

BONUS EDILIZI E GESTIONE DELLA CESSIONE DEL CREDITO. CHIARIMENTI DELLA CIRC. AGENZIA DELLE ENTRATE 23.6.2022 N. 23

Duilio LIBURDI, Enrico ZANETTI

LE NOVITÀ «CCNL» E «SOA» PER I BONUS EDILIZI



LAVORI DI IMPORTO SIGNIFICATIVO

- 1. OBBLIGO DI INDICAZIONE DEL CONTRATTO COLLETTIVO NAZIONALE DI LAVORO EDILE NELL'ATTO DI AFFIDAMENTO DEI LAVORI** (art. 28-quater del DL 27.1.2022 n. 4, convertito con modificazioni nella L. 28.3.2022 n. 25)
- 2. OBBLIGO DI AFFIDAMENTO DEI LAVORI AD IMPRESE IN POSSESSO DELLA CERTIFICAZIONE SOA** (art. 10-bis del DL 21.3.2022 n. 21, convertito con modificazioni nella L. 20.5.2022 n. 51)



INDICAZIONE DEL CCNL EDILE

L'art. 28-quater del DL 27.1.2022 n. 4, convertito con modificazioni nella L. 28.3.2022 n. 25, ha inserito nell'art. 1 della L. 234/2021 (legge di bilancio per il 2022) il nuovo comma 43-bis, poi modificato, prima ancora di entrare in vigore, dall'art. 23-bis co. 1 lett. a) del DL 21.3.2022 n. 21, convertito con modificazioni nella L. 20.5.2022 n. 51.



TESTO DELLA NORMA (1/5)

«Per i lavori edili di cui all'allegato X al DLgs. 81/2008 i benefici previsti dagli artt. 119, 119-ter, 120 e 121 del DL 34/2020, nonché quelli previsti dall'art. 16 co. 2 del DL 63/2013, dall'art. 1 co. 12 della L: 205/2017 e dall'art. 1 co. 219 della L. 160/2019, 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'art. 51 del DLgs. 81/2015»



TESTO DELLA NORMA (2/5)

«La previsione di cui al periodo precedente si applica con riferimento alle opere il cui importo risulti complessivamente superiore a 70.000 euro, fermo restando che l'obbligo di applicazione dei contratti collettivi del settore edile, nazionali e territoriali, sottoscritti dalle organizzazioni sindacali e datoriali comparativamente più rappresentative a livello nazionale, è riferito esclusivamente ai lavori edili come definiti dall'allegato X al DLgs. 81/2008»



TESTO DELLA NORMA (3/5)

«Il contratto collettivo applicato, indicato nell'atto di affidamento dei lavori, deve essere riportato nelle fatture emesse in relazione all'esecuzione dei lavori»



TESTO DELLA NORMA (4/5)

«I soggetti indicati all'art. 3 co. 3 lett. a) e b) del DPR 322/98 e i responsabili dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'art. 32 del DLgs. 241/97, per rilasciare, ove previsto, il visto di conformità, ai sensi dell'art. 35 del DLgs. 241/97, verificano anche che il contratto collettivo applicato sia indicato nell'atto di affidamento e riportato nelle fatture emesse in relazione all'esecuzione dei lavori»



TESTO DELLA NORMA (5/5)

«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. Le amministrazioni e gli enti coinvolti provvedono alle previste attività di verifica con le risorse umane, finanziarie e strumentali disponibili a legislazione vigente»



CHIARIMENTI DI PRASSI UFFICIALE

I primi chiarimenti di prassi ufficiale sulla nuova disciplina sono stati resi con la **circ. Agenzia delle Entrate 27.5.2022 n. 19 (§ 8).**

INUTILE PRESENTARE ISTANZE DI INTERPELLO

Nella circ. 27.5.2022 n. 19 (§ 8), l' Agenzia delle Entrate ha evidenziato **«preliminarmente [...] 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»** e **«considerato il carattere non fiscale della disposizioni in esame, eventuali dubbi interpretativi non trattati nella presente circolare non possono costituire oggetto di interpello ai sensi dell'art. 11 della L. 212/2000»**



BONUS «CONDIZIONATI» A INDICAZIONE

- ✓ **Superbonus** (art. 119 del DL 34/2020)
- ✓ **Bonus casa** (lett. a, b, d e h dell'art. 16-bis co. 1 del TUIR)
- ✓ **Ecobonus** (art. 14 del DL 63/2013)
- ✓ **Sismabonus** (art. 16 del DL 63/2013)
- ✓ **Bonus facciate** (art. 1 co. 219-223 della L. 160/2019)
- ✓ **Bonus anti barriere architettoniche** (art. 119-ter del DL 63/2013)
- ✓ **Bonus mobili** (art. 16 co. 2 del DL 63/2013)
- ✓ **Bonus verde** (art. 1 co. 12 della L. 205/2017)
- ✓ **Credito di imposta per adeguamento ambienti di lavoro** (art. 120 del DL 34/2020)



DECORRENZA NUOVO OBBLIGO

Ai sensi del co. 2 dell'art. 28-quater del DL 4/2022, il nuovo obbligo di cui al co. 43-bis dell'art. 1 della L. 234/2021 entra in vigore **«dal 27 maggio 2022 e si applica ai lavori edili ivi indicati avviati successivamente a tale data»**

La **circ. Agenzia delle Entrate 27.5.2022 n. 19 (§ 8)** ha chiarito che **«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»**

Resterebbero quindi **esclusi dal nuovo obbligo** i lavori edili avviati a decorrere dal 28 maggio 2022 sulla base però di atti di affidamento stipulati prima del 27 maggio 2022.



AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE

Atti di affidamento di lavori edili di cui all'allegato X del DLgs. 81/2008 nell'ambito di opere il cui importo risulti complessivamente superiore a 70.000 euro.

ESEMPIO: nel caso di opere di importo complessivamente pari a 100.000 euro, di cui solo 30.000 euro per lavori edili (ai sensi dell'allegato X del DLgs. 81/2008), la nuova disciplina si applica.

Per **atti di affidamento** si intendono sia i contratti di prestazione d'opera, sia i contratti di appalto, sia i relativi contratti di sub-affidamento.



LAVORI EDILI

ALLEGATO X DEL DLGS 81/2008

«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 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. 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»

FAQ CNCE 11.11.2021

«Sono tutti quelli riferiti a imprese inquadrate o inquadrabili, ai fini previdenziali, nel settore edile»



SOGLIA DI 70.000 EURO

La **verifica del superamento della soglia di 70.000** euro di importo complessivo delle opere va fatta **a livello di committente** ed è **«onere del committente dei lavori richiedere l’inserimento dell’indicazione dei contratti collettivi ovvero verificarne l’inserimento»** (Circ. Agenzia delle Entrate 27.5.2022 n. 19, § 8).

ESEMPIO: Nel caso di opere di importo complessivamente pari a 100.000 euro, affidate dal committente a quattro distinti prestatori d’opera e/o appaltatori, ciascuno per 25.000 euro, la nuova disciplina si applica a tutti e quattro gli atti di affidamento, oltre che a tutti gli eventuali contratti di sub-affidamento ad essi relativi, nella misura in cui tali atti di affidamento e sub-affidamento comprendano anche lavori edili di cui all’allegato X del DLgs. 81/2008



GENERAL CONTRACTOR

La nuova disciplina si applica anche nel caso in cui le opere di importo complessivamente superiore a 70.000 euro siano affidate a un general contractor che non è impresa edile e che appalta quindi a imprese edili tutti i lavori edili compresi nelle opere affidategli.

In questo caso, è onere del committente richiedere e verificare l'inserimento, nel contratto con il general contractor «non edile», di una clausola che espliciti *«i contratti collettivi che potranno essere applicati dalle imprese alle quali vengono affidati i lavori edili»*, fermo restando che poi *«nei successivi contratti stipulati con tali soggetti e nelle relative fatture, dovrà, poi, essere indicato il contratto effettivamente applicato»* (circ. Agenzia delle Entrate 27.5.2022 n. 19, § 8).



ASSENZA DI DIPENDENTI

Se l'affidatario dei lavori edili non si avvale di dipendenti ai fini della loro esecuzione, l'obbligo di indicazione del CCNL edile non si applica, perché la norma *«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»* (circ. Agenzia delle Entrate 27.5.2022 n. 19, § 8).

Si ricorda che, anche con riguardo ai lavori edili affidati a imprese edili che li eseguono senza avvalersi di dipendenti, resta ferma la **verifica della congruità del costo della manodopera** ex DM 143/2021 con relativa attestazione che deve essere richiesta dal committente prima del saldo finale dei lavori.



CCNL «VALIDI»

La circ. Agenzia delle Entrate 27.5.2022 n. 19 (§ 8) ha chiarito che *«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 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»



CONSEGUENZE INADEMPIMENTO

La mancata indicazione del contratto collettivo nazionale del settore edile, applicato dal datore di lavoro, **nell'atto di affidamento dei datori edili, comporta il mancato riconoscimento** del superbonus e degli altri bonus edilizi richiamati dal co. 43-bis dell'art. 1 della L. 234/2021.

La mancata indicazione del contratto collettivo nazionale del settore edile, applicato dal datore di lavoro, **nelle fatture emesse dal datore di lavoro in relazione ai lavori edili che gli sono stati affidati, non comporta il mancato riconoscimento** del superbonus e degli altri bonus edilizi richiamati dal co. 43-bis dell'art. 1 della L. 234/2021, se tale indicazione sia presente nell'atto di affidamento; **tuttavia**, in questo caso, **ai fini del rilascio del visto di conformità**, deve essere acquisita, esibita e conservata dal committente una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà rilasciata dall'impresa per attestare il contratto collettivo applicato nell'esecuzione dei lavori edili relativi alle fatture emesse senza la relativa indicazione (circ. Agenzia delle Entrate 27.5.2022 n. 19, § 8).



CONTROLLI

L'Agenzia delle Entrate ha il compito di effettuare un controllo meramente formale, limitato alla verifica dell'indicazione formale del CCNL applicato nell'atto di affidamento dei lavori e nelle fatture.

A tale fine, l'Agenzia delle Entrate può avvalersi dell'Ispettorato del Lavoro, dell'INPS e delle Casse edili.

I controlli sostanziali sui CCNL effettivamente applicati, al di là della loro indicazione formale negli atti di affidamento e nelle fatture, sono rimessi, secondo le ordinarie procedure, all'Ispettorato del lavoro.



PROCEDURE OPERATIVE

- 1) Il committente verifica se l'importo complessivo delle opere che affida (ivi comprese quelle che non consistono in lavori edili) supera la soglia di 70.000 euro (al netto dell'IVA).
- 2) In caso affermativo, il committente, con riguardo a ciascun singolo atto di affidamento (contratto di appalto o d'opera), ivi compresi quelli di importo inferiore a 70.000 euro, verifica se il soggetto affidatario è un soggetto inquadrato o inquadrabile, ai fini previdenziali, nel settore edile. A tale fine il controllo può essere effettuato:
 - 2.1) acquisendo il DURC, da cui è possibile riscontrare l'eventuale iscrizione (oltre che la relativa regolarità) presso la Cassa Edile;
 - 2.2) acquisendo la visura camerale, da cui è possibile riscontrare il relativo codice attività ed il conseguente settore economico di appartenenza.



CLAUSOLA CONTRATTUALE (1/4)

1. L'appaltatore / prestatore attesta che, qualora per l'esecuzione dei lavori edili si avvalesse di lavoratori dipendenti, il contratto collettivo nazionale di lavoro applicato nei confronti di questi ultimi, come datore di lavoro, è quello designato dal codice CNEL _____.



CLAUSOLA CONTRATTUALE (2/4)

2. L'appaltatore / prestatore si impegna a sub-affidare l'esecuzione dei lavori edili di cui al presente contratto a subappaltatori / prestatori che, qualora per l'esecuzione dei lavori edili si avvalessero di lavoratori dipendenti, applichino nei loro confronti, come datori di lavoro, uno dei contratti collettivi nazionali di lavoro tra quelli designati dai codici CNEL F012, F015 e/o F018.



CLAUSOLA CONTRATTUALE (3/4)

3. L'appaltatore / prestatore si impegna altresì:
- 3.1** a emettere le fatture nei confronti del committente con indicazione del contratto collettivo di lavoro applicato ai propri lavoratori dipendenti impiegati nell'esecuzione delle opere, oppure a rilasciare al committente una dichiarazione sostitutiva di notorietà attestante il contratto collettivo di lavoro applicato senza riporto dei relativi estremi sulle fatture emesse;
 - 3.2** a consegnare al committente un estratto dei contratti di sub-affidamento dei lavori, al fine di consentirgli di verificare l'avvenuta indicazione del relativo contratto collettivo di lavoro applicato ai dipendenti, ove presenti;
 - 3.3** a consegnare al committente una dichiarazione sostitutiva di notorietà del subappaltatore / prestatore attestante il contratto collettivo di lavoro applicato senza riporto dei relativi estremi sulle fatture emesse



CLAUSOLA CONTRATTUALE (4/4)

4. L'appaltatore / prestatore dichiara di essere consapevole dei pregiudizi che possono discendere in capo al committente dall'inesatta o incompleta ottemperanza delle attestazioni e degli impegni di cui al precedente articolo, in termini di possibile mancato riconoscimento, ai sensi del co. 43-bis dell'art. 1 della L. 234/2021, di agevolazioni fiscali da questi altrimenti fruibili.



OBBLIGO DI CERTIFICAZIONE SOA

L'art. 10-bis del DL 21.3.2022 n. 21, convertito con modificazioni nella L. 20.5.2022 n. 51 ha introdotto l'obbligo di certificazione SOA per le imprese affidatarie, in appalto o in subappalto, dell'esecuzione di lavori di importo superiore a 516.000 euro, ai fini del riconoscimento degli incentivi fiscali di cui agli artt. 119 e 121 co. 2 del DL 34/2020.

La norma richiede esclusivamente la *«occorrente qualificazione ai sensi dell'articolo 84 del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50»*.



DECORRENZA DELL'OBBLIGO

Ai sensi del co. 4 dell'art. 10-bis del DL 21/2022, le nuove disposizioni «non si applicano ai lavori in corso di esecuzione alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, nonché ai contratti di appalto o di subappalto aventi data certa, ai sensi dell'articolo 2704 del codice civile, anteriore alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto».

L'obbligo di affidamento dei lavori a imprese con certificazione SOA si applica quindi ai soli **lavori avviati a decorrere dal 21 maggio 2022, con esclusione di quelli affidati mediante contratti di appalto o subappalto aventi data certa anteriore al 21 maggio 2022.**

Certezza della data: giorno della registrazione, oppure «giorno in cui si verifica un altro fatto che stabilisca in modo egualmente certo l'anteriorità della formazione del documento» (art. 2704 c.c.).



AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE

«L'esecuzione di lavori di importo superiore a 516.000 euro, relativi agli interventi previsti» dagli artt. 119 o 121 co. 2 del DL 34/2020.

- ✓ **Superbonus** (art. 119 del DL 34/2020)
- ✓ **Bonus casa** (lett. a, b, d e h dell'art. 16-bis co. 1 del TUIR)
- ✓ **Ecobonus** (art. 14 del DL 63/2013)
- ✓ **Sismabonus** (art. 16 del DL 63/2013)
- ✓ **Bonus facciate** (art. 1 co. 219-223 della L. 160/2019)
- ✓ **Bonus anti barriere architettoniche** (art. 119-ter del DL 63/2013)

La norma fa riferimento a lavori affidati a imprese che sottoscrivono contratti di appalto o di subappalto.

Pare corretto ritenere che siano dunque **esclusi a priori i lavori affidati sulla base di contratti diversi da quelli di appalto** (ad esempio, contratti d'opera).



SOGLIA DI 516.000 EURO (1/2)

La verifica del superamento della soglia di 516.000 euro sembrerebbe dover essere effettuata **a livello di singolo contratto di appalto e di singolo contratto di subappalto.**

ESEMPIO 1 – Cantiere con opere di importo complessivo pari a 800.000 euro, affidate per 500.000 euro ad una impresa appaltatrice e per 300.000 euro ad altra impresa appaltatrice: l'obbligo di certificazione SOA non si dovrebbe applicare a nessuna delle due imprese appaltatrici perché entrambi i contratti di appalto sono sotto soglia.

ESEMPIO 2 – Cantiere con opere di importo complessivo pari a 800.000 euro, interamente affidate ad un'unica impresa appaltatrice, la quale subappalta opere per 300.000 euro: l'obbligo di certificazione SOA si dovrebbe applicare solo con riguardo all'impresa appaltatrice perché il contratto di subappalto è sotto soglia.



SOGLIA DI 516.000 EURO (2/2)

La verifica del superamento della soglia di 516.000 euro sembrerebbe dover essere effettuata **avendo esclusivo riguardo all'importo dei lavori «relativi agli interventi previsti» dagli artt. 119 e 121 co. 2 del DL 34/2020.**

ESEMPIO – Cantiere con opere di importo complessivo pari a 600.000 euro, di cui solo 400.000 euro relative agli interventi previsti dagli artt. 119 e 121 co. 2 del DL 34/2020, interamente affidate ad un'unica impresa appaltatrice: l'obbligo di certificazione SOA non si dovrebbe applicare.



TIPOLOGIA DI SOA

Esistono varie categorie (generali e speciali) di lavori per i quali può essere rilasciata la certificazione SOA, così come, per ciascuna categoria, la SOA può essere rilasciata per una determinata «classifica di importo»: si va dalla classifica più bassa che certifica il requisito SOA solo per lavori fino a un massimo di 258.000 euro, sino alla classifica più alta che certifica il requisito SOA anche per lavori oltre 15.000.000 euro.

Va chiarito se, ai fini dell'art. 10-bis del DL 21/2022, basta essere in possesso di una certificazione SOA di qualsiasi categoria e/o classifica, oppure se il riferimento alla «*occorrente qualificazione*» implichi la necessità di avere la certificazione SOA richiesta in ragione della tipologie e dell'ammontare dei lavori affidati (in questo secondo caso, dovrebbero risultare applicabili anche le regole del c.d. «avvalimento» di cui all'art. 89 del DLgs. 50/2016).



MOMENTO DI POSSESSO DELLA SOA

La «*occorrente qualificazione*» SOA deve sussistere in capo all'impresa affidataria dei lavori «**al momento della sottoscrizione del contratto di appalto, ovvero, in caso di imprese subappaltatrici, del contratto di subappalto**».

Quindi, per i contratti di appalto o di subappalto di importo superiore a 516.000 euro, sottoscritti a partire dal 21 maggio 2022, l'impresa appaltatrice o subappaltatrice deve risultare in possesso della «*occorrente qualificazione*» SOA già alla data di sottoscrizione del contratto.



EFFETTI DEL MANCATO POSSESSO

Il mancato possesso della «*occorrente qualificazione*» SOA, da parte dell'impresa appaltatrice o subappaltatrice di lavori di importo superiore a 516.000 euro, alla data di sottoscrizione del contratto di appalto o di subappalto, comporta il **mancato riconoscimento del superbonus e degli altri bonus edilizi** di cui all'art. 121 co. 2 del DL 34/2020 sulle spese sostenute dal beneficiario **a decorrere dall'1 gennaio 2023**.

ESEMPIO – Contratto di appalto per lavori da 800.000 euro sottoscritto in data 24 giugno 2022 con impresa appaltatrice priva, a tale data, della «*occorrente qualificazione*» SOA: le spese sostenute dal beneficiario (per cassa o per competenza, a seconda della sua natura) sino al 31 dicembre 2022 possono comunque beneficiare del superbonus e degli altri bonus edilizi; quelle sostenute a decorrere dall'1 gennaio 2023 non danno più diritto a beneficiare del superbonus e degli altri bonus edilizi.



DISCIPLINA TRANSITORIA

Per le spese sostenute dal beneficiario (per cassa o per competenza, a seconda della sua natura) nel periodo compreso tra l'1 gennaio 2023 e il 30 giugno 2023 viene previsto un regime transitorio tale per cui, ai fini del riconoscimento del superbonus e degli altri bonus edilizi è sufficiente che, **alla data di sottoscrizione del contratto di appalto o di subappalto**, l'impresa appaltatrice o subappaltatrice, non ancora provvista della «*occorrente qualificazione*» SOA, documenti «*al committente ovvero all'impresa subappaltante l'avvenuta sottoscrizione di un contratto finalizzato al rilascio dell'attestazione di qualificazione con uno degli organismi previsti*» dall'art. 84 del DLgs. 50/2016.

Se, entro l'1 luglio 2023, la «*occorrente qualificazione*» SOA non sarà stata in concreto rilasciata dall'organismo a ciò autorizzato, le spese sostenute dal beneficiario (per cassa o per competenza, a seconda della sua natura) a partire da tale data cesseranno di essere riconosciute ai fini del superbonus e degli altri bonus edilizi.

BONUS EDILIZI: LE INDICAZIONI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE. CIR. 19 E 23 /2022



LE DATE DI RIFERIMENTO

Circolare 23/2022: bonus sulle «villette»

Correzione riferita alla data del 30.6.2022: la norma prevede che l'agevolazione compete per le spese sino al 30.6.2022 con estensione sino al 31.12.2022 a condizione che entro il 30.9.2022 siano stati effettuati lavori pari almeno al 30% dell'intervento complessivo nel cui computo possono essere compresi anche interventi non agevolati

Nulla viene disposto con riferimento alla data di inizio lavori : possibile presentazione di titolo abilitativo dall'1.7.2022 a condizione di rispettare la «percentuale» prevista dalla legge entro il 30.9.2022



I SOGGETTI DESTINATARI DELL'AGEVOLAZIONE

Importanti chiarimenti dalla cir. 23/2022 :

- a) Socio di società commerciale che detiene l'immobile sulla base di un titolo quale locazione o comodato : non compete il bonus in quanto, se residenziale, è comunque un bene patrimonio della società
- b) Socio di società di gestione immobiliare : non compete l'agevolazione
- c) Proprietario persona fisica che affitta ad una società : non compete l'agevolazione
- d) Conduttore o comodatario persona fisica che al di fuori dell'esercizio di impresa o professionale detiene un immobile residenziale di proprietà di una società : si bonus (principio di terzietà del socio)



I SOGGETTI DESTINATARI DELL'AGEVOLAZIONE

Cambiamento di orientamento rispetto a prese di posizione precedenti

È una posizione che vale solo con riferimento al superbonus ?

L'assenza di un titolo giuridico e la tassazione come fringe benefit

Applicazione della norma sull'abuso del diritto ?



I SOGGETTI AMMESSI AL SUPERBONUS

d) Detrazione esclusa se l'immobile non rientra in sé tra quelli agevolati per categoria catastale ovvero se fa parte di un edificio composto da più unità immobiliari interamente di proprietà od in comproprietà di soggetti diversi da quelli previsti dal comma 9 dell'articolo 119

Quindi possibile se l'intervento è fatto su un immobile che fa parte di un edificio in condominio ovvero interamente di proprietà di una società ma funzionalmente indipendente



GLI EDIFICI INTERESSATI

Cir. 23/2022

- ✓ Rilevanza della destinazione finale dell'immobile oggetto di intervento
- ✓ Cambio di destinazione d'uso: la prevalenza residenziale va verificata considerando la situazione esistente al termine dei lavori
- ✓ Ai fini della verifica della natura residenziale dell'edificio non va conteggiata la superficie catastale delle pertinenze delle unità immobiliari di cui lo stesso si compone.
- ✓ Da categoria F2 a categoria ammessa all'agevolazione : bonus possibile



GLI EDIFICI INTERESSATI

Nessuna preclusione normativa nel caso in cui, successivamente al termine dei lavori agevolabili, cambi la destinazione d'uso dell'immobile (ad esempio l'immobile diviene strumentale)

Eccezione : l'Agenzia delle entrate rileva l'applicazione delle disposizioni di cui agli articoli 119 e 121 contestando l'abuso del diritto secondo la procedura e gli elementi di cui all'articolo 10 bis della legge n. 212 del 2000

Ma quali possono essere gli elementi che in concreto possono condurre all'applicazione della norma sull'abuso?



RIQUALIFICAZIONE PER IL SUPERBONUS

Gli interventi dell'ADE :

Interpello 532/2020 (ma anche risoluzioni n. 286/2007 e 169/2009)

La risposta riguarda una fattispecie IVA con la quale l'agenzia, partendo dal concetto del codice civile e del TUIR in materia di svolgimento dell'attività di impresa ricorda che una attività è organizzata in forma di impresa se ciò implica la predisposizione e l'apposita organizzazione di mezzi e risorse funzionali all'ottenimento di un risultato economico ovvero l'impiego ed il coordinamento del capitale per fini produttivi nell'ambito di una operazione di rilevante entità economica

Ris. 286 : caso di un ente proprietario di terreni edificabili che stipulava contratti di appalto per la costruzione di un numero rilevante di box da locare

Ris. 169 : attività di gestione immobiliare svolta con abitualità da parte di un ente locale



RIQUALIFICAZIONE PER IL SUPERBONUS

Gli interventi dell'ADE:

Ris. 204/2002 : coniugi che nel 1972 avevano acquistato un locale in comproprietà effettuando nel 1999, opere di risanamento conservativo e suddivisione in box ricavando 49 box. L'attività veniva considerata come imprenditoriale anche tenendo conto della Cass. 8193/1997 che non nega il carattere dell'imprenditorialità a fronte di un unico affare che presuppone il coordinamento di fattori produttivi

Cass. 15021/2020 : acquisto di terreno edificabile e costruzione di quattro appartamenti successivamente venduti

Cass. 15931/2021 : acquisto nel 1969 da parte di due coniugi di una villa che, successivamente, veniva frazionata in più unità abitative che venivano poi cedute. Qui la connotazione principale era quella dell'avvenuto intervento non per finalità familiari (in senso conforme ris. 426/2019 : demolizione e ricostruzione ricavando dal bene originario 5 appartamenti, 8 garage e 3 posti auto)



RIQUALIFICAZIONE PER IL SUPERBONUS

L'impatto di questi orientamenti sul Superbonus:

- ✓ *Le disposizioni di cui all'articolo 119 del dl n. 34 del 2020 non comprendono, in linea di principio, le nuove costruzioni fattispecie che è comune ai documenti di prassi e di giurisprudenza richiamati*
- ✓ *Ad esempio, con l'interpello 531/2021, l'ADE ha affermato che nel caso di demolizione e ricostruzione con ampliamento, l'agevolazione per gli interventi antisismici competono sull'edificio demolito e l'agevolazione per risparmio energetico compete per la ricostruzione con esclusione delle spese sostenute per l'eccedente rispetto al volume del bene ante lavori*

Pertanto :

- ✓ *O la qualifica di imprenditore precede gli interventi agevolati ovvero*
- ✓ *L'effettuazione degli stessi non appare in grado di giustificare la riqualificazione da privato ad imprenditore*



ACCORPAMENTI E SUDDIVISIONI

Principio generale: per l'agevolazione rileva il numero di unità immobiliari esistenti all'inizio dei lavori

Si rende dunque possibile utilizzare il Superbonus anche nell'ipotesi in cui, prima dell'inizio dei lavori, il contribuente suddivide in più immobili una unica unità abitativa al fine di identificare un limite di spesa più elevato

Resta fermo l'eventuale accertamento, in concreto, di un utilizzo distorto dell'agevolazione prevista dalla legge



GLI IMMOBILI DI CATEGORIA F/3 ED F/4

F3: l'agevolazione compete se detta categoria attuale è stata preceduta dall'esistenza di una categoria catastale ammessa al bonus e riclassificata per effetto di interventi edilizi mai terminati. Non compete agli F3 in precedenza non accatastate in altra categoria

F4: unità in corso di definizione con destinazione d'uso e consistenza non definiti. A seguito della definizione di detti elementi, l'unità deve rientrare in una delle categorie agevolate



EDIFICIO DI UNICO PROPRIETARIO

Ai fini del computo delle unità immobiliari non vanno considerate le pertinenze anche se autonomamente accatastate. Quindi l'unico proprietario di un edificio composto da 4 unità immobiliari e 4 pertinenze che sostiene spese per interventi finalizzati alla riqualificazione energetica o antisismici sulle parti comuni, è ammesso al bonus

Le pertinenze rilevano ai fini della identificazione dei limiti di spesa tenendo conto delle parti comuni

Necessario che l'edificio sia residenziale nella sua interezza



IMMOBILI PROMISCUI

- ✓ Strumentalità verificata sia in relazione al concetto di strumentale per natura che di strumentale per destinazione
- ✓ In questo secondo caso rileva l'effettivo utilizzo
- ✓ Nel caso di utilizzo promiscuo dell'immobile oggetto di intervento, la detrazione rileva nella misura pari al 50%
- ✓ L'abitazione nella quale è stabilita la sede amministrativa dell'imprenditore individuale che svolge una attività tipicamente in cantieri non può definirsi strumentale per destinazione e dunque la riduzione non opera



INDIPENDENZA DELLE SPESE

- ✓ Spese sostenute in periodi di imposta diversi : opzione esercitata con riferimento alle spese sostenute in un determinato periodo di imposta non condiziona la modalità di fruizione delle agevolazioni con riferimento alle spese sostenute nei successivi periodi di imposta. Quindi :
 - a) 2020 : contribuente ha usufruito della detrazione in dichiarazione
 - b) 2021 : contribuente ha optato per lo sconto in fattura o la cessione del credito

- * Se sul medesimo immobile sono stati effettuati più interventi è possibile decidere se fruire direttamente della detrazione o esercitare le opzioni previste dalla legge con riferimento alle spese sostenute per ogni intervento indipendentemente dalla scelta operata con riferimento agli altri interventi



LA CESSIONE CON IL SAL

- ✓ Opzione per la cessione della detrazione relativamente al SAL pari ad almeno il 30% degli interventi : non rileva l'eventuale circostanza che gli interventi siano realizzati in periodi di imposta diversi. Quindi, nel caso di interventi iniziati nel 2020 può essere esercitata l'opzione per lo sconto in fattura in relazione a fattura emessa a SAL nel 2021 qualora riferito ad almeno il 30 per cento degli interventi realizzati sino a quel momento
- ✓ In caso di più interventi agevolabili con il Superbonus la verifica del SAL è effettuata separatamente per ciascuno degli interventi agevolabili
- ✓ Per i titolari di reddito di impresa il diritto alla detrazione va inteso con riferimento al sostenimento della spesa secondo i criteri di competenza economica



I CONTROLLI

- ✓ Vengono riportate le disposizioni di legge contenute nell'articolo 121 del dl n. 34/2020
- ✓ Individuazione della responsabilità in solido per quanto concerne i cessionari (si parla dei soggetti «qualificati»)
 - a) Assenza di documentazione o palese contraddittorietà rispetto alla documentazione
 - b) Incoerenza reddituale e patrimoniale tra il valore e l'oggetto dei lavori asseritamente eseguiti ed il profilo dei committenti che sono i primi beneficiari dell'agevolazione
 - c) Sproporzione tra i crediti ceduti ed il valore dell'unità immobiliare
 - d) Incoerenza tra il valore del credito ceduto ed il profilo finanziario e patrimoniale del soggetto cedente qualora non primo beneficiario della detrazione



I CONTROLLI

- e) Anomalie nelle condizioni economiche di cessione dei crediti
- f) Mancata effettuazione dei lavori
- ✓ Profili correlati alla disciplina anti riciclaggio
- ✓ Necessario ai fini della compensazione dei crediti ricevuti operare con la massima diligenza ed è impossibile compensare se i crediti sono acquisiti in violazione dei principi espressi
- ✓ I crediti illegittimamente compensati sono oggetto di recupero fatta salva la possibilità di ravvedimento operoso anche effettuato secondo le modalità previste dalla cir. 11/2022

Quindi, in generale, è possibile sostenere che nella normalità la violazione legata al recupero delle detrazioni / crediti, sconterà la sanzione del 30%



ALTRE INDICAZIONI

- ✓ Iva indetraibile
- ✓ Sconto in fattura da parte dei professionisti che rilasciano il visto di conformità
- ✓ Possibilità di visto «diretto» da parte del professionista
- ✓ Disciplina del general contractor



LA CESSIONE A TERZI DEI BONUS

La **disciplina originaria** dell'art. 121 del DL 34/2020 consentiva illimitate «cessioni successive alla prima» dei crediti di imposta verso qualunque soggetto cessionario e tali cessioni potevano essere anche soltanto parziali.

La **disciplina attuale** dell'art. 121 del DL 34/2020 consente un numero limitato di «cessioni successive alla prima» soltanto verso cessionari compresi nel perimetro dei «soggetti vigilati», oppure da appartenenti a gruppi bancari a correntisti che rientrano tra i c.d. «clienti professionali».

Il passaggio dalla **disciplina originaria** a quella attuale è regolato da disposizioni transitorie che stabiliscono delle vere e proprie date «spartiacque» che dividono i crediti di imposta presenti nei casseti fiscali dei contribuenti tra quelli ancora cedibili (seppur con dei limiti nel numero dei possibili passaggi e nella tipologia dei possibili cessionari) e quelli non ulteriormente cedibili.



LA CESSIONE A TERZI DEI BONUS

Risposta ad interpello 358/2022

- ✓ Credito di imposta da Superbonus parzialmente compensato
- ✓ Gli istituti bancari ed assicurativi si rifiutano di acquisire crediti già parzialmente utilizzati in compensazione
- ✓ La domanda era finalizzata a conoscere con quali modalità poteva essere ricostituito l'intero credito

L'agenzia delle entrate afferma (correttamente da un punto di vista tecnico) che la modalità descritta e cioè quella del riversamento della parte di credito che precedentemente era stata oggetto di compensazione, non può essere utilizzata nel caso di specie. Viene però osservato che la normativa non pone, nel caso di specie, un limite potenziale alla cessione parziale del credito in quanto si tratta della prima cessione e non di quelle successive



ATTUALE DISCIPLINA A REGIME (1/5)

PRIMA CESSIONE (LIBERA)

È quella che effettua il beneficiario della detrazione, oppure il fornitore che ha applicato lo sconto in fattura.

Può essere effettuata nei confronti di qualsiasi soggetto cessionario.



ATTUALE DISCIPLINA A REGIME (2/5)

SECONDA CESSIONE (LIMITATA)

Il **primo cessionario** di un credito può a sua volta cederlo:

- ✓ **solo a «soggetti vigilati»**, se è un soggetto diverso da una banca o da una società appartenente a gruppo bancario;
- ✓ a «soggetti vigilati», oppure **anche a «clienti professionali privati»**, che siano correntisti della banca o della banca capogruppo, se è una banca o una società appartenente a gruppo bancario.



ATTUALE DISCIPLINA A REGIME (3/5)

SECONDA CESSIONE (LIMITATA)

Il **secondo cessionario** di un credito:

- ✓ se è un soggetto che ha acquistato quale «cliente professionale privato» correntista del gruppo bancario che gli ha ceduto il credito, non può ulteriormente cedere a terzi il credito acquisito;
- ✓ se è un «soggetto vigilato», può cedere a sua volta il credito ad altro «soggetto vigilato».



ATTUALE DISCIPLINA A REGIME (4/5)

TERZA CESSIONE (LIMITATA)

Il **terzo cessionario** di un credito può essere esclusivamente un «soggetto vigilato» che:

- ✓ se è una banca o una società appartenente al gruppo bancario, può cedere a sua volta il credito a «clienti professionali privati» che siano correntisti della banca o della banca capogruppo;
- ✓ se è un «soggetto vigilato» diverso da quelli di cui al punto precedente, non può cedere a sua volta il credito a terzi.



ATTUALE DISCIPLINA A REGIME (5/5)

QUARTA CESSIONE (RESIDUALE)

Il **quarto cessionario** di un credito può essere esclusivamente un «cliente professionale privato» che ha acquistato il credito dalla banca o da una società del gruppo bancario di cui è correntista.

Non può mai cedere ulteriormente a terzi il credito acquisito.

Su questo aspetto emendamento al DL n. 50/2022 : i correntisti che potranno acquistare dalla propria banca oppure dalle altre società appartenenti al gruppo bancario crediti di imposta derivanti dal superbonus o da altri bonus non saranno più soltanto i clienti professionali ma tutti i soggetti diversi da consumatori od utenti ai sensi dell'art. 3 del dlgs n. 206/2005 cioè tutti i soggetti diversi dalle persone fisiche che agiscono per scopi estranei all'attività imprenditoriale, professionale o commerciale eventualmente svolta



SOGGETTI VIGILATI

Ai sensi dell'art. 121 co. 1 del DL 34/2020, rientrano nel perimetro dei «soggetti vigilati»:

- ✓ **le banche e gli intermediari finanziari** iscritti all'albo di cui all'art. 106 del TUB;
- ✓ **le società appartenenti a un gruppo bancario** iscritto all'albo di cui all'art. 64 del TUB;
- ✓ **le imprese di assicurazione** autorizzate ad operare in Italia ai sensi del DLgs. 209/2005.



CLIENTI PROFESSIONALI PRIVATI

Ai sensi dell'art. 121 co. 1 del DL 34/2020, rientrano nel perimetro dei «clienti professionali privati» quelli di cui all'art. 6 co. 2-quinquies del DLgs. 58/98.



TARGATURA E CESSIONI PARZIALI

Ai sensi dell'art. 121 co. 1-quater del DL 34/2020, i crediti di imposta derivanti dalle comunicazioni di opzione per lo sconto sul corrispettivo o per la cessione del credito **non possono formare oggetto di successive cessioni parziali.**

La circ. Agenzia delle Entrate 27.5.2022 n. 19 (§ 4.2) ha chiarito che **il divieto di cessione parziale deve intendersi applicabile singolarmente «anno per anno» e non già con riguardo all'intero ammontare di tutte le annualità che compongono il credito.**

Al credito è attribuito un **codice identificativo univoco** da indicare nelle comunicazioni delle eventuali successive cessioni.

Le disposizioni su divieto di cessione parziale e «targatura» del credito si applicano alle comunicazioni della prima cessione o dello sconto in fattura inviate all'Agenzia delle Entrate **a partire dall'1 maggio 2022.**



DISCIPLINA TRANSITORIA (1/3)

«I crediti che alla data del 7 febbraio 2022 sono stati precedentemente oggetto di una delle opzioni di cui al comma 1 dell'articolo 121 del decreto-legge n. 34 del 2020 [...] possono costituire oggetto esclusivamente di una ulteriore cessione ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, nei termini ivi previsti» (art. 28 co. 2 del DL 4/2022)

La **data «spartiacque»** del 7 febbraio 2022 è stata spostata al **17 febbraio 2022** (7 marzo 2022, con riguardo al nuovo bonus anti-barriere 75%, di cui all'art. 119-ter del DL 34/2020) dal provv. Agenzia delle Entrate 4.2.2022 n. 37381.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che per i crediti derivanti da opzioni o cessioni ante 17 febbraio 2022 restano possibili, post 16 febbraio 2022, tutte le cessioni consentite dalla normativa a regime.



DISCIPLINA TRANSITORIA (2/3)

Prime cessioni o sconti comunicati entro il 16 febbraio 2022

I crediti possono essere ceduti 1 volta a chiunque + 2 volte a «soggetti qualificati» e/o 1 volta a correntisti «clienti privati professionali»

Prime cessioni comunicate dal 17 febbraio 2022

I crediti possono essere ceduti 2 volte a «soggetti qualificati» e/o 1 volta a correntisti «clienti privati professionali»

Sconti in fattura comunicati dal 17 febbraio 2022

I crediti possono essere ceduti 1 volta a chiunque + 2 volte a «soggetti qualificati» e/o 1 volta a correntisti «clienti privati professionali»



DISCIPLINA TRANSITORIA (3/3)

Cessioni successive alla prima comunicate entro 16 febbraio 2022

I crediti possono essere ceduti 1 volta a chiunque + 2 volte a «soggetti qualificati» e/o 1 volta a correntisti «clienti privati professionali»

Cessioni successive alla prima comunicate dal 17 febbraio 2022

I crediti possono essere ceduti 2 volte a «soggetti qualificati» e/o 1 volta a correntisti «clienti privati professionali»



SCONTO SUL CORRISPETTIVO (1/2)

«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 restante parti» (**circ. Agenzia delle Entrate 27.5.2022 n. 19, nota n. 18**).



SCONTO SUL CORRISPETTIVO (2/2)

Il chiarimento di cui alla circ. Agenzia delle Entrate 27.5.2022 n. 19, nota n. 18, appare connotato da una **rigidità applicativa che non trova riscontro** nel punto 3 del provv. Agenzia Entrate 3.2.2022 n. 35873, ai sensi del quale:

- ✓ «3.1 Il contributo sotto forma di sconto [...] è pari alla detrazione spettante ai sensi del punto 3.3 e non può in ogni caso essere superiore al corrispettivo dovuto»;
- ✓ «3.3 L'importo della detrazione spettante è calcolato tenendo conto delle spese complessivamente sostenute nel periodo d'imposta, comprensive dell'importo non corrisposto al fornitore per effetto dello sconto praticato. In presenza di diversi fornitori per il medesimo intervento, la detrazione spettante è commisurata all'importo complessivo delle spese sostenute nel periodo di imposta nei confronti di ciascuno di essi».



POLIZZA ASSICURATIVA (1/2)

Il co. 14 dell'art. 119 del DL 34/2020 impone al professionista che rilascia le attestazioni tecniche e di congruità dei costi di sottoscrivere una polizza di assicurazione per RC professionale secondo una delle due seguenti modalità:

- 1) Polizza single project:** polizza che copre il singolo intervento comportante il rilascio di attestazioni o asseverazioni, con massimale pari agli importi dell'intervento medesimo;
- 2) Polizza multi-progetto a consumo:** polizza che copre tutti gli interventi comportanti il rilascio di attestazioni o asseverazioni con massimale adeguato al numero delle attestazioni o asseverazioni rilasciate e agli importi oggetto degli interventi medesimi (e comunque non inferiore a 500.000 euro).



POLIZZA ASSICURATIVA (2/2)

La circ. Agenzia delle Entrate 27.5.2022 n. 19 (§ 6) ha chiarito che, fermo restando l'obbligo di sottoscrivere una polizza assicurativa per RC professionale gravante su tutti gli iscritti a ordini e collegi esercenti attività libero professionale, la disciplina relativa alle polizze assicurative «rafforzate» di cui al co. 14 dell'art. 119 si applica esclusivamente per le attestazioni o asseverazioni rilasciate con riguardo a interventi le cui spese danno titolo a beneficiare del superbonus, perché tale disposizione *«non è richiamata dall'articolo 121 comma 1-ter lettera b), relativo ai bonus diversi dal superbonus»* e pertanto *«si ritiene che, per questi ultimi, la stipula della polizza non sia richiesta»*.



SUPER-SISMA BONUS ACQUISTI

Emendamento 18.76 approvato al Senato in sede di conversione del DL 36/2022

Dopo il comma 4, aggiungere il seguente:

«4-bis. All'articolo 119, comma 4, primo periodo, del decreto-legge 19 maggio 2020, n.34, convertito, con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, dopo le parole "30 giugno 2022." sono aggiunte le seguenti: "Per gli acquirenti delle unità immobiliari che alla data del 30 giugno 2022 abbiano sottoscritto un contratto preliminare di vendita dell'immobile regolarmente registrato, che abbiano versato acconti mediante il meccanismo dello sconto in fattura e maturato il relativo credito d'imposta, che abbiano ottenuto la dichiarazione di ultimazione dei lavori strutturali, che abbiano ottenuto il collaudo degli stessi e l'attestazione del collaudatore statico che asseveri il raggiungimento della riduzione di rischio sismico e che l'immobile sia accatastato almeno in categoria F/4, l'atto definitivo di compravendita potrà essere stipulato anche oltre il 30 giugno 2022 ma comunque entro il 31 dicembre 2022."».