

**BONUS EDILIZI:
RECENTE EVOLUZIONE NORMATIVA
E IMPATTI PER LE IMPRESE.
PARTE SECONDA (*)**

Andrea Di Gialluca ()
Michele Russo (***)**

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. “*Primo Decreto Antifrodi*” (D.L. 157 del 2021). - 3. “*Legge di Bilancio 2022*” (L. n. 234 del 2021). - 4. “*Decreto Sostegni-ter*” (D.L. 27 gennaio 2022, n. 4). - 5. “*Secondo Decreto Antifrodi*” (D.L. 25 febbraio 2022, n. 13). - 6. Conversione in legge del “*Decreto Sostegni-ter*” (L. 28 marzo 2022, n. 25). - 7. Alcune considerazioni.

1. Premessa.

Una delle tipologie maggiormente rilevanti di “bonus fiscali” concessi dal legislatore nel periodo emergenziale, volti a sostenere il settore dell’edilizia e tutto l’indotto ad esso collegato, è il “Superbonus”; ugualmente di elevato impatto sono le altre forme di detrazioni edilizie ad esso connesse (c.d. bonus minori).

Si ricorda, in particolare, che il “decreto Rilancio” (D.L. 19 maggio 2020, n. 34 coordinato con la legge di conversione 17 luglio 2020, n. 77) ha introdotto un pacchetto di misure fiscali che hanno suscitato sin da subito un ampio interesse.

(*) Il presente lavoro è chiuso alla data del 4 aprile 2022.

Esso fa seguito alla prima parte dell’analisi effettuata sul precedente numero di questa stessa Rivista (cfr. A. DI GIALLUCA, P. D’ANGELO, *Bonus edilizi: riflessi contabili e fiscali per le imprese*, in *Nuov. not. giur.* 2022, n. 2, p. 17 e ss.).

(**) Dottore Commercialista, cultore della materia in Diritto tributario d’impresa e in Diritto Processuale Tributario presso Università LUISS Guido Carli di Roma.

(***) Dottore Commercialista, Studio Ser Global Sp, Roma.

Da un lato (art. 119, D.L. n. 34 del 2020), il decreto ha incrementato al 110% l'aliquota di detrazione delle spese sostenute - entro un certo intervallo temporale, variabile in funzione del soggetto - a fronte di specifici interventi in ambito di efficienza energetica, di interventi di riduzione del rischio sismico, di installazione di impianti fotovoltaici nonché delle infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici (cd. Superbonus).

Dall'altro (art. 121, D.L. n. 34 del 2020), il medesimo decreto, ha previsto, per talune spese sostenute (inizialmente) negli anni 2020 e 2021, la possibilità generalizzata di optare, in luogo della fruizione diretta della detrazione, per un contributo anticipato sotto forma di sconto dai fornitori dei beni o servizi (c.d. sconto in fattura) o, in alternativa, per la cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante.

Tale ultima possibilità riguarda non solo gli interventi ai quali si applica il c.d. Superbonus ma, appunto, i c.d. "bonus edilizi minori", quali gli interventi relativi al recupero del patrimonio edilizio (bonus ristrutturazione) (1), all'efficienza energetica (Ecobonus) (2), all'adozione di misure antisismiche (Sisma bonus) (3), al recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna (c.d. bonus facciate) (4), all'installazione di impianti fotovoltaici (5) e all'installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici (6).

Occorre osservare, peraltro, che il citato art. 121, D.L. n. 34 del 2020,

(1) Di cui all'art. 16-*bis*, comma 1, lettere a) e b), del t.u.i.r.

(2) Indicati nell'art. 14 del D.L. n. 63 del 2013.

(3) Di cui all'art. 16 del medesimo D.L. n. 63 del 2013.

(4) Introdotto dalla Legge di Bilancio 2020 (cfr. art. 1, comma 219 e 220, della legge 27 dicembre 2019, n. 160).

(5) Indicati nell'art. 16-*bis*, comma 1, lett. h) del t.u.i.r.

(6) Di cui all'art. 16-*ter* del citato D.L. n. 63 del 2013.

si è limitato, sul solco di precedenti interventi (7), ad introdurre meccanismi alternativi di fruizione della detrazione fiscale quali lo sconto in fattura e la cessione del credito d'imposta ma non è intervenuto sulla normativa specifica dei singoli bonus che, dunque, rimangono disciplinati ognuno dalle proprie specifiche normative di riferimento. Dopo circa un anno e mezzo di operatività, le disposizioni relative ai bonus fiscali introdotte dal “Decreto rilancio” (soprattutto gli articoli 119 e 121) sono state oggetto di numerose modifiche ed integrazioni nonché di altrettante attuazioni ed interpretazioni da parte dell’Agenzia delle Entrate e del Ministero delle Finanze.

In effetti, nella pur breve vigenza delle agevolazioni fiscali in oggetto, è possibile individuare, ad oggi, tre grandi fasi dell’evoluzione della normativa relativa ai bonus edilizi.

La “prima fase”, che si potrebbe definire di “*espansione*”, è quella immediatamente successiva (8) all’emanazione del “Decreto Rilancio”, durata fino all’ultimo trimestre del 2021.

(7) Ad esempio, per l’“Ecobonus”, già prima dell’entrata in vigore del D.L. n. 34 del 2020 e a determinate condizioni, era consentito di usufruire dello sconto in fattura per determinati lavori (art. 14, comma 3.1, D.L. n. 63 del 2013; Provvedimento dell’Agenzia delle Entrate, 31 luglio 2019). Tale possibilità è stata prevista anche per “Sisma Bonus” (art. 16, comma 1-*octies*, D.L. n. 66 del 2013).

Inoltre, per l’“Ecobonus” (art. 14, comma 2-*ter* e 2-*sexies*; Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 100372 del 2019; Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 165110 del 2017) e per il “Sisma Bonus” (art. 16, comma 1-*quinquies*, D.L. n. 63 del 2013; Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 108572 del 2019) era (ed è tuttora) possibile effettuare la cessione del credito d'imposta.

(8) Va altresì ricordato che il clima particolarmente favorevole alla normativa sui bonus edilizi registrato poco prima dell’emanazione del “decreto rilancio”, dettato da un orientamento della Corte di Cassazione (Cfr. *ex multis*: Cass. ord. nn. 19815 e 19816 del 23 luglio 2019; Cass. ord. nn. 29162 e 29164 del 12 novembre 2019; Cass. ord. n. 29163 del 12 novembre 2019), fatto poi proprio dall’Agenzia delle Entrate (*Ex Multis*: Risoluzione n. 34/E del 25 giugno 2020), che ha inequivocabilmente e finalmente riconosciuto la possibilità di fruire delle detrazioni fiscali previste per gli interventi edilizi per tutti i titolari di reddito d’impresa che effettuano interventi

In particolare, in questa fase, la normativa si è posta un prioritario tentativo di consentire ad ampie fasce di contribuenti di fruire dei bonus edilizi.

Le misure in oggetto sono state dunque più volte modificate (9), nella duplice ottica di perseguire una semplificazione degli adempimenti (10) e di allargare la platea di beneficiari e/o l'ambito applicativo sotto il profilo oggettivo e temporale. Parallelamente, sono state altresì emanate un complesso di disposizioni attuative (11).

su immobili da essi posseduti o detenuti, a prescindere dalla qualificazione di detti immobili come “strumentali”, “beni merce” o “patrimoniali”. Prima degli interventi in oggetto, vi erano invece dubbi sulla possibilità per determinate imprese di fruire delle detrazioni fiscali in oggetto.

(9) Tra i principali interventi si ricordano:

- Il D.L. 14 agosto del 2020, n. 104, convertito in legge 13 ottobre 2020, n. 126 (c.d. Decreto Agosto);
- legge del 30 dicembre 2020, n. 178 (Legge di Bilancio 2021);
- il D.L. 22 marzo 2021, n. 41, convertito in legge 21 maggio 2021, n. 69;
- il D.L. 6 maggio 2021, n. 59, convertito in legge 1° luglio 2021, n. 101;
- il D.L. 31 maggio 2021, n. 77, convertito in legge 29 luglio 2021, n. 108 (c.d. Decreto Semplificazioni).

(10) Si pensi al fatto che, in considerazione delle complessità soprattutto di tipo burocratico e documentale, sorte in relazione agli adempimenti ed alle certificazioni da presentare per poter avviare e proficuamente completare l'*iter* di ottenimento del beneficio, il decreto Semplificazioni (D.L. 31 maggio 2021, n. 77 coordinato con la legge di conversione 29 luglio 2021, n. 108) ha provveduto a snellire le originarie procedure prevedendo che per l'avvio dei lavori sia sufficiente la CILA (comunicazione di inizio lavori asseverata) al posto della verifica di doppia conformità, equiparando quindi il Superbonus a tutti gli altri crediti d'imposta edilizi con il precipuo obiettivo di accelerare l'avvio dei cantieri.

(11) Ci si riferisce ai Provvedimenti direttoriali dell'8 agosto 2020 e del 12 ottobre 2020 e successive modificazioni, recanti le disposizioni di attuazione degli articoli 119 e 121 del decreto Rilancio nonché alla risoluzione n. 83/E del 28 dicembre 2020 recante l'istituzione dei codici tributo per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, dei crediti relativi alle detrazioni cedute e agli sconti praticati ai sensi dell'art. 121 del D.L. 19 maggio 2020, n. 34.

Questa prima fase, in generale, è stata caratterizzata da una forte disparità di adempimenti tra quelli previsti per il “Superbonus 110%” e quelli previsti per i bonus minori. In particolare, mentre per il Superbonus 110% è stata prevista, sin dall’inizio, una rigida sequela di adempimenti e controlli, la normativa sui bonus minori si è rivelata sin da subito carente di presidi e fortemente deregolamentata. Questa circostanza ha aperto le porte a numerose frodi, spesso milionarie, a danni dell’Erario.

La “seconda fase”, che si potrebbe definire di “*contenimento*”, è quella emanata a decorrere dall’ultimo trimestre del 2021 e, precisamente, con il “Decreto anti-frodi” (D.L. 11 novembre 2021, n. 157) e durata sino al “Decreto Sostegni-ter” (D.L. 27 gennaio 2022, n. 4).

Questa fase evolutiva della normativa sui bonus edilizi nasce dalla osservazione di numerose frodi perpetrate a danno dell’erario, soprattutto con riguardo a taluni bonus minori (quali, in particolare, il “bonus facciate”).

E così, negli ultimi mesi del 2021, a causa del susseguirsi senza sosta dell’emanazione di nuove norme (nel pur meritorio obbiettivo di contenere le frodi), sono stati introdotti nuovi adempimenti e oneri a carico dei contribuenti che hanno inevitabilmente generato dubbi (in parte ad oggi non risolti) che, uniti ai tentativi dell’Agenzia delle Entrate di adeguare le procedure alle norme, hanno creato una forte tensione e, di fatto, bloccato per mesi l’intero settore.

Si è dunque creato un quadro di riferimento disordinato al cui interno è molto difficile muoversi che, solo di recente, è, pur lentamente, ripartito.

Sotto questo profilo, la “terza fase”, che si potrebbe definire di “*stabilizzazione*”, è quella iniziata con l’emanazione del D.L. 25 febbraio 2022, n. 13 (“Secondo Decreto Antifrodi 2”) e poi con la legge di conversione del “Decreto Sostegni-ter” che, di recente, ha subito un ulteriore tentativo di allargamento delle maglie.

Il presente lavoro, che fa seguito ad una precedente analisi offerta sul precedente numero di questa stessa Rivista (12), si propone l'obiettivo di offrire un quadro aggiornato della situazione attuale, focalizzando l'attenzione sulla normativa successiva alla pubblicazione del "Decreto antifrodi".

Da un punto di vista dell'evoluzione normativa, sono 5 quindi i principali provvedimenti (13) che, in ordine cronologico, è opportuno esaminare:

- 1) il D.L. 11 novembre 2021, n. 157 ("Primo Decreto Antifrodi"), non convertito in legge;
- 2) la legge 30 dicembre 2021, n. 234 ("Legge di Bilancio 2022");
- 3) il D.L. n. 4/2022 ("Decreto Sostegni-ter"), convertito in legge 28 marzo 2022, n. 25;
- 4) il D.L. 25 febbraio 2022, n. 13 ("Secondo Decreto Antifrodi 2");
- 5) la legge 28 marzo 2022, n. 25, di conversione del D.L. n. 4 del 2022 ("Decreto Sostegni-ter").

2. "Primo Decreto Antifrodi" (D.L. 157 del 2021).

Con il D.L. 11 novembre 2021, n. 157, ora abrogato (14), recante "*Misure urgenti per il contrasto alle frodi nel settore delle agevolazioni fiscali ed economiche*", sono state introdotte misure urgenti per contrastare i comportamenti fraudolenti e rafforzare le misure che presidiano le modalità di fruizione di determinati crediti d'imposta

(12) A. Di Gialluca, P. D'Angelo, Bonus edilizi: riflessi contabili e fiscali per le imprese, in *Nuov. Not. giur.* 2022, n. 2, p. 17 e ss.

(13) A questi, come si vedrà, se ne aggiungono altri, come la conversione in legge del c.d. "Decreto Mille Proroghe" e il "Decreto MITE".

(14) Il presente provvedimento è stato abrogato dall'art. 1, comma 41, L. 30.12.2021, n. 234 con decorrenza dal 01.01.2022; ai sensi della suddetta legge restano validi gli atti ed i provvedimenti adottati e sono fatti salvi gli effetti prodotti e i rapporti giuridici sorti sulla base del presente decreto-legge.

e detrazioni.

Tali novità, successivamente approfondite nella circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 16/E del 29 novembre 2021, hanno modificato principalmente l’applicazione del visto di conformità, l’asseverazione dei prezzi e i controlli preventivi adottati da parte dell’Agenzia delle Entrate.

Si tratta del primo scossone normativo voluto dal legislatore e divenuto necessario a causa della rilevazione da parte dell’Agenzia delle Entrate e dell’Unità di Informazione Finanzia (UIF) di numerose frodi relative a crediti inesistenti (15).

Obiettivo di fondo del decreto è stato quello di estendere l’ambito di applicazione del visto di conformità e dell’asseverazione dei prezzi - già previsti per la sola cessione del credito e dello sconto in fattura dall’art. 119 D.L. n. 34 del 2020 per il solo “Superbonus 110%” (16) - nonché quello di introdurre alcuni presidi preventivi di contrasto alle potenziali frodi.

(15) Frodi che hanno coinvolto, secondo alcune stime, ben 4,4 miliardi di crediti presuntivamente inesistenti (cfr. Atti parlamentari, Informativa del MEF urgente sul fenomeno delle frodi generate dai bonus edilizi, marzo 2022). Tali numeri erano già stati anticipati e diffusi dall’Agenzia delle Entrate in occasione della conversione in legge del “Decreto Sostegni-ter”.

(16) Si ricorda che, oltre agli adempimenti specifici previsti dalla normativa in esame, per fruire del Superbonus 110%, sin dalla prima versione della norma, è necessario acquisire:

- ai fini dell’opzione per la cessione o per lo sconto il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto al Superbonus;

- ai fini del Superbonus nonché dell’opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito corrispondente al predetto Superbonus l’asseverazione del rispetto dei requisiti tecnici degli interventi effettuati nonché della congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati.

Innanzitutto, con riguardo al visto di conformità, l'art. 1 del decreto in commento, attraverso delle modifiche all'articolo 121 del D.L. n. 34 del 2020, stabilisce che il visto di conformità (17) deve essere sempre richiesto con riferimento agli interventi che danno diritto alla detrazione del 110%, non solo in presenza di sconto in fattura o cessione del credito, ma anche in presenza della detrazione utilizzata in dichiarazione dei redditi. Viene però anche disposto che in caso di presentazione della dichiarazione dei redditi direttamente dal contribuente all'Agenzia delle Entrate ovvero tramite il sostituto d'imposta che presta assistenza fiscale, il contribuente non è tenuto a richiedere il già menzionato visto di conformità.

Un'assoluta novità è stata quella introdotta dall'art. 1, comma 1, lett. b), del Decreto antifrodi, che ha esteso l'obbligatorietà del visto di conformità e dell'asseverazione della congruità delle spese anche ai

(17) Il visto di conformità, conosciuto anche come “visto leggero”, introdotto nel sistema tributario dal D.Lgs. n. 241 del 9 luglio 1997, costituisce uno dei livelli dell'attività di controllo sulla corretta applicazione delle norme tributarie, attribuito dal legislatore a soggetti estranei all'amministrazione finanziaria. Il soggetto autorizzato al rilascio del visto è tenuto a predisporre la dichiarazione fiscale, attestare di aver eseguito i necessari controlli mediante sottoscrizione della stessa e a trasmetterla all'Agenzia delle entrate. I soggetti che possono rilasciare il visto di conformità ai sensi dell'articolo 35 del D.Lgs. 241/1997, sono i responsabili dell'assistenza fiscale dei Caf, nonché le figure indicate alle lettere a) e b) del comma 3 dell'articolo 3 D.P.R. 322/1998, ovvero:

- iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali, dei consulenti del lavoro;
- iscritti nel registro dei revisori legali;
- iscritti al 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria.

bonus diversi dal Superbonus 110% (18), nel caso in cui il beneficiario opti, in luogo dell'utilizzo della detrazione nella dichiarazione dei redditi, per le opzioni dello sconto in fattura o della cessione del credito. Si ricorda, altresì, che prima dell'entrata in vigore del "Decreto Antifrodi", l'asseverazione faceva riferimento ai prezzi individuati dal MISE attraverso il decreto del 6 agosto 2020 e, nelle more di adozione del predetto decreto, dai prezzi riportati nei prezziari dalle Regioni e dalle provincie autonome, dai listini ufficiali o dai listini delle CCIAA locali, ovvero ancora, in difetto, dai prezzi correnti di mercato in base al luogo di effettuazione dei lavori.

Visto l'anomalo aumento dei prezzi degli interventi edilizi dopo un anno e mezzo dall'introduzione del Superbonus, sempre modificando l'articolo 119 del D.L. 34/2020, e precisamente il comma 13-*bis*, viene stabilito che per l'asseverazione della congruità delle spese si deve fare riferimento non solo ai prezziari individuati dal decreto dell'8 agosto 2020, che ha individuato i prezziari predisposti dalle regioni e dalle provincie autonome territorialmente competenti ovvero, in alternativa,

(18) Si tratta degli interventi di:

- recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-*bis*, comma 1, lett. a) e b), del Testo unico delle imposte sui redditi (Tuir), approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917;
- 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 27 dicembre 2019, n. 160;
- installazione di impianti fotovoltaici di cui all'articolo 16-*bis*, comma 1, lett. h), del Tuir, ivi compresi gli
- interventi di cui all'articolo 119, commi 5 e 6, del Decreto rilancio;
- installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici di cui all'articolo 16-*ter* del D.L. n. 63 del 2013.

i prezzi riportati nelle guide sui “Prezzi informativi dell’edilizia”, edite dalla casa editrice DEI - tipografia del Genio Civile, ma anche ai valori massimi stabiliti, per talune categorie di beni, con decreto del Ministro della transizione ecologica (19). Decreto, peraltro, solo di recente pubblicato sulla G.U. (20).

(19) Nelle more dell’adozione del già menzionato decreto, viene disposto che si debba fare riferimento “ai prezzi riportati nei prezziari predisposti dalle regioni e dalle province autonome, ai listini ufficiali o ai listini delle locali camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura ovvero, in difetto, ai prezzi correnti di mercato in base al luogo di effettuazione degli interventi”. Chiarisce, però, l’Agenzia delle entrate che per i lavori finalizzati alla riqualificazione energetica e rientranti nel “Superbonus”, in attesa dell’emanazione del decreto, si debba fare riferimento al decreto del MISE del 6 agosto 2020 e quindi:

- prezzi medi delle opere compiute riportati nei prezziari predisposti dalle regioni e dalle province autonome territorialmente competenti ovvero alternativamente
- prezzi riportati nelle guide sui “Prezzi informativi dell’edilizia” edite dalla casa editrice DEI, e nel caso in cui tale prezzo e quello precedente non riportino le voci relative agli interventi
- prezzi determinati in modo analitico dal tecnico abilitato, secondo un procedimento che tenga conto di tutte le variabili che intervengono nella definizione dell’importo stesso avvalendosi anche dei prezzi indicati nell’Allegato I al decreto del 6 agosto 2020.

Per gli interventi diversi da quelli di riqualificazione energetica, tra cui quelli antisismici, che rientrano nel “Superbonus”, per l’asseverazione di congruità dei prezzi occorre fare riferimento:

- ai prezzi riportati nei prezziari predisposti dalle Regioni e dalle Province autonome,
- ai listini ufficiali o ai listini delle locali camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura ovvero, in difetto,
- ai prezzi correnti di mercato in base al luogo di effettuazione degli interventi.

(20) Trattasi del Decreto 14 febbraio 2022, n. 75, pubblicato sulla G.U. del 16 marzo 2022.

I nuovi massimali di costo si applicheranno agli interventi per i quali la richiesta del titolo edilizio sia stata presentata dopo il 15 aprile 2022 (data di entrata in vigore del decreto, fissata al trentesimo giorno successivo alla data della sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale).

L'attestazione di congruità delle spese (21) può essere rilasciata in carta libera, con assunzione di consapevolezza delle sanzioni penali nel caso di dichiarazioni mendaci, ove non sia prevista in un modello di asseverazione prescritto per legge, e deve riferirsi, secondo l'Agenzia, a interventi che risultino almeno iniziati (22).

Dal punto di vista temporale, visto di conformità e attestazione di congruità delle spese si applicano alle comunicazioni trasmesse all'Agenzia delle entrate a partire dal 12 novembre 2021. Viene però evidenziato nella circolare 16/E che non devono sottostare alle nuove regole i soggetti che, in buona fede, con riferimento ad una fattura di un fornitore hanno già assolto al pagamento a loro carico ed esercitato l'opzione per la cessione del credito, attraverso un accordo scritto, ovvero per lo sconto in fattura, tramite la relativa annotazione in fattura, anteriormente al 12 novembre 2021, anche in mancanza della comunicazione all'Agenzia delle Entrate.

I nuovi tetti di costo aggiornano quelli già vigenti per l'“Ecobonus” con il Decreto Requisiti Tecnici e massimali di costo (D.M. 6 agosto 2020), aumentandoli almeno del 20% per tenere conto dei rincari delle materie prime e dell'inflazione.

I massimali, che saranno rivisti annualmente, non sono omnicomprensivi, cioè non contengono IVA, oneri professionali e costi di posa in opera.

(21) Viene anche ricordato che per il bonus riconosciuto agli acquirenti di case antisismiche, di cui al comma 1-*septies* dell'articolo 16 del D.L. n. 63 del 2013, essendo la detrazione commisurata al prezzo della singola unità immobiliare non è necessario attestare la congruità delle spese.

(22) Va, sul punto, chiarito dall'Agenzia che, per i bonus diversi dal Superbonus, l'attestazione, richiesta per optare per lo sconto in fattura o la cessione del credito, può essere rilasciata anche in assenza di uno stato di avanzamento lavori o di una dichiarazione di fine lavori. Tuttavia, considerata la *ratio* del Decreto Antifrodi di prevenire comportamenti fraudolenti nell'utilizzo di tali bonus e ritenuto che, con riferimento a queste agevolazioni fiscali, il sostenimento di una spesa trova una giustificazione economica soltanto in relazione ad una esecuzione, ancorché parziale, di lavori, la nuova attestazione della congruità della spesa non può che riferirsi ad interventi che risultino almeno iniziati.

Infine, si ricorda l'introduzione del nuovo art. 122-*bis*, inserito nel D.L. n. 34 del 2020 ("Decreto Rilancio") dal "Decreto Antifrodi". Tale disposizione disciplina i controlli che l'Agenzia delle Entrate può porre in essere oltre ai "normali" poteri di controllo: l'Agenzia può, infatti, entro cinque giorni lavorativi dall'invio della comunicazione per l'esercizio dell'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito, sospendere gli effetti della comunicazione per un periodo non superiore a trenta giorni (23) ove vengano rinvenuti profili di rischio individuati in base al tipo di crediti ceduti e riferiti a determinati criteri (24). Se dopo tali controlli, i rischi risultano confermati, allora la comunicazione si considera non effettuata e l'esito del controllo è comunicato al soggetto che l'ha trasmessa. Se, al contrario, i rischi non risultano confermati ovvero se decorre il periodo di sospensione degli effetti della comunicazione senza che i rischi risultino confermati, la comunicazione produce gli effetti previsti dalle disposizioni di riferimento (25).

(23) Appare evidente che l'arco di 30 giorni, che il decreto concede al Fisco per separare le operazioni effettivamente a rischio dalle altre, appare troppo breve per svolgere un'effettiva attività d'indagine, ulteriore rispetto al semplice incrocio dei dati disponibili. La stessa circolare 16/E del 29 novembre conferma che si tratta di un mero presidio preventivo, volto solo a bloccare in partenza le operazioni illecite più rilevanti, fermo restando l'applicabilità dei controlli ordinari su tutte le operazioni.

(24) I criteri alla base dell'individuazione dei profili di rischio guardano:

- alla coerenza e alla regolarità dei dati indicati nelle comunicazioni con i dati presenti nell'Anagrafe tributaria o comunque in possesso dell'Amministrazione finanziaria;

- ai dati afferenti ai crediti oggetto di cessione e ai soggetti che intervengono nelle operazioni cui detti crediti sono correlati, sulla base delle informazioni presenti nell'Anagrafe tributaria o comunque in possesso dell'Amministrazione finanziaria;

- ad analoghe cessioni effettuate in precedenza dai soggetti indicati nelle comunicazioni.

(25) Chiarisce sul punto l'Agenzia delle Entrate che il termine di utilizzo del credito è prorogato per un periodo pari a quello di sospensione degli effetti della

Il novellato comma 4 dell'articolo 122-*bis* del “Decreto rilancio” prevede anche che i soggetti obbligati di cui all'art. 3 del D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231, che intervengono nelle cessioni comunicate (ai sensi degli artt. 121 e 122 del medesimo “Decreto rilancio”), non procedono all'acquisizione del credito in tutti i casi in cui ricorrono i presupposti di cui agli articoli 35 (“Obbligo di segnalazione delle operazioni sospette”) e 42 (“Astensione”) del predetto D.Lgs. n. 231 del 2007, fermi restando gli obblighi ivi previsti (26).

Pertanto, laddove ricorrano i presupposti per la segnalazione di operazioni sospette, a prescindere dall'effettivo assolvimento del relativo obbligo da parte dei soggetti obbligati di cui al citato articolo 3 del D.Lgs. n. 231 del 2007, e ciononostante detti soggetti obbligati procedano all'acquisto del credito, tale condotta è valutata anche ai fini del concorso nelle violazioni relative all'utilizzo dei crediti in argomento. Infine, il comma 5 dell'art. 122-*bis* del “Decreto Rilancio” rinvia ad un Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate ai fini dell'individuazione dei profili di rischio, successivamente pubblicato

comunicazione se al termine dei controlli i rischi non sono stati confermati e che a livello di antiriciclaggio è necessario che i soggetti di cui all'articolo 3 del D.L. n. 231 del 2007, tra cui banche, Poste italiane, società di intermediazione mobiliare, ecc., individuino le operazioni sospette.

(26) Come chiarito dalla relazione illustrativa al Decreto Antifrodi, ai fini dell'individuazione delle operazioni sospette, oggetto dell'obbligo di comunicazione all'Unità di informazione finanziaria (UIF), è necessario tenere conto dei rischi connessi con:

- l'eventuale natura fittizia dei crediti stessi;
- la presenza di cessionari dei crediti che pagano il prezzo della cessione con capitali di possibile origine illecita;
- lo svolgimento di abusiva attività finanziaria da parte di soggetti privi delle prescritte autorizzazioni che effettuano plurime operazioni di acquisto di crediti da un'ampia platea di cedenti.

il primo dicembre 2021 con numero 340450 (27).

L'introduzione dei nuovi adempimenti descritti ha obbligato l'Amministrazione Finanziaria al blocco temporaneo, fino al 17 novembre 2021, dei canali telematici dedicati alle comunicazioni delle opzioni, al fine di adeguare i sistemi alle novità introdotte dal "Primo Decreto Antifrodi".

Va, inoltre, rilevato come nelle settimane immediatamente successive l'ampliamento dell'applicazione del visto di conformità sui bonus edilizi c.d. "minori" abbia comportato non poche incertezze negli operatori di settore a causa della mancanza delle apposite *check list* da parte degli organismi di ricerca delle professioni interessate.

In ogni caso, le disposizioni del "Primo Decreto Antifrodi", come anticipato, hanno aperto la "fase 2" della normativa sui bonus edilizi, quella del "*contenimento*" delle frodi, con ciò, sostanzialmente, congelando l'intero sistema di cessione dei crediti nonché il relativo "mercato di sbocco" - quello dell'acquisto dei crediti da parte degli intermediari - per mesi.

(27) Il predetto provvedimento individua i profili di rischio da considerare ai fini del controllo preventivo delle comunicazioni e disciplina le modalità di sospensione e di annullamento delle comunicazioni stesse. Nello specifico, viene stabilito che alle comunicazioni delle opzioni per lo sconto o per le cessioni dei crediti, anche successive alla prima, inviate all'Agenzia delle entrate ai sensi degli articoli 121 e 122 del D.L., seguiranno delle ricevute che renderanno noto se la medesima è stata sospesa ai sensi dell'articolo 122-*bis*, comma 1 del D.L. 157/2021. La sospensione riguarda l'intero contenuto della comunicazione e, nel caso in cui dalle verifiche effettuate sono confermati gli elementi di rischio, l'AdE notifica l'annullamento degli effetti della comunicazione con relativa motivazione. In tal caso, la comunicazione si considera non effettuata. Al contrario, se gli elementi di rischio che hanno determinato la sospensione non risultano confermati, ovvero decorso il periodo massimo di 30 giorni, le comunicazioni si considerano effettuate e producono gli effetti previsti. Infine, il provvedimento stabilisce che i crediti d'imposta ceduti possono essere utilizzati in compensazione tramite modello F24 decorsi cinque giorni lavorativi dalla regolare ricezione della comunicazione della cessione.

Le imprese sono state infatti costrette, improvvisamente, non solo a mutare e a modificare in corso d'opera i quadri economici degli interventi (dovendo includere le nuove ingenti spese tecniche relative all'apposizione del visto di conformità e all'asseverazione dei prezzi) (28), ma anche, in molti casi, a rallentare o, addirittura, bloccare i cantieri in corso, in considerazione dell'improvviso ed inaspettato blocco del mercato delle cessioni dei crediti agli intermediari finanziari e/o ad altri soggetti. Tale circostanza ha generato una grave crisi di liquidità del settore che, in numerosi casi, è ancora oggi diffusa.

(28) Sul punto, occorre anche evidenziare che, fino ai primi mesi del 2022, era anche incerto se tali spese tecniche relative ai “bonus minori” fossero da considerare detraibili. Se militavano in tal senso alcuni atti ufficiali (come un *dossier* parlamentare), sembrava deporre in senso contrario una lettura formalistica della norma.

I dubbi sono stati, infine, sciolti con ben due diverse norme.

Innanzitutto, la Legge di Bilancio 2022 (L. n. 234 del 2021), nella quale è confluito anche il “Decreto anti frodi”, ha previsto che le spese sostenute dai contribuenti per tali visti sui bonus “minori” siano detraibili a partire dal 1° gennaio 2022.

Rimaneva però il dubbio per la normativa transitoria e, cioè, se le spese sostenute nel periodo 12 novembre - 31 dicembre 2021 (quando era in vigore esclusivamente il “Decreto anti frodi”) fossero da considerare o meno detraibili.

Con una norma interpretativa contenuta nella conversione in legge del “Decreto Milleproroghe” (L. 15 del 2022 di conversione del D.L. n. 228 del 2021) è stata infine espressamente prevista la detrazione per il rilascio del visto di conformità e per le attestazioni e asseverazioni sulla congruità delle spese per tutti gli interventi edilizi agevolabili, anche per le spese sostenute dal 12 novembre 2021 al 31 dicembre 2021, cioè dalla data di entrata in vigore del “decreto Antifrodi”, che ha esteso l'obbligo di visto e asseverazione a tutti gli altri bonus (art. 121 comma 2 D.L. 34/2020).

Si tratta, peraltro, di una soluzione già offerta dall'Agenzia delle Entrate durante un incontro con la stampa specializzata di inizio 2022, la quale ha chiarito che la detrazione per le spese sostenute per il rilascio del visto di conformità, delle attestazioni e delle asseverazioni relative agli interventi che fruiscono dei bonus edilizi spetta comunque, indipendentemente dal momento del relativo sostenimento.

3. “Legge di Bilancio 2022” (L. n. 234 del 2021).

La L. 30 dicembre 2021, n. 234 ha disposto la proroga della generalità dei bonus edilizi vigenti nel 2021.

Per alcune detrazioni (recupero edilizio, risparmio energetico, sisma bonus e bonus verde) è stato disposto un “semplice” differimento del termine ultimo di validità; diversamente, per alcune agevolazioni (bonus arredo, bonus facciate e Superbonus) oltre al prolungamento dell’agevolazione, il legislatore ha introdotto alcune modifiche alla disciplina.

La Legge di Bilancio 2022 apporta, innanzitutto, modifiche agli artt. 119, 121 e 122 *bis* del “Decreto Rilancio” in relazione al Superbonus 110 %, alla scelta delle opzioni alternative e ai nuovi adempimenti per contrastare le frodi fiscali, riprendendo i contenuti presenti del “Primo Decreto Antifrodi” (D.L. n. 157 del 2021), che di fatto viene abrogato, mantenendo validi gli atti e i provvedimenti adottati e fatti salvi gli effetti prodottisi ed i rapporti giuridici sorti sulla base del medesimo (fino al 31 dicembre 2021).

La disposizione più importante consiste senz’altro nella proroga della misura del Superbonus del 110% nonché della possibilità di optare per lo sconto in fattura / cessione del credito in luogo della fruizione in dichiarazione dei redditi della detrazione spettante, con l’aggiunta, in alcuni casi, degli ulteriori adempimenti originariamente introdotti dal “Primo Decreto antifrodi”.

Per quanto riguarda l’ambito temporale della proroga della disciplina sostanziale dei bonus, sono previsti termini diversi in base al soggetto che effettua l’intervento (persona fisica / condominio / IACP e soggetti assimilati) nonché in base all’edificio oggetto degli interventi (condominio / unità indipendente / edificio con massimo 4 unità).

In particolare, è disposto che il Superbonus del 110% spetterà nella misura del 110% per le spese sostenute dal primo luglio 2020 al 31

dicembre 2023, nella misura del 70% per quelle sostenute nell'anno 2024 e nella misura del 65% per quelle sostenute nell'anno 2025: tale proroga però non è generalizzata ma investe solo alcuni specifici casi, tra cui rientrano i condomini (29).

Diversamente, per gli interventi effettuati su unità immobiliari dalle persone fisiche (30), l'agevolazione fiscale spetta anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022 a condizione che alla data del 30 giugno 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 30% dell'“intervento complessivo” (31).

(29) La proroga nei termini anzidetti vale:

- per gli interventi effettuati dai condomini sulle parti comuni condominiali;
- per gli interventi effettuati dal cosiddetto unico proprietario, cioè dalle “*persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, con riferimento agli interventi su edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate, anche se posseduti da un unico proprietario o in proprietà da più persone fisiche*”;
- per quelli effettuati dalle persone fisiche sulle singole unità immobiliari all'interno dello stesso condominio o dello stesso edificio;
- per le Onlus, le organizzazioni di volontariato (Odv) e le associazioni di promozione sociale (Aps).

(30) Per gli interventi effettuati dagli istituti autonomi case popolari (IACP) comunque denominati, nonché dagli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di *in house providing* (interventi realizzati su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica), compresi quelli effettuati dalle persone fisiche sulle singole unità immobiliari all'interno dello stesso edificio, nonché dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa (interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci) per i quali alla data del 30 giugno 2023 siano stati effettuati lavori per almeno il 60% dell'intervento complessivo, la detrazione del 110% spetta anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2023.

(31) L'Agenzia delle Entrate, nelle FAQ pubblicate sul proprio sito istituzionale, ha chiarito che la predetta percentuale va commisurata all'intervento complessivamente considerato e non solo ai lavori ammessi al Superbonus.

Altra novità riguarda il fatto che per gli interventi di riqualificazione energetica e riduzione del rischio sismico agevolabili con la detrazione del 110% è disposto che la rateazione della detrazione spettante va effettuata in 4 rate annuali di pari importo con riferimento alle spese sostenute a decorrere dal 1° gennaio 2022 in luogo della previsione di 5 rate annuali per le medesime spese sostenute nel 2020 e 2021. Come anticipato, è altresì prorogata al 31 dicembre 2025 la facoltà di optare per la cessione del credito o per lo sconto in fattura, in luogo della detrazione fiscale, per le spese sostenute per gli interventi coperti dai diversi bonus edilizi.

Con la legge di Bilancio 2022, l'obbligo del visto di conformità è stato esteso anche al caso in cui il Superbonus sia utilizzato dal beneficiario in detrazione nella propria dichiarazione dei redditi, non solo dunque al caso di cessione del credito o sconto in fattura. Tuttavia, l'obbligo del visto non sussiste se la dichiarazione è presentata direttamente dal contribuente, attraverso l'utilizzo della dichiarazione precompilata predisposta dall'Agenzia delle entrate, ovvero tramite il sostituto d'imposta che presta l'assistenza fiscale. Infatti, come chiarito dal Governo nella relazione illustrativa al D.L. 157/2021, per tali dichiarazioni l'Agenzia delle entrate può già effettuare controlli preventivi sulla dichiarazione presentata (32).

Sono peraltro previste dalla Legge di Bilancio 2022 due eccezioni all'obbligo del rilascio del visto e dell'asseverazione che riguardano:

- 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, di cui al decreto del Presidente della

(32) Nella formulazione previgente al D.L. 157/2021, il comma 11 prevedeva che i contribuenti, per fruire della detrazione mediante credito d'imposta cedibile, ovvero mediante sconto in fattura, per gli interventi coperti dal Superbonus dovessero possedere il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione, attestante la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta.

Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, del decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti 2 marzo 2018, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 81 del 7 aprile 2018, o della normativa regionale;

- 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 di cui all'articolo 1, comma 219, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (ovvero “bonus facciate”).

Come detto, le spese per il rilascio del visto di conformità rientrano, per effetto della Legge di Bilancio 2022, tra le spese detraibili (più in dettaglio, le spese sostenute per il rilascio delle attestazioni e delle asseverazioni previste dalla legge, nonché del visto di conformità). Ancora, viene stabilito che per l'asseverazione dei lavori e la congruità delle relative spese occorre fare riferimento - oltre ai prezzari individuati dal decreto MISE del 6 agosto del 2020 - anche ai valori massimi stabiliti, per talune categorie di beni, con decreto del Ministro della transizione ecologica, da adottare entro il 9 febbraio 2022 (33). Infine, la Legge di Bilancio 2022 ha anche prorogato al 31 dicembre 2024 tutte le seguenti detrazioni, nonché l'opzione per la cessione del credito o per lo sconto in fattura dei crediti:

- 50% per il recupero del patrimonio edilizio;
- 50-70-75-80-85% per il sisma bonus;
- 50% per il bonus mobili e grandi elettrodomestici, con un limite di spesa che è diminuito rispetto al 2021 da 16.000 euro a 10.000 euro per il 2022 e a 5.000 euro per il 2023 e 2024; i grandi elettrodomestici, che fino al 2021 dovevano essere di classe energetica

(33) La norma sostanzialmente riproduce il contenuto dell'art. 1, comma 1, lett. a), n. 2), del D.L. 157/2021 (ora abrogato dalla stessa legge di Bilancio 2022). Nella formulazione originaria del disegno di legge di Bilancio 2022, invece, la determinazione dei valori massimi era affidata a un decreto del Ministro dello sviluppo economico, da emanarsi entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della disposizione.

non inferiore alla A+ (A per i forni), dal 2022 sono agevolati solo se classe non inferiore alla classe E per le lavatrici, lavasciugatrici e lavastoviglie, F per i frigoriferi, congelatori e le altre apparecchiature per le quali è prevista l’etichetta energetica, A per i forni;

- 36% per il bonus giardini;
- 50-65-70-75-80-85% per l’ “ecobonus”.

Il “bonus facciate”, invece, che è rimasto in vigore con la percentuale di detrazione del 90% per tutto il 2020 e il 2021, è stato prorogato a tutto il 2022, ma con una riduzione dell’aliquota al 60 per cento.

Per il “bonus colonnine” ordinario, la cui detrazione è pari al 50%, in 10 anni (articolo 16-*ter* del D.L. 4 giugno 2013, n. 63), la Legge di bilancio 2022 non ha previsto alcuna proroga, pertanto, è stata confermata la scadenza del 31 dicembre 2021.

Da ultimo, con l’introduzione del nuovo art. 119-*ter* al D.L. n. 34/2020 è riconosciuta una nuova detrazione nella misura del 75% delle spese sostenute nel 2022 per la realizzazione di interventi direttamente finalizzati all’eliminazione di barriere architettoniche in edifici già esistenti (34).

(34) Tra gli interventi agevolabili è precisato che rientrano anche quelli di automazione degli impianti degli edifici e delle singole unità immobiliari funzionali ad abbattere le barriere architettoniche. Tale nuova detrazione è fruibile in 5 quote annuali e la spesa massima agevolabile è pari a:

- € 50.000 per gli edifici unifamiliari o per le unità immobiliari in edifici plurifamiliari, funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi autonomi dall’esterno;
- € 40.000 moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l’edificio per gli edifici composti da 2 a 8 unità immobiliari;
- € 30.000 moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l’edificio per gli edifici composti da più di 8 unità immobiliari.

Tra le spese agevolabili, in caso di sostituzione dell’impianto, rientrano anche quelle sostenute per lo smaltimento e la bonifica dei materiali e dell’impianto sostituito.

Anche questa nuova detrazione gode dell’opzione per la cessione del credito o per lo sconto in fattura dei crediti.

In definitiva, la Legge di Bilancio 2022, pur prevedendo una proroga generalizzata dei bonus edilizi nonché degli istituti di sconto in fattura/cessione del credito, ha pienamente confermato gli obiettivi e la struttura di fondo del “Primo decreto antifrodi”.

Le piccole aperture previste dalle norme (come l’esonero dagli obblighi di apposizione del visto di conformità e dell’asseverazione tecnica per le spese di importo ridotto) non sono state quindi in grado di smantellare la “fase 2” della normativa sui bonus edilizi che, dunque, con questo intervento è rimasta fortemente orientata al contrasto alle frodi.

4. “Decreto Sostegni-ter” (D.L. 27 gennaio 2022, n. 4).

Publicato in Gazzetta ufficiale il D.L. 27 gennaio 2022, n. 4, il “Decreto Sostegni-ter” contiene una serie di disposizioni per il sostegno alle imprese e agli operatori economici, al lavoro, salute e servizi territoriali, connesse all’emergenza Covid-19, nonché per il contenimento degli effetti degli aumenti dei prezzi nel settore elettrico.

In particolare, ai fini che qui interessano, il legislatore, con l’art. 28, è nuovamente intervenuto sugli artt. 121 e 122, D.L. n. 34 del 2020 al fine di limitare le cessioni successive alla prima dei crediti derivanti dall’esercizio dell’opzione:

- per lo sconto in fattura / cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante per gli interventi edilizi / di riqualificazione energetica di cui al comma 2 del citato art. 121 (sia con detrazione “ordinaria” che con detrazione del 110%);
- per la cessione, anche parziale, del credito d’imposta derivante dalle seguenti agevolazioni: “bonus negozi e botteghe” di cui all’art. 65, D.L. n. 18 del 2020, c.d. “Decreto Cura Italia”;
- “bonus canoni di locazione” immobili a uso non abitativo e affitto d’azienda di cui all’art. 28, D.L. n. 34 del 2020;
- “bonus adeguamento ambienti di lavoro” di cui all’art. 120, D.L.

n. 34/2020;

- “bonus sanificazione e acquisto dispositivi di protezione” di cui all’art. 125, D.L. n. 34 del 2020.

Nello specifico è stato modificato il citato art. 121, D.L. n. 34/2020, limitando la cessione del credito derivante dell’esercizio delle opzioni in esame.

La nuova norma stabilisce che *“I soggetti che sostengono, negli anni 2020, 2021, 2022, 2023 e 2024 spese per gli interventi elencati al comma 2 possono optare, in luogo dell’utilizzo diretto della detrazione spettante, alternativamente:*

*a) per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dai fornitori che hanno effettuato gli interventi e da questi ultimi recuperato sotto forma di credito d’imposta, di importo pari alla detrazione spettante, **cedibile dai medesimi ad altri soggetti**, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari **senza facoltà di successiva cessione;***

*b) per la cessione di un credito d’imposta di pari ammontare ad **altri soggetti**, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari **senza facoltà di successiva cessione.***

Risulta dunque che nel caso in cui il soggetto al quale spetta la detrazione per gli interventi eseguiti sceglie di optare per lo “sconto in fattura”, il fornitore al quale è riconosciuto il credito, può utilizzare direttamente in compensazione nel mod. F24 tale credito ovvero procedere con la cessione dello stesso. Se il fornitore (che ha riconosciuto lo sconto in fattura) non utilizza il credito maturato ma lo cede, il cessionario del credito può soltanto utilizzare il credito ricevuto in compensazione mediante il mod. F24, senza possibilità di cederlo a sua volta.

Se invece il soggetto al quale spetta la detrazione opta per la “ces-

sione del credito”, il cessionario può soltanto utilizzare il credito in compensazione mediante il mod. F24 e non può procedere con la cessione del credito ricevuto.

Si prevede, peraltro, la nullità dei contratti di cessione stipulati in deroga alle disposizioni in oggetto.

Tali modifiche, stravolgendo l’impianto normativo sul quale si basava l’intero processo di monetizzazione dei crediti d’imposta, non consentono più la libera circolazione dei crediti fra i soggetti impegnati nella filiera cresciuta parallelamente all’evoluzione normativa dei bonus.

Si pensi all’istituto bancario che, una volta acquisiti i crediti dai primi cessionari, in caso di sconto in fattura, ovvero dal soggetto beneficiario, nell’ipotesi di cessione del credito, non potrebbe cedere nuovamente il credito ricevuto, o parte di esso, ma dovrà utilizzarlo in compensazione con la stessa ripartizione in quote annuali con la quale sarebbe stata utilizzata la detrazione. Con il conseguente rischio di risultare incipiente rispetto alle possibilità stesse di utilizzo.

Il comma 2 dell’art. 28 in esame prevede una disciplina di natura transitoria individuando come discriminante la data del 7 febbraio 2022 (35) ed in particolare i crediti che sono stati oggetto di opzione prima o dopo tale data.

Più precisamente è disposto che i crediti che sono stati oggetto di una delle opzioni in esame (sia dell’art. 121 che dell’art. 122, D.L. n. 34/2020) prima del 7 febbraio 2022 (ossia fino al 6 febbraio 2022), possono essere oggetto esclusivamente di una ulteriore cessione ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari. Per individuare i crediti ai quali è applicabile la disciplina transitoria prevista dal citato “*Decreto Sostegni-ter*”, va fatto riferimento alla data di invio della Comunicazione all’Agenzia delle Entrate.

(35) Successivamente prorogato al 16 febbraio 2022 con Comunicato stampa del 3 febbraio 2022.

In definitiva, la “fase 2”, quella del “contenimento” e della lotta alle frodi, con il “Decreto Sostegni-ter” ha trovato una nuova linfa.

La scelta, probabilmente eccessivamente poco meditata del *policy maker*, si è però scontrata con una reazione brusca e decisa da parte del ceto bancario e degli altri acquirenti “tradizionali” dei crediti i quali, già profondamente colpiti dai precedenti provvedimenti (e, in alcuni casi, penalizzati dalle misure di congelamento dei crediti), hanno improvvisamente e quasi completamente chiuso i canali di accesso all’acquisto dei crediti, vuoi per l’esigenza di rivedere i conti finanziari in funzione della propria “capienza fiscale”, vuoi per l’esigenza di tutelare le proprie posizioni di cessionari e/o di utilizzatori dei crediti in uno scenario di responsabilità quanto meno dubbio.

5. “Secondo Decreto Anti-Frodi” (D.L. 25 febbraio 2022, n. 13).

A seguito delle rilevanti difficoltà sorte con l’introduzione del blocco alle “cessioni a catena” dei crediti introdotto ad opera del “Decreto Sostegni-ter”, il Legislatore è nuovamente intervenuto modificando la normativa di riferimento con il “Secondo Decreto Anti Frodi” (D.L. 25 febbraio 2022, n. 13).

Il decreto reintroduce, a determinate condizioni, la possibilità di effettuare cessioni multiple dei crediti derivanti da bonus edilizi. Parallelamente, la nuova disciplina prevede un inasprimento delle sanzioni in capo ai tecnici che rilasciano asseverazioni e attestazioni infedeli e dispone nuovi obblighi al fine del riconoscimento dei benefici fiscali. L’art. 1, comma 1, D.L. n. 13 del 2022, dispone innanzitutto l’abrogazione dell’art. 28, comma 1 del citato D.L. n. 4 del 2022, e modifica direttamente l’art. 121, D.L. n. 34 del 2020.

Ora con l’art. 1, D.L. n. 13 del 2022, il comma 1 sopra riportato viene riscritto e di fatto implementato sia alla lett. a) che alla lett. b) (e, dunque, sia per lo sconto in fattura che per la cessione del

credito) prevedendo **“la possibilità di due ulteriori cessioni solo se effettuate 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, 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 imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia ai sensi del D.Lgs. 7 settembre 2005, n. 209, ferma restando l’applicazione dell’articolo 122-bis, comma 4, del presente decreto per ogni cessione intercorrente tra i predetti soggetti, anche successiva alla prima”**.

Quanto sopra comporta pertanto che se il soggetto che ha sostenuto la spesa agevolata (titolare della relativa detrazione) opta per lo sconto in fattura, in capo al fornitore scaturisce un credito che lo stesso può cedere ad un soggetto qualsiasi. Ugualmente, se il soggetto che ha sostenuto la spesa agevolata opta per la cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante, tale cessione può essere effettuata a favore di un soggetto qualsiasi.

In entrambi i casi, il cessionario, oltre a poter utilizzare il credito ricevuto in compensazione nel mod. F24:

- può cedere il credito ricevuto soltanto ad uno dei soggetti sopra richiamati: banca o intermediario finanziario iscritto all’Albo / società appartenente ad un gruppo bancario iscritto all’Albo / impresa di assicurazione autorizzata ad operare in Italia.

Tale credito può successivamente essere oggetto di un’ulteriore cessione, sempre e solo a favore di uno di tali soggetti. In altre parole, il credito può “circolare” solamente all’interno del circuito bancario / assicurativo “controllato” e soggetto agli obblighi antiriciclaggio;

- non può cedere il credito ricevuto ad un soggetto diverso da quelli di cui al punto precedente.

Sono state quindi accolte, almeno parzialmente, le richieste delle

imprese e professionisti coinvolti nell'ambito dei bonus edilizi e nel mercato delle cessioni dei crediti (imprese edili, progettisti, tecnici, commercialisti, operatori finanziari e così via) che lamentavano come le drastiche misure del Decreto Sostegni-ter avessero già portato al blocco della maggior parte dei cantieri, con effetti assolutamente negativi sull'economia e l'occupazione.

L'art. 1, comma 1 del Decreto in esame introduce inoltre il nuovo comma 1-*quater* all'art. 121, D.L. n. 34 del 2020 ai sensi del quale: ***“i crediti derivanti dall'esercizio delle opzioni di cui al comma 1, lettere a) e b), 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 di cui al comma 7. A tal fine, al credito è attribuito un codice identificativo univoco, da indicare nelle comunicazioni delle eventuali successive cessioni, secondo le modalità previste dal provvedimento di cui al periodo precedente. Le disposizioni di cui al presente comma si applicano alle comunicazioni della prima cessione o dello sconto in fattura inviate all'Agenzia delle entrate a partire dal 1° maggio 2022”***.

E così, al fine di consentire il monitoraggio della circolazione dei crediti oggetto di cessione, ai sensi del nuovo comma 1-*quater*, è disposto che a seguito dell'invio della prima Comunicazione di opzione all'Agenzia delle Entrate (36):

- al credito è attribuito un codice identificativo univoco;
- il credito così individuato, se oggetto di cessione, può essere ceduto

(36) Tale previsione decorre dall'1.5.2022.

Considerato che l'applicazione di tale disposizione comporta l'effettuazione di controlli differenti rispetto al passato per la verifica del corretto utilizzo dei crediti, nonché la differenziazione tra opzione per lo sconto in fattura ed opzione per la cessione del credito, l'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione 14.3.2022, n. 12/E, ha istituito nuovi codici tributo da esporre nel mod. F24 per utilizzare in compensazione i già menzionati crediti.

soltanto per l'intero importo (non è possibile cederlo solo per una parte ovvero per quote a soggetti diversi).

L'art. 2 del Decreto in esame prevede un inasprimento delle sanzioni applicabili alle violazioni realizzate nell'ambito delle operazioni in esame ed in particolare:

a) modifica gli artt. 316-*bis*, 316-*ter* e 640-*bis*, CP dedicati rispettivamente alla malversazione a danno dello Stato, all'indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato e alla truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche, al fine di renderli potenzialmente applicabili anche alle frodi realizzate nel contesto in esame;

b) introduce all'art. 119, D.L. n. 34 del 2020 il nuovo comma 13-*bis* ai sensi del quale: *“il tecnico abilitato che, nelle asseverazioni di cui al comma 13 e all'art. 121, comma 1-*ter*, lett. b), espone informazioni false o omette di riferire informazioni rilevanti sui requisiti tecnici del progetto di intervento o sulla effettiva realizzazione dello stesso ovvero attesta falsamente la congruità delle spese, è punito con la reclusione da due a cinque anni e con la multa da 50.000 a 100.000 euro. Se il fatto è commesso al fine di conseguire un ingiusto profitto per sé o per altri la pena è aumentata”*.

Merita evidenziare che, considerato il richiamo agli artt. 119, comma 13 e 121, comma 1-*ter*, lett. b), D.L. n. 34 del 2020, le nuove e più pesanti sanzioni (da € 50.000 a € 100.000 e reclusione da 2 a 5 anni) sono previste con riferimento alle false/infedeli asseverazioni e attestazioni rilasciate per fruire della detrazione del 110% ed esercitare l'opzione per lo sconto in fattura/cessione del credito in tutti i casi previsti dal comma 2 del citato art. 121 e pertanto sia per gli interventi

Viene precisato che i nuovi codici tributo sono utilizzabili per i crediti derivanti dalle opzioni comunicate all'Agenzia a decorrere dal 17.2.2022 e che i precedenti codici tributo, istituiti con la Risoluzione 28.12.2020, n. 83/E, restano utilizzabili per i crediti oggetto delle opzioni comunicate all'Agenzia fino al 16.2.2022.

con detrazione del 110% che per quelli con detrazione nella misura ordinaria.

Con il comma 2, lett. b) dell'art. 2 del Decreto in esame il Legislatore modifica anche il comma 14 dell'art. 119, D.L. n. 34 del 2020 relativo alla polizza di assicurazione che sono tenuti a stipulare i soggetti che rilasciano le attestazioni e asseverazioni necessarie per poter beneficiare delle detrazioni edilizie / di risparmio energetico (e pertanto, successivamente, dei crediti in esame). In particolare, il citato comma 14 è così modificato (37): *“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”*.

Con l'art. 3, D.L. n. 13 del 2022 si specifica che, nel caso in cui i crediti di cui agli artt. 121 e 122, D.L. n. 34 del 2020 siano oggetto di sequestro giudiziario, una volta cessati gli effetti dello stesso, i crediti dissequestrati possono essere utilizzati entro i termini ordinariamente previsti dai predetti artt. 121 e 122 aumentati del periodo corrispondente alla durata del sequestro, fermo restando il limite annuale di utilizzo degli stessi. Per la medesima durata restano esercitabili da parte dell'Agenzia delle Entrate gli ordinari poteri di controllo nei confronti dei soggetti che hanno esercitato l'opzione per lo sconto in fattura / cessione del credito di cui agli artt. 121 e 122, D.L. n. 34/2020.

(37) Il testo precedente prevedeva che *“I soggetti di cui al primo periodo [che rilasciano attestazioni e asseverazioni] stipulano una polizza di assicurazione della responsabilità civile, 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, al fine di garantire ai propri clienti e al bilancio dello Stato il risarcimento dei danni eventualmente provocati dall'attività prestata”*.

Al fine di assicurare una formazione adeguata in materia di salute e sicurezza, nonché incrementare i livelli di sicurezza nei luoghi di lavoro, tenuto conto degli istituti definiti in sede di contrattazione collettiva, l'art. 4 del D.L. n. 13/2022 ha, in tal senso, introdotto una nuova norma, ovvero, il comma 43-*bis* all'art. 1 della L. n. 234/2021, con il quale subordina il riconoscimento dei bonus edilizi al rispetto nonché all'applicazione dei Contratti Collettivi Nazionali di Lavoro del settore edile. Nello specifico, l'articolo dispone che i benefici fiscali previsti dai diversi bonus edilizi (38), relativamente ai lavori edili di cui all'allegato X del D.Lgs. n. 81 del 2008 (39), di importo superiore a 70.000 €, 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 D.Lgs. n. 81 del 2015.

(38) Quali:

- *Superbonus 110%* (Art. 119 - D.L. n. 34/2020)
- *Eliminazione delle barriere architettoniche* (Art. 119-*ter* - D.L. n. 34/2020)
- *Adeguamento degli ambienti dei luoghi di lavoro* (Art. 120 - D.L. n. 34/2020)
- *Bonus edilizi per i quali è possibile esercitare l'opzione dello sconto in fattura o cessione del credito d'imposta, ovvero, Ecobonus e sismabonus ordinari, impianti fotovoltaici e infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici* (Art. 121 - D.L. n. 34/2020)
- *Bonus Mobili* (Art. 16 - comma 2 - D.L. n. 63/2013)
- *Bonus Verde* (Art. 1 - comma 12 - L. n. 205/2017)
- *Bonus Facciate* (Art. 1 - comma 219 - L. n. 160/2019).

(39) L'Allegato X, del D.Lgs. n. 81/2008, in materia di tutela della salute e della sicurezza dei luoghi di lavoro, contiene l'Elenco dei lavori edili o di ingegneria civile (di cui all'art. 89, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 81/2008), tra i quali vi sono lavori di costruzione, manutenzione, riparazione, demolizione, conservazione, risanamento, ristrutturazione o equipaggiamento, la trasformazione / rinnovamento / smantellamento di opere fisse, permanenti o temporanee, in muratura / cemento armato / metallo / legno / altri materiali, comprese le parti strutturali delle linee

Inoltre, si specifica che il contratto collettivo applicato, indicato nell'atto di affidamento dei lavori, deve essere riportato nelle fatture emesse in relazione all'esecuzione dei lavori.

Il già menzionato articolo 4 introduce l'obbligo per i soggetti abilitati al rilascio del visto di conformità di verificare che il contratto collettivo applicato sia indicato nell'atto di affidamento dei lavori e riportato nelle fatture emesse in relazione all'esecuzione dei lavori”.

La norma continua con la previsione delle modalità di attuazione dell'attività di verifica dell'accertamento dei nuovi adempimenti, stabilendo 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*”.

I predetti ulteriori obblighi entrano in vigore decorsi 90 giorni dalla data di entrata in vigore del D.L. n. 13 del 2022 e pertanto a decorrere dal 27 maggio 2022 e trovano applicazione con riferimento ai lavori avviati successivamente a tale data.

6. Conversione in legge del “Decreto Sostegni-ter” (L. 28 marzo 2022, n. 25).

L'art. 28 del “Decreto Sostegni-ter”, come modificato in sede di conversione, riproduce le modifiche già apportate per effetto dell'entrata in vigore del “Secondo Decreto Anti Frodi” (D.L. 25 febbraio 2022, n. 13).

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 / sistemazione forestale / sterro, lavori di costruzione edile o di ingegneria civile, gli scavi, il montaggio e lo smontaggio di elementi prefabbricati utilizzati per la realizzazione di lavori edili o di ingegneria civile.

Viene, dunque, innanzitutto abrogato il comma 1 dell'art. 28 del “Decreto Sostegni-ter” (40), il quale limitava la circolazione dei crediti ad una sola cessione.

Parallelamente (41), come evidenziato dal Dossier del Servizio Studi

(40) Come precedentemente visto, l'art. 28 nel testo originariamente previsto dal decreto aveva modificato gli articoli 121 e 122 del D.L. n. 34 del 2020 (“Decreto Rilancio”) che disciplinano l'opzione per la cessione o per lo sconto in luogo delle detrazioni fiscali in materia edilizia ed energetica, e la cessione dei crediti d'imposta riconosciuti da provvedimenti emanati per fronteggiare l'emergenza da COVID-19.

In particolare, con riferimento all'opzione per la cessione o per lo sconto in luogo delle detrazioni fiscali in materia edilizia ed energetica (art. 121 del Decreto Rilancio) il comma 1 dell'articolo 28 aveva stabilito che: nel caso di contributo sotto forma di sconto sul corrispettivo anticipato dai fornitori che hanno effettuato gli interventi, i fornitori possono recuperarlo sotto forma di credito d'imposta, cedibile dai medesimi, senza facoltà di successiva cessione ad altri soggetti (lettera a) del comma 1 dell'articolo in esame); nel caso di cessione del credito d'imposta di pari ammontare, con facoltà di successiva ulteriore cessione ad altri soggetti senza facoltà di successiva cessione (lettera b) del comma 1).

(41) Si evidenzia per completezza che modifiche analoghe sono state disposte per gli ulteriori seguenti crediti d'imposta:

- credito d'imposta per botteghe e negozi di cui all'articolo 65 del D.L. 17 marzo 2020, n. 18;
- 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 sanificazione degli ambienti di lavoro e l'acquisto di dispositivi di protezione.

In particolare, con le modifiche in commento, che riproducono ora il disposto del D.L. n. 13 del 2022 nel Decreto “Sostegni-ter” (come convertito in legge), anche per i crediti d'imposta istituiti per far fronte alle conseguenze economiche dell'emergenza sanitaria da COVID-19, si consentono due ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di banche e intermediari finanziari iscritti all'albo, alle società vigilate appartenenti a un gruppo bancario ovvero alle imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia, ferma restando la più volte richiamata disciplina antiriciclaggio, che è applicabile per ogni cessione anche successiva alla prima. Sono dunque possibili tre cessioni in totale.

del Senato (42), si prevede ora che, nel caso di contributo sotto forma di sconto sul corrispettivo anticipato dai fornitori che hanno effettuato gli interventi (in luogo di consentire il recupero sotto forma di credito d'imposta cedibile una sola volta), vengono permesse due ulteriori cessioni (in totale, dunque, tre cessioni). Ciò a condizione però che le ultime due vengano effettuate a favore di banche e intermediari finanziari vigilati e iscritti all'apposito albo (previsto dall'articolo 106 del TUB), di società appartenenti a un gruppo bancario (anch'esso iscritto all'albo di cui all'articolo 64 del TUB) ovvero di imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia (ai sensi del D.Lgs. n. 209 del CAP). Rimane ferma l'applicazione delle norme in materia di antiriciclaggio (previste dall'articolo 122-*bis*, comma 4, del "Decreto Rilancio") per ogni cessione intercorrente tra i predetti soggetti, anche successiva alla prima.

Con norma di analogo tenore, valevole nel caso di trasformazione delle detrazioni in un credito d'imposta cedibile, di ammontare pari alla detrazione, le modifiche in commento rendono possibile, dopo la prima cessione, due ulteriori cessioni, ma solo se effettuate a favore di banche e intermediari finanziari iscritti all'albo, di società appartenenti a un gruppo bancario o di imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia. Anche in tal caso, dunque, sono possibili in tutto tre cessioni. Anche per tale ipotesi resta ferma l'applicazione delle norme antiriciclaggio richiamate dall'articolo 122-*bis*, comma 4 per ogni cessione, anche successiva alla prima.

Ulteriormente, è disposta una modifica al comma 1-*quater* all'art. 121 del "decreto Rilancio" (già novellato in tal senso dal D.L. n. 13 del 2022), al fine di chiarire che i crediti derivanti dall'esercizio delle opzioni (i.e. sconto in fattura o cessione del credito) in materia edilizia non possono formare oggetto di cessioni parziali successivamente

(42) Dossier Servizio Studi del Senato e della Camera dei Deputati del 16 marzo 2022.

alla prima comunicazione dell'opzione all'Agenzia delle Entrate, effettuata con le modalità previste dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (43).

A tal fine, al credito è attribuito un “codice identificativo univoco”, da indicare nelle comunicazioni delle eventuali successive cessioni, secondo le modalità previste dal provvedimento citato.

Le nuove norme sul divieto di cessione parziale e sul codice identificativo si applicano alle comunicazioni della prima cessione o dello sconto in fattura inviate all'Agenzia delle Entrate a partire dal 1° maggio 2022.

Il “Decreto Sostegni-ter”, convertito in legge, si occupa anche della sorte dei crediti che alla data del 7 febbraio 2022 erano stati precedentemente oggetto di cessione o sconto in fattura.

Con riferimento a tali crediti, si consente esclusivamente una ulteriore cessione ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, nei termini ivi previsti.

Si conferma, ancora, che sono nulli i contratti di cessione conclusi in violazione delle disposizioni analizzate (artt. 121 e 122 del “decreto Rilancio”, come ora modificati).

Si confermano, altresì, sia il potenziamento delle misure sanzionatorie per contrastare le frodi che i nuovi obblighi assicurativi a carico dei tecnici (44).

La conversione in legge del “Decreto Sostegni-ter” è, ancora, l'occasione per definitivamente disciplinare la sorte dei crediti d'imposta oggetto di sequestro penale.

(43) Trattasi del Provvedimento del 3 febbraio 2022.

(44) Nel dettaglio, l'art. 28-*bis*, comma 1, del “Decreto Sostegni-ter” riproduce il contenuto dell'art. 2, comma 1, del D.L. n. 13 del 2022 intervenendo sulla disciplina dei delitti di malversazione a danno dello Stato (art. 316-*bis* c.p.), indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato (art. 316-*ter* c.p.) e truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche (art. 640-*bis* c.p.), per estenderne il campo d'applicazione ad ulteriori erogazioni pubbliche, comunque denominate.

Nel dettaglio, l'articolo 28-ter, che riproduce il testo dell'art. 3 del D.L. n. 13 del 2022, precisa i termini per l'utilizzo da parte dei beneficiari dei crediti d'imposta relativi alla cessione o allo sconto di alcune detrazioni fiscali oggetto di sequestro disposto dall'Autorità giudiziaria. In particolare, la norma stabilisce che per i crediti d'imposta che non possono essere utilizzati in quanto oggetto di sequestro disposto dall'Autorità giudiziaria, il termine per l'utilizzo delle quote residue al momento del sequestro è aumentato di un periodo pari alla durata del sequestro stesso.

Da ultimo, con l'articolo 28-quater del "Decreto Sostegni-ter" come convertito in legge, è fissato e confermato il principio secondo cui alcuni benefici fiscali sono riconosciuti esclusivamente se nell'atto di affidamento dei lavori è indicato che questi ultimi sono eseguiti da datori di lavoro che applicano i contratti collettivi di lavoro del settore edile, nazionale e territoriali, stipulati dalle associazioni datoriali e sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale. In particolare, l'ambito applicativo concerne i lavori edili, di importo superiore a 70.000 euro e che rientrino nell'allegato X del D.Lgs. n. 81 del 2008, avviati successivamente al 27 maggio 2022 e ricadenti nell'ambito applicativo dei bonus edilizi.

La disposizione prevede, inoltre, in caso di condanna per i delitti di truffa a danno dello Stato (art. 640, secondo comma, n. 1) e truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche (art. 640-bis, c.p.) la confisca allargata dei beni di cui il condannato non possa giustificare la provenienza (art. 240-bis c.p.).

Il comma 2, dell'articolo 28-bis, introduce nuove sanzioni per i tecnici abilitati alle asseverazioni previste dalla disciplina del Superbonus nonché per le asseverazioni della congruità dei prezzi nelle ipotesi di cessione del credito o sconto in fattura per alcuni bonus edilizi, in caso di informazioni o attestazioni false nonché di omissione di informazioni rilevanti.

La norma prevede, infine, un nuovo massimale per le polizze assicurative che i citati tecnici sono tenuti a sottoscrivere, per ogni intervento, nella loro attività di attestazione o asseverazione.

Per completezza, si ricorda, infine, anche che è stabilita la proroga dal 7 aprile al 29 aprile 2022 del termine per l’invio delle comunicazioni per lo sconto in fattura o la cessione del credito in relazione alle spese sostenute nel 2021 e alle rate residue del 2020.

7. *Alcune considerazioni.*

Si è visto che dopo circa un anno e mezzo di operatività, le disposizioni relative ai bonus fiscali introdotte dal “Decreto rilancio” (soprattutto gli articoli 119 e 121) sono state oggetto di numerose modifiche ed integrazioni nonché di altrettante attuazioni ed interpretazioni (non sempre perfettamente concordanti) da parte dell’Agenzia delle Entrate, del Ministero delle Finanze e di altre Autorità competenti.

Dopo una “prima fase” particolarmente “de-regolamentata” (soprattutto con riferimento ai “bonus minori”), il legislatore è stato costretto ad intervenire con comprensibile forza e rapidità per contrastare le crescenti frodi, ma spesso in modo poco meditato e talvolta confuso. Ciò ha determinato, nella “seconda fase” dell’evoluzione della normativa sui bonus edilizi, una serie di nuovi adempimenti e oneri a carico dei contribuenti che, di fatto, hanno bloccato per mesi l’intero settore. Settore che nella “terza” (e, si spera, ultima) fase di “*stabilizzazione*”, sembra finalmente avviarsi verso una “*nuova normalità*” che sarà, comunque, caratterizzata da numerosi ed incisivi presidi a disposizione delle Autorità per il contrasto alle frodi del settore.

Affinché la normativa funzioni ora e nel medio periodo (e, in ogni caso, sino al 2025), occorrono, però, almeno due elementi fondamentali: da un lato, che essa non sia modificata in senso penalizzante per il contribuente (meglio ancora, non sia proprio più modificata, se non per allargare ulteriormente le maglie delle cessioni, seppur nei canali “protetti”) e, dall’altro, che si assicurino condizioni di certezza a tutti gli operatori, ivi compresi quelli che operano come acquirenti

dei crediti.

Sotto quest'ultimo profilo, non va dimenticato, infatti, che la grande innovazione introdotta dai bonus edilizi non è solo la (senza dubbio) rilevanza delle aliquote e dell'ampiezza dei lavori interessati ma, soprattutto, la possibilità per i contribuenti di fruire dello sconto in fattura e della cessione del credito, così monetizzando immediatamente la detrazione fiscale. Laddove i canali di "sbocco" delle cessioni siano bloccati o congelati (come è, spesso, nello scenario attuale) è chiaro che tutta la normativa è fortemente depotenziata e destinata, a lungo, all'insuccesso, con danni enormi per le imprese, professionisti ed operatori che vi hanno (ormai da tempo) investito.