fattura) può cedere il credito ad un cessionario (che può essere chiunque), il quale può a sua volta cedere il credito acquisito esclusivamente a favore di un soggetto previsto dalla norma in commento (banca o intermediario finanziario, società appartenenti a un gruppo bancario oppure impresa di assicurazione); quest'ultimo può cedere, per l'ultima volta, il credito acquisito ad uno dei soggetti indicati dalla norma in esame;
- in caso di comunicazione dell'opzione per la cessione del credito, il cessionario (che può essere chiunque) può ulteriormente cedere il credito acquisito esclusivamente a favore di un soggetto previsto dalla norma in commento (banca o intermediario finanziario, società appartenenti a un gruppo bancario oppure impresa di assicurazione); quest'ultimo può cedere il credito acquisito, per l'ultima volta, ad uno dei soggetti indicati dalla norma in esame.

Continuano a trovare applicazione il comma 2 dell'articolo 28 del decreto Sostegni-*ter*, che detta la disciplina transitoria, e il successivo comma 3, che commina la nullità dei

[36] Il quale prevede che «*I soggetti obbligati di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231, che intervengono nelle cessioni comunicate ai sensi degli articoli 121 e 122 del presente decreto, non procedono all'acquisizione del credito in tutti i casi in cui ricorrono i presupposti di cui agli articoli 35 e 42 del predetto decreto legislativo n. 231 del 2007, fermi restando gli obblighi ivi previsti*». Come chiarito dalla relazione illustrativa dell'abrogato decreto Frodi, gli intermediari finanziari autorizzati ad operare cessioni successive alla prima restano comunque vincolati al rispetto di quanto previsto dall'articolo 122-*bis*, comma 4, del d.l. n. 34 del 2020, per cui agli stessi è vietato l'acquisto del credito qualora sussistano gli obblighi previsti dagli articoli 35 e 42 del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231.

[37] Resta inteso che, qualora in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione spettante, sia esercitata, ai sensi dell'articolo 121, comma 1, lettera a), del d.l. n. 34 del 2020, l'opzione per lo sconto sul corrispettivo dovuto, anticipato dai fornitori e da questi ultimi recuperato sotto forma di credito d'imposta, tale credito è cedibile dai medesimi ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di banche e intermediari finanziari.

contratti eventualmente stipulati in violazione del divieto delle cessioni plurime, commentati nel paragrafo precedente.

In considerazione del combinato disposto delle norme sopra richiamate, si ritiene possibile effettuare cessioni secondo le modalità di seguito rappresentate:

- in caso di prime comunicazioni delle opzioni per lo sconto in fattura o la cessione del credito:
    - se trasmesse entro il 16 febbraio 2022, è possibile effettuare una cessione a qualsiasi soggetto (*jolly*), più due ulteriori cessioni a soggetti "qualificati";
    - se trasmesse dal 17 febbraio 2022:
        - in caso di cessione del credito, è possibile effettuare soltanto due ulteriori cessioni a soggetti "qualificati"; ciò in quanto la comunicazione della cessione effettuata dal 17 febbraio 2022 va intesa come la prima cessione effettuata a qualsiasi soggetto (*jolly*);
        - in caso di sconto in fattura, è possibile effettuare una cessione a qualsiasi soggetto *(jolly)*, più due ulteriori cessioni a soggetti "qualificati";
- in caso di comunicazioni, successive alla prima, delle opzioni per la cessione del credito:
    - se trasmesse entro il 16 febbraio 2022, è possibile effettuare una cessione a qualsiasi soggetto (*jolly*), più due ulteriori cessioni a soggetti "qualificati";
    - se trasmesse dal 17 febbraio 2022, è possibile effettuare soltanto due ulteriori cessioni a soggetti "qualificati"; ciò in quanto la comunicazione della cessione effettuata dal 17 febbraio 2022 va intesa come cessione effettuata a qualsiasi soggetto (*jolly*).

Al riguardo, si evidenzia che, per quanto riguarda le comunicazioni, prime o successive alla prima, trasmesse entro il 16 febbraio 2022, si ritiene opportuno – al fine di tutelare l'affidamento e di evitare disparità di trattamento tra contribuenti - estendere la disciplina più favorevole, in termini di numero di cessioni consentite, prevista "a regime" dal decreto Frodi.

Si riporta di seguito una tabella esplicativa:

Evento	Tipo	Ulteriori cessioni
Prime cessioni o sconti	Prime cessioni o sconti comunicati **entro il 16 febbraio 2022**	I crediti possono essere ceduti 1 volta a chiunque (*jolly*) + 2 volte a soggetti "qualificati"
	Prime cessioni comunicate **dal 17 febbraio 2022**	I crediti possono essere ceduti soltanto 2 volte a soggetti "qualificati"
	Sconti comunicati **dal 17 febbraio 2022**	I crediti possono essere ceduti 1 volta a chiunque (*jolly*) + 2 volte a soggetti "qualificati"
Cessioni successive	Cessioni successive alla prima comunicate **entro il 16 febbraio 2022**	I crediti possono essere ceduti 1 volta a chiunque (*jolly*) + 2 volte a soggetti "qualificati"
	Cessioni successive alla prima comunicate entro il 16 febbraio 2022 e cessione *jolly* comunicata **dal 17 febbraio 2022**	I crediti possono essere ceduti soltanto 2 volte a soggetti "qualificati"

Inoltre, l'articolo 28 del decreto Sostegni-*ter*, riproducendo l'articolo 1, comma 2, del decreto Frodi, ha inserito nell'articolo 121 del d.l. n. 34 del 2020 il comma 1-*quater*, secondo cui i crediti derivanti dall'esercizio delle opzioni non possono formare oggetto di cessioni parziali successivamente alla «*prima comunicazione dell'opzione all'Agenzia delle entrate*», effettuata con le modalità previste dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 3 febbraio 2022, prot. n. 35873, commentato nel paragrafo 5. Il citato comma 1-*quater* prevede, altresì, che al credito ceduto è attribuito un codice identificativo univoco - distinto per rate annuali, in modo tale che il medesimo possa essere "tracciato" - da indicare nelle comunicazioni delle eventuali successive cessioni, secondo le modalità previste con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

Ne deriva che:

- in caso di (prima) comunicazione dell'opzione per la cessione, il credito può essere ceduto parzialmente solo in tale sede, mentre non può essere ulteriormente frazionato nelle successive cessioni;
- in caso di (prima) comunicazione dell'opzione per lo sconto in fattura, il credito

non può essere successivamente ceduto parzialmente.

Al riguardo, si precisa che il divieto di cessione parziale non impedisce, dopo la prima comunicazione di esercizio dell'opzione, di cedere le singole rate annuali di cui il credito si compone, ma solo di effettuare cessioni parziali dell'ammontare delle rate stesse, inibendone quindi un loro frazionamento.

In altre parole, il divieto di cessione parziale si intende riferito all'importo delle singole rate annuali in cui è stato suddiviso il credito ceduto da ciascun soggetto titolare della detrazione; pertanto, le cessioni successive potranno avere ad oggetto (per l'intero importo) anche solo una o alcune delle rate di cui è composto il credito; le altre rate (sempre per l'intero importo) potranno essere cedute anche in momenti successivi, ovvero utilizzate in compensazione tramite modello F24 (in tale ultima eventualità, anche in modo frazionato). Le singole rate, invece, non potranno essere oggetto di cessione parziale o in più soluzioni.

Si evidenzia, inoltre, che l'opzione dello sconto in fattura o cessione del credito può essere esercitata in relazione a ciascuno stato di avanzamento dei lavori (SAL) che, con riferimento agli interventi ammessi al *Superbonus*, non possono essere più di due per ciascun intervento complessivo e il primo stato di avanzamento deve riferirsi ad almeno il 30 per cento dell'intervento medesimo. In tali casi, il credito d'imposta che scaturisce dai singoli SAL e dal saldo ha vita autonoma ed è cedibile separatamente, anche a soggetti diversi, senza configurare una cessione parziale del credito rispetto alla totalità dei lavori eseguiti, fermo restando quanto affermato in merito al divieto di frazionamento delle successive cessioni delle singole rate annuali.

Resta ferma la possibilità di cedere tutte le rate residue di detrazione non ancora utilizzate.

Ciò significa che, in caso, ad esempio, di una spesa sostenuta nel 2021, da cui deriva una detrazione rateizzabile negli anni successivi, è possibile utilizzare in detrazione la quota corrispondente alla prima rata e cedere tutte le rate residue insieme. È fatta salva la possibilità per il cessionario, una volta acquisito il credito, di cedere le singole annualità di cui lo stesso si compone.

Per espressa previsione normativa, il comma 1-*quater* si applica alle comunicazioni della prima cessione del credito o dello sconto in fattura inviate all'Agenzia delle entrate a partire dal 1° maggio 2022. Pertanto, ai crediti derivanti dalle suddette comunicazioni inviate

all'Agenzia delle entrate entro il 30 aprile 2022 (ivi comprese le comunicazioni relative alle spese del 2020 e del 2021 inviate dal 9 al 13 maggio 2022 – cfr. risoluzione n. 21/E del 5 maggio 2022) non si applicano il divieto di cessione parziale e la tracciatura, in caso di cessioni dei crediti successive alla prima opzione.

4.3. Decreto Energia e decreto Aiuti – Decorrenza dal 1° maggio 2022

L'articolo 29-*bis* del decreto Energia ha modificato l'articolo 121, comma 1, lettere a) e b), del d.l. n. 34 del 2020, inserendo la possibilità per le banche, in relazione ai crediti per i quali è esaurito il numero delle possibili cessioni, previste dal medesimo articolo, di effettuare un'ulteriore cessione, esclusivamente a favore dei soggetti con i quali hanno stipulato un contratto di conto corrente, senza facoltà di ulteriore cessione.

Per espressa previsione normativa, le nuove disposizioni trovano applicazione con riferimento alle comunicazioni della prima cessione del credito o dello sconto in fattura inviate all'Agenzia delle entrate a partire dal 1° maggio 2022.

Per effetto di tali nuove disposizioni, il primo cessionario del credito d'imposta oppure il cessionario del fornitore che ha applicato lo sconto, che può essere chiunque, ha la possibilità di effettuare due ulteriori cessioni solo nei confronti di banche e intermediari finanziari, di società appartenenti a gruppi bancari, di imprese di assicurazione. In questo caso, le banche (e non gli altri intermediari finanziari) hanno la possibilità di effettuare una quarta e ultima cessione solo a favore dei soggetti con i quali hanno stipulato dei contratti di conto corrente.

L'articolo 14 del decreto Aiuti è successivamente intervenuto, modificando l'articolo 121, comma 1, lettere a) e b), del d.l. n. 34 del 2020 e prevedendo la possibilità per le banche ovvero per le società appartenenti ad un gruppo bancario, iscritto all'albo di cui all'articolo 64 del d.lgs. n. 385 del 1993, di effettuare una cessione a favore dei soggetti clienti professionali privati di cui all'articolo 6, comma 2-*quinquies*, del d.lgs. n. 58 del 1998[38], che abbiano stipulato un contratto di conto corrente con la banca stessa, ovvero con la banca capogruppo, anche se non è esaurito il numero delle possibili cessioni, previste dal medesimo

[38] Il cliente professionale è un cliente che possiede l'esperienza, le conoscenze e la competenza necessarie per prendere consapevolmente le proprie decisioni in materia di investimenti e per valutare correttamente i rischi che assume. Si rinvia all'allegato n. 3 alla delibera della Consob del 15 febbraio 2018, n. 20307: «*Regolamento recante norme di attuazione del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, in materia di intermediari, che definisce i clienti professionali di diritto e su richiesta*».

articolo, senza facoltà di ulteriore cessione.

Per effetto di tale disposizione, le banche e le società appartenenti ad un gruppo bancario possono cedere il credito direttamente ai correntisti che siano clienti professionali, senza la necessità che sia previamente esaurito il numero di cessioni a favore dei soggetti "qualificati". Rimane fermo il divieto per il correntista cessionario del credito di operare ulteriori cessioni.

Al fine di evitare la compresenza di regimi diversi per differenti brevi periodi di tempo e semplificare l'applicazione delle innovate regole, l'articolo 57, comma 3, del decreto Aiuti ha previsto che le nuove disposizioni si applicano alle prime cessioni e agli sconti in fattura comunicati all'Agenzia delle entrate a partire dal 1° maggio 2022. Tale previsione rende di fatto inoperante la modifica disposta dal citato decreto Energia.

5. Disposizioni relative alle modalità e ai termini per l'esercizio delle opzioni per lo sconto in fattura o la cessione del credito

Con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 3 febbraio 2022 – che sostituisce il provvedimento dell'8 agosto 2020, come modificato dal provvedimento del 12 novembre 2021 – sono state ridefiniti le modalità e i termini per l'esercizio delle opzioni per lo sconto in fattura o la cessione del credito relative alle detrazioni spettanti per gli interventi edilizi, alla luce delle novità, sopra descritte, introdotte dalla legge di bilancio 2022 e dal decreto Sostegni-*ter*.

In particolare, con tale provvedimento è stato approvato il nuovo modello per la comunicazione dell'opzione all'Agenzia delle entrate, nonché le relative istruzioni e specifiche tecniche, che tengono conto delle novità introdotte in relazione agli interventi per i quali sono esercitabili le opzioni e all'obbligo di apporre il visto di conformità alla comunicazione. Inoltre, il modello di comunicazione e le specifiche tecniche sono stati adeguati per gestire tutte le fattispecie di cessione delle rate residue di detrazione non fruite, in relazione agli interventi sulle parti comuni degli edifici. Infine, è stato previsto che per le spese sostenute nel 2021, nonché per le rate residue non fruite delle detrazioni riferite alle spese sostenute nel 2020, la comunicazione deve essere trasmessa entro il 7 aprile 2022, anziché entro il 16 marzo.

L'articolo 10-*quater* del decreto Sostegni-*ter*, inserito in sede di conversione, ha

previsto, al comma 1, che per «*le spese sostenute nel 2021, nonché per le rate residue non fruite delle detrazioni riferite alle spese sostenute nel 2020, la comunicazione per l'esercizio delle opzioni di sconto sul corrispettivo o cessione del credito di cui all'articolo 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, relative alle detrazioni spettanti per gli interventi di ristrutturazione edilizia, recupero o restauro della facciata degli edifici, riqualificazione energetica, riduzione del rischio sismico, installazione di impianti solari fotovoltaici e infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici, sia per gli interventi eseguiti sulle unità immobiliari, sia per gli interventi eseguiti sulle parti comuni degli edifici, deve essere trasmessa, a pena di decadenza, all'Agenzia delle entrate entro il 29 aprile 2022*».

Il comma 2-*bis* del medesimo articolo, inserito in fase di conversione del decreto Energia, prevede che, «*per l'anno 2022, i soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società e i titolari di partita IVA, che sono tenuti a presentare la dichiarazione dei redditi entro il 30 novembre 2022, possono trasmettere all'Agenzia delle entrate la comunicazione per l'esercizio delle predette opzioni anche successivamente al termine di cui al comma 1 del presente articolo, ma comunque entro il 15 ottobre 2022*».

6. Misure sanzionatorie e polizze di assicurazione della responsabilità civile

L'articolo 28-*bis* del decreto Sostegni-*ter* ha riprodotto l'articolo 2, comma 2, del decreto Frodi, inserendo nell'articolo 119 del d.l. n. 34 del 2020 il comma 13-*bis*.1, il quale prevede che sia punito, con la reclusione da due a cinque anni e con la multa da 50.000 euro a 100.000 euro, il tecnico abilitato che nelle asseverazioni/attestazioni di cui al comma 13 del medesimo articolo e al comma 1-*ter*, lettera b), dell'articolo 121, del d.l. n. 34 del 2020:

- espone informazioni false;
- omette di riferire informazioni rilevanti sui requisiti tecnici del progetto di intervento o sulla effettiva realizzazione dello stesso;
- attesta falsamente la congruità delle spese.

La pena è aumentata se il fatto è commesso al fine di conseguire un ingiusto profitto per sé o per altri.

Tale previsione, in considerazione dell'espresso richiamo normativo, trova applicazione per le asseverazioni/attestazioni previste sia per il *Superbonus* sia per i *Bonus*

diversi dal *Superbonus*.

L'articolo 28-*bis* ha altresì modificato il comma 14 dell'articolo 119, sostituendo le parole «*con massimale adeguato al numero delle attestazioni o asseverazioni rilasciate e agli importi degli interventi oggetto delle predette attestazioni o asseverazioni e, comunque, non inferiore a 500.000 euro*» con le seguenti: «*per ogni intervento comportante attestazioni o asseverazioni, con massimale pari agli importi dell'intervento oggetto delle predette attestazioni o asseverazioni*»[39].

In altri termini, il novellato comma 14 dell'articolo 119 prevede che – al fine di garantire ai propri clienti e al bilancio dello Stato il risarcimento dei danni eventualmente provocati dall'attività prestata – i soggetti che rilasciano attestazioni e asseverazioni stipulano una polizza di assicurazione della responsabilità civile per ogni intervento comportante attestazioni o asseverazioni, con massimale pari agli importi dell'intervento oggetto delle predette attestazioni o asseverazioni[40].

Va, tuttavia, considerato che nei periodi successivi dello stesso comma 14 è previsto che l'obbligo della stipula della polizza assicurativa si considera comunque rispettato se è stato stipulato:

- un contratto di assicurazione per la responsabilità civile che preveda un massimale non inferiore a 500.000 euro specificamente destinato al rilascio delle asseverazioni o attestazioni, da integrare a cura del professionista ove si renda necessario;

[39] Il comma 14 prevede che «*Ferma restando l'applicazione delle sanzioni penali ove il fatto costituisca reato, ai soggetti che rilasciano attestazioni e asseverazioni infedeli si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 2.000 a euro 15.000 per ciascuna attestazione o asseverazione infedele resa. I soggetti di cui al primo periodo stipulano una polizza di assicurazione della responsabilità civile, per ogni intervento comportante attestazioni o asseverazioni, con massimale pari agli importi dell'intervento oggetto delle predette attestazioni o asseverazioni, al fine di garantire ai propri clienti e al bilancio dello Stato il risarcimento dei danni eventualmente provocati dall'attività prestata. L'obbligo di sottoscrizione della polizza si considera rispettato qualora i soggetti che rilasciano attestazioni e asseverazioni abbiano già sottoscritto una polizza assicurativa per danni derivanti da attività professionale ai sensi dell'articolo 5 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 7 agosto 2012, n. 137, purché questa: a) non preveda esclusioni relative ad attività di asseverazione; b) preveda un massimale non inferiore a 500.000 euro, specifico per il rischio di asseverazione di cui al presente comma, da integrare a cura del professionista ove si renda necessario; c) garantisca, se in operatività di claims made, un'ultrattività pari ad almeno cinque anni in caso di cessazione di attività e una retroattività pari anch'essa ad almeno cinque anni a garanzia di asseverazioni effettuate negli anni precedenti. In alternativa il professionista può optare per una polizza dedicata alle attività di cui al presente articolo con un massimale adeguato al numero delle attestazioni o asseverazioni rilasciate e agli importi degli interventi oggetto delle predette attestazioni o asseverazioni e, comunque, non inferiore a 500.000 euro, senza interferenze con la polizza di responsabilità civile di cui alla lettera a). La non veridicità delle attestazioni o asseverazioni comporta la decadenza dal beneficio. Si applicano le disposizioni della legge 24 novembre 1981, n. 689. L'organo addetto al controllo sull'osservanza della presente disposizione ai sensi dell'articolo 14 della legge 24 novembre 1981, n. 689, è individuato nel Ministero dello sviluppo economico*».

[40] Si segnala che nel sito *internet* di ENEA, nell'area personale del tecnico asseveratore, nella sezione dedicata a "Le mie polizze" sono fornite indicazioni sull'utilizzo delle polizze assicurative, di cui al novellato comma 14 dell'articolo 119.

- ovvero, in alternativa, un contratto di assicurazione specifico con un massimale adeguato al numero delle attestazioni o asseverazioni rilasciate e agli importi degli interventi oggetto delle predette attestazioni o asseverazioni e, comunque, non inferiore a 500.000 euro.

Ne deriva che il professionista può, in alternativa, stipulare un contratto di assicurazione:

- per ogni intervento comportante attestazioni o asseverazioni, con massimale pari agli importi dell'intervento oggetto delle predette attestazioni o asseverazioni (polizza *single project*);
- per la responsabilità civile che preveda un massimale non inferiore a 500.000 euro specificamente destinato al rilascio delle asseverazioni o attestazioni, da integrare a cura del professionista qualora non risulti capiente rispetto al valore degli interventi sottostanti alle asseverazioni e attestazioni rilasciate (polizza multiprogetto o a consumo);
- specifico, ossia dedicato alla sottoscrizione di asseverazioni o attestazioni relative agli interventi rientranti nel *Superbonus*, con un massimale adeguato al numero delle attestazioni o asseverazioni rilasciate e agli importi degli interventi oggetto delle predette attestazioni o asseverazioni e, comunque, non inferiore a 500.000 euro (polizza multiprogetto o a consumo).

Le disposizioni in commento si applicano con riferimento alle attestazioni e asseverazioni sottoscritte dal 26 febbraio 2022 (data di entrata in vigore del decreto Frodi).

7. Utilizzo di crediti sottoposti a sequestro penale

L'articolo 28-*ter*, comma 1, del decreto Sostegni-*ter* ha riprodotto l'articolo 3 del decreto Frodi, prevedendo che l'utilizzo dei crediti d'imposta di cui ai predetti articoli 121 e 122 del d.l. n. 34 del 2020, nel caso in cui tali crediti siano oggetto di sequestro disposto dall'Autorità giudiziaria, possa avvenire una volta cessati gli effetti del provvedimento di sequestro, entro i termini di cui agli articoli 121, comma 3, e 122, comma 3, del medesimo d.l. n. 34 del 2020, previsti per compensare tali crediti, aumentati di un periodo pari alla durata

del sequestro medesimo[41], fermo restando il rispetto del limite annuale di utilizzo dei predetti crediti d'imposta previsto dalle richiamate disposizioni.

Ciò significa che per l'intera durata del sequestro restano sospesi i termini per l'utilizzo del credito d'imposta o delle quote residue.

Il citato comma 1 prevede, altresì, che per la medesima durata restano fermi gli ordinari poteri di controllo esercitabili dall'Amministrazione finanziaria nei confronti dei soggetti che hanno esercitato le opzioni di cui agli articoli 121 e 122 del medesimo d.l. n. 34 del 2020.

Il successivo comma 2 prevede, inoltre, che l'Agenzia delle entrate effettua il monitoraggio sull'utilizzo del credito d'imposta nei casi di cui al comma 1 dell'articolo 28-*ter* e comunica i relativi dati al Ministero dell'economia e delle finanze ai fini di quanto previsto dall'articolo 17, comma 13, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

Tale disposizione si applica ai crediti sottoposti ai sequestri in corso al 26 febbraio 2022 (data di entrata in vigore del decreto Frodi).

8. Indicazione dei contratti collettivi nell'atto di affidamento dei lavori e nelle relative fatture

Preliminarmente si evidenzia che i chiarimenti forniti nel presente paragrafo riguardano disposizioni di natura non fiscale e, pertanto, sono resi con il contributo del Ministero del lavoro e delle politiche sociali. Resta fermo che – considerato il carattere non fiscale delle disposizioni in esame – eventuali dubbi interpretativi non trattati nella presente circolare non possono costituire oggetto di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente).

Al fine di assicurare condizioni di lavoro adeguate nel settore dell'edilizia e per accrescere i livelli di sicurezza nei luoghi di lavoro, l'articolo 28-*quater* del decreto Sostegni-*ter*, che ha riprodotto l'articolo 4 del decreto Frodi, ha inserito, dopo il comma 43 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2022, il comma 43-*bis*, il quale prevede che per i lavori edili di cui all'allegato X al decreto legislativo 9 aprile 2008, n. 81[42], *«i benefici previsti dagli articoli*

[41] La relazione illustrativa dell'abrogato decreto Frodi chiarisce che "*Tenuto conto dei termini inderogabili stabiliti dalle richiamate disposizioni del decreto-legge n. 34 del 2020 per l'utilizzo in compensazione, tramite F24, dei crediti d'imposta in parola, nel caso in cui il sequestro dovesse essere revocato o comunque perdere efficacia, il credito potrebbe ritornare nella disponibilità dell'ultimo titolare ormai scaduto (a causa del decorso del tempo) e, quindi, inutilizzabile*".

[42] L'allegato X del d.lgs. n. 81 del 2008 prevede che sono lavori edili o di ingegneria civile «*1. I lavori di costruzione, manutenzione, riparazione, demolizione, conservazione, risanamento, ristrutturazione o equipaggiamento, la trasformazione, il rinnovamento o lo smantellamento di opere fisse, permanenti o temporanee, in muratura, in cemento*

119, 119-ter, 120 e 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (...) nonché quelli previsti dall'articolo 16, comma 2, del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63 (...) dall'articolo 1, comma 12, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, e dall'articolo 1, comma 219, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, possono essere riconosciuti solo se nell'atto di affidamento dei lavori è indicato che i lavori edili sono eseguiti da datori di lavoro che applicano i contratti collettivi del settore edile, nazionale e territoriali, stipulati dalle associazioni datoriali e sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale ai sensi dell'articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81. Il contratto collettivo applicato, indicato nell'atto di affidamento dei lavori, deve essere riportato nelle fatture emesse in relazione all'esecuzione dei lavori». L'articolo 23-*bis* del decreto Ucraina ha modificato il comma 43-*bis*, stabilendo che tale previsione si riferisce alle opere, intese in senso ampio e non solo ai lavori edili[43] il cui importo risulti complessivamente superiore a 70.000 euro, fermo restando che l'obbligo di applicazione dei contratti collettivi di settore è riferito esclusivamente ai soli lavori edili.

Tale modifica normativa ha, quindi, ampliato la portata applicativa del comma 43-*bis*, in quanto l'adempimento ivi previsto, ai fini del riconoscimento dei benefici di cui agli articoli 119, 119-*ter*, 120 e 121 del d.l. n. 34 del 2020, interessa un maggior numero di interventi, atteso che il limite dimensionale deve essere parametrato al valore dell'"opera" complessiva e non più soltanto alla parte di lavori edili.

In altri termini, il soggetto-datore di lavoro che esegue opere di importo superiore a 70.000 euro è tenuto a indicare nel contratto di prestazione d'opera o di appalto (che contiene l'atto di affidamento dei lavori) che i lavori edili, di cui all'allegato X al d.lgs. n. 81 del 2008[44], sono eseguiti in applicazione dei contratti collettivi del settore edile, nazionale e territoriali, stipulati dalle associazioni datoriali e sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale ai sensi dell'articolo 51 del d.lgs. n. 81 del 2008.

---

armato, in metallo, in legno o in altri materiali, comprese le parti strutturali delle linee elettriche e le parti strutturali degli impianti elettrici, le opere stradali, ferroviarie, idrauliche, marittime, idroelettriche e, solo per la parte che comporta lavori edili o di ingegneria civile, le opere di bonifica, di sistemazione forestale e di sterro.

2. Sono, inoltre, lavori di costruzione edile o di ingegneria civile gli scavi, ed il montaggio e lo smontaggio di elementi prefabbricati utilizzati per la realizzazione di lavori edili o di ingegneria civile».

[43] Nell'originaria versione del comma 43-*bis* il limite dei 70.000 euro era riferito ai soli lavori edili di cui al richiamato allegato X.

[44] Deve trattarsi dei lavori edili espressamente previsti nell'allegato X al d.lgs. n. 81 del 2008. Tale categoria non può essere suscettibile di interpretazioni estensive. A questo proposito, sono esclusi dalle previsioni in commento nella presente circolare i lavori consistenti nella posa in opera di elementi accessori in legno, nonché le attività di impiantistica accessoria, che sono regolati da appositi contratti collettivi di lavoro.

In particolare, ai fini che qui interessano, si può ritenere che, allo stato, siano in possesso dei richiamati requisiti i contratti collettivi di lavoro riferiti al settore edile identificati con i seguenti codici assegnati dal Consiglio nazionale dell'Economia e del lavoro (CNEL), che hanno, a tutti gli effetti, sostituito i codici utilizzati in precedenza dall'INPS:

- F012 (tale CCNL ha assorbito anche i precedenti contratti collettivi F011 e F016);
- F015;
- F018 (tale CCNL ha assorbito anche il precedente contratto collettivo F017).

È, comunque, onere del committente dei lavori richiedere l'inserimento dell'indicazione dei contratti collettivi ovvero verificarne l'inserimento, in quanto l'omessa indicazione nell'atto di affidamento determina il mancato riconoscimento dei benefici fiscali normativamente previsti.

Tale obbligo deve essere rispettato anche nel caso in cui il contratto di affidamento dei lavori sia stipulato per il tramite di un *general contractor* ovvero nel caso in cui i lavori edili siano oggetto di *sub* appalto. In tali casi, nel contratto di affidamento stipulato con un *general contractor*, o con soggetti che si riservano di affidare i lavori in appalto, devono essere indicati i contratti collettivi che potranno essere applicati dalle imprese alle quali vengono affidati i lavori edili e, nei successivi contratti stipulati con tali soggetti e nelle relative fatture, dovrà, poi, essere indicato il contratto effettivamente applicato.

Si osserva inoltre che i commissionari dei lavori edili interessati dalla disciplina sono unicamente quelli che, in relazione all'esecuzione degli interventi agevolati, si sono avvalsi di lavoratori dipendenti. La norma, infatti, riferendosi a «*datori di lavoro*», esclude dall'applicazione della disciplina gli interventi eseguiti, senza l'impiego di dipendenti, da imprenditori individuali, anche avvalendosi di collaboratori familiari, ovvero da soci di società di persone o di capitali che prestano la propria opera lavorativa nell'attività non in qualità di lavoratori dipendenti[45].

A questo proposito è opportuno precisare che resta fermo, in ogni caso, il rispetto delle previsioni in materia di verifica della congruità dell'incidenza della manodopera impiegata nella realizzazione dei lavori edili, ai sensi del decreto del Ministro del lavoro e delle politiche

[45] A conferma di ciò si richiama la definizione di datore di lavoro di cui all'articolo 2 del d.lgs. n. 81 del 2008, secondo cui «*il soggetto titolare del rapporto di lavoro con il lavoratore o, comunque, il soggetto che, secondo il tipo e l'assetto dell'organizzazione nel cui ambito il lavoratore presta la propria attività, ha la responsabilità dell'organizzazione stessa o dell'unità produttiva in quanto esercita i poteri decisionali e di spesa*…».

sociali 25 giugno 2021, n. 143, nonché l'obbligo della verifica dell'idoneità tecnico professionale di cui all'articolo 26, comma 1, lettera a), del d.lgs. n. 81 del 2008.

Più in particolare, per quanto attiene alla verifica della congruità della manodopera impiegata, va richiamato l'obbligo per il committente, pubblico o privato, di richiedere all'impresa affidataria l'attestazione di congruità prima di procedere al saldo finale dei lavori, nel rispetto di quanto previsto dall'articolo 4 del citato d.m. n. 143 del 2021.

Il citato comma 43-*bis* stabilisce, altresì, che il contratto collettivo applicato, indicato nell'atto di affidamento dei lavori, deve essere riportato anche nelle fatture emesse in relazione all'esecuzione dei lavori stessi.

La mancata indicazione del contratto collettivo nelle fatture emesse in relazione all'esecuzione dei lavori - comunque obbligatoria ai sensi del richiamato comma 43-*bis* - non comporta tuttavia il mancato riconoscimento dei benefici fiscali, purché tale indicazione sia presente nell'atto di affidamento.

Tali disposizioni si applicano ai contribuenti che fruiscono direttamente in dichiarazione dei redditi o che optano per le alternative alla fruizione diretta delle seguenti agevolazioni:

- *Superbonus*, previsto dall'articolo 119;
- recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-*bis*, comma 1, lettere a), b) e d), del TUIR;
- efficienza energetica di cui all'articolo 14 del d.l. n. 63 del 2013;
- adozione di misure antisismiche di cui all'articolo 16, commi da 1-*bis* a 1-*septies* del d.l. n. 63 del 2013;
- recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, di cui all'articolo 1, commi 219 e 220, della legge di bilancio 2020;
- installazione di impianti fotovoltaici di cui all'articolo 16-*bis*, comma 1, lettera h), del TUIR, ivi compresi gli interventi di cui all'articolo 119, commi 5 e 6;
- installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici di cui all'articolo 16-*ter* del d.l. n. 63 del 2013;
- detrazione per le spese sostenute per il superamento e l'eliminazione delle barriere architettoniche, prevista dall'articolo 119-*ter* del d.l. n. 34 del 2020;

- credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro, previsto dall'articolo 120 del d.l. n. 34 del 2020;
- *Bonus* mobili, previsto dall'articolo 16, comma 2, del d.l. n. 63 del 2013, con riferimento ai presupposti interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-*bis* del TUIR[46];
- *Bonus* verde, previsto dall'articolo 1, comma 12, della legge 27 dicembre 2017, n. 205.

Al fine di rafforzare i controlli sul rispetto di tali adempimenti già in una fase antecedente alla fruizione del beneficio fiscale ad essi collegato, l'articolo 43-*bis* prevede che i soggetti indicati alle lettere a) e b) del comma 3 dell'articolo 3 del citato DPR n. 322 del 1998 e i responsabili dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'articolo 32 del d.lgs. n. 241 del 1997, per rilasciare – nei casi in cui tale adempimento sia prescritto dalla legge – il visto di conformità, ai sensi dell'articolo 35 del citato d.lgs. n. 241 del 1997, verificano, tra l'altro, che il contratto collettivo applicato sia indicato nell'atto di affidamento dei lavori e riportato nelle fatture emesse in relazione all'esecuzione dei lavori.

Qualora, per errore, in una fattura non sia stato indicato il contratto collettivo applicato, il contribuente, in sede di richiesta del visto di conformità, deve essere in possesso di una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà[47], rilasciata dall'impresa, con la quale quest'ultima attesti il contratto collettivo utilizzato nell'esecuzione dei lavori edili relativi alla fattura medesima. Tale dichiarazione deve essere esibita dal contribuente ai soggetti abilitati al rilascio del visto di conformità o, su richiesta, agli uffici dell'amministrazione finanziaria.

Sul piano dei controlli, la disposizione normativa in commento prevede che l'Agenzia delle entrate, per la verifica dell'indicazione del contratto collettivo applicato negli atti di affidamento dei lavori e nelle fatture, «*può avvalersi*» dell'Ispettorato nazionale del lavoro, dell'INPS e delle Casse edili[48].

Si precisa che l'Agenzia delle entrate riscontra la sussistenza del predetto requisito (indicazione del contratto collettivo applicato), mentre sono rimessi all'Ispettorato del lavoro

[46] In altri termini, il *Bonus* mobili spetta solo nel caso in cui nell'atto di affidamento dei correlati lavori di ristrutturazione edilizia sia indicato (ove previsto) che i lavori edili sono eseguiti in applicazione dei contratti collettivi del settore edile.
[47] Resa ai sensi ai sensi dell'articolo 47 del DPR n. 445 del 2000.
[48] Come chiarito dalla relazione tecnica del decreto Frodi "*l'attività di controllo che la norma pone in capo all'Agenzia delle entrate è di tipo meramente formale, in quanto si limita al mero riscontro formale dell'indicazione del contratto collettivo applicato nell'atto di affidamento dei lavori e nelle fatture. Pertanto la verifica potrà essere svolta nell'ambito delle ordinarie attività di controllo ex post sulla corretta fruizione dei benefici fiscali*".

i controlli secondo le ordinarie procedure**.**

Il citato comma 43-*bis* «*acquista efficacia dal 27 maggio 2022 e si applica ai lavori edili ivi indicati avviati successivamente a tale data*». In applicazione di tale disposizione, nell'ottica di semplificazione degli adempimenti per i contribuenti e della tutela dell'affidamento degli stessi, le prescrizioni di cui al citato comma 43-*bis* operano con riferimento agli atti di affidamento stipulati dal 27 maggio 2022 e si applicano ai lavori edili avviati successivamente a tale data.

***

Le direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle direzioni provinciali e dagli uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Ernesto Maria Ruffini
(firmato digitalmente)