



Carlo Cecchi

Dottore Commercialista
Revisore Contabile

Filippo Rosi

Dottore Commercialista
Revisore Contabile

Elena Mannelli

Dottore Commercialista
Revisore Contabile

Prato, 24 aprile 2023

Ai Signori Clienti

Loro Sedi

=====

Circolare n. 13/2023

Oggetto: detrazioni d'imposta per interventi edilizi - D.L. 11/2023 (cosiddetto "Blocca opzioni") - novità apportate in sede di conversione nella L. 38/2023

Con il D.L. 11/2023, pubblicato sulla *G.U.* n. 40 del 16.2.2023, è stata, tra l'altro, esclusa la possibilità di esercitare le opzioni di cessione del credito o di cosiddetto "sconto sul corrispettivo", ex art. 121 del D.L. 34/2020, dal 17.2.2023 (data di entrata in vigore del decreto).

Numerose novità sono state introdotte in sede di conversione in legge del D.L. 11/2023, intervenuta con la L. 38/2023, pubblicata sulla *G.U.* n. 85 del 11.4.2023.

Il D.L. 11/2023 è entrato in vigore il 17.2.2023, mentre la legge di conversione, L. 38/2023, è entrata in vigore il 12.4.2023.

Proroga superbonus 110% per edifici unifamiliari e plurifamiliari autonomi

L'art. 1 del D.L. 11/2023, inserito in sede di conversione in legge, estende al 30.9.2023 (in luogo del 31.3.2023) il termine entro cui le persone fisiche, per poter beneficiare del superbonus *ex art.* 119 del DL 34/2020 con aliquota del 110%, possono sostenere spese per gli interventi su:

- edifici unifamiliari;
- unità immobiliari, situate all'interno di edifici plurifamiliari, funzionalmente indipendenti e con almeno un accesso autonomo.

Resta necessario, a tal fine, che alla data del 30.9.2022 risultino effettuati lavori per almeno il 30% dell'intervento complessivo (nel cui computo possono essere compresi anche i lavori non agevolati con il superbonus).

Remissione *in bonis* per l'opzione di cessione del credito

L'art. 2-*quinquies* del D.L. 11/2023, inserito in sede di conversione in legge, riconosce la facoltà per il beneficiario della detrazione di trasmettere la comunicazione di opzione per la cessione del credito *ex art.* 121 del D.L. 34/2020, riferita alle spese sostenute nel 2022, nonché per le rate residue non fruite delle detrazioni relative alle spese sostenute nel 2020 e nel 2021, oltre il termine del 31.3.2023 (art. 3, comma 3-*octies*, del D.L. 198/2022), avvalendosi dell'istituto della remissione *in bonis* di cui all'art. 2, comma 1, del D.L. 16/2012, anche qualora il contratto di cessione non sia stato concluso alla data del 31.3.2023. Questo purché la cessione sia esercitata a favore di uno dei soggetti "vigilati", ovvero:

- banche e intermediari finanziari iscritti all'albo di cui all'art. 106 del D.Lgs. 385/93;
- società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'albo di cui all'art. 64 del D.Lgs. 385/93;
- imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia ai sensi del D.Lgs. 209/2005.

Al contrario, in caso di cessione nei confronti di un cessionario diverso da uno dei "soggetti vigilati", la comunicazione di opzione per la cessione del credito *ex art. 121 del D.L. 34/2020* può essere trasmessa dopo il 31.3.2023, avvalendosi dell'istituto della remissione *in bonis*, solo se il relativo contratto di cessione è stato concluso prima di tale data.

La remissione *in bonis*, di cui all'art. 2, comma 1, del D.L. 16/2012, è una forma di ravvedimento che consente di evitare la decadenza da benefici di natura fiscale (o da regimi opzionali) che siano subordinati all'obbligo di preventiva comunicazione o di altro adempimento di carattere formale, nel caso in cui tale adempimento formale o comunicazione vengano eseguiti oltre il termine ordinariamente previsto.

Con la circolare n. 33 del 6.10.2022, par. 5.4, l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto la facoltà di avvalersi della remissione *in bonis* anche per la trasmissione delle comunicazioni di opzione di cui all'art. 121 del D.L. 34/2020, qualora al contempo:

- il contribuente presenti tutti i requisiti sostanziali per beneficiare della detrazione fiscale per cui intende esercitare l'opzione *ex art. 121 del D.L. 34/2020*;
- il cedente e il cessionario abbiano tenuto un comportamento coerente con l'esercizio dell'opzione (ciò, in particolare, se l'esercizio dell'opzione risulta da un accordo o da una fattura precedenti al termine di invio della comunicazione);
- non siano già state attuate attività di controllo con riferimento alla spettanza del beneficio fiscale;
- sia versata contestualmente la misura minima della sanzione di cui all'art. 11 del D.Lgs. 471/97 (pari a 250,00 euro) tramite il modello F24 "Elementi identificativi" (ELIDE), riportando il codice tributo "8114" ed osservando le indicazioni di compilazione recate dalla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 58 del 11.10.2022.

In presenza di tutti questi requisiti, è consentito l'invio della comunicazione d'opzione entro il termine di presentazione della prima dichiarazione dei redditi utile successiva al termine "ordinario" di trasmissione

della comunicazione d'opzione (quindi, con riferimento alle spese sostenute nel 2022, entro il 30.11.2023 per i soggetti "solari").

Esclusioni dal blocco delle opzioni di cessione del credito o sconto sul corrispettivo

L'art. 2, comma 1, del D.L. 11/2023 ha escluso, dal 17.2.2023, la facoltà di optare per la cessione del credito o lo sconto sul corrispettivo *ex art. 121 del DL 34/2020*.

In sede di conversione in legge del DL 11/2023, sono stati ampliati i casi per i quali tale blocco non si applica. In particolare, è possibile, anche dopo il 17.2.2023, esercitare le predette opzioni, in relazione agli interventi:

- di eliminazione delle barriere architettoniche di cui all'art. 119-*ter* del D.L. 34/2020 (*bonus* barriere 75% IRES/IRPEF), *ex art. 2, comma 1-bis*, del D.L. 11/2023;
- relativi agli immobili danneggiati da eventi sismici di cui all'art. 119, comma 8-*ter* primo periodo, del D.L. 34/2020 (eventi sismici verificatisi dall'1.4.2009 dove sia stato dichiarato lo stato di emergenza) o dagli eventi meteorologici verificatisi a partire dal 15.9.2022 per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza, situati nei territori della Regione Marche (art. 2, comma 3-*quater*, del D.L. 11/2023);
- effettuati da soggetti di cui alle lett. c), d) e d-*bis*) dell'art. 119, comma 9, del D.L. 34/2020, ossia da IACP, cooperative di abitazione a proprietà indivisa, ONLUS, Odv e APS, che risultano costituiti al 17.2.2023 (art. 2, comma 3-*bis* e 3-*ter*, del D.L. 11/2023).

Con riferimento ai soggetti di cui all'art. 119, comma 9 lett. d-*bis*), del D.L. 34/2020 (ONLUS, Odv e APS), l'art. 2, comma 3-*bis*, del D.L. 11/2023 precisa che, ai fini dell'esclusione dal blocco delle cessioni, oltre a dover risultare costituiti al 17.2.2023, occorre che i requisiti per l'applicazione del comma 10-*bis* del medesimo art. 119 al contempo:

- sussistano fin dalla data di avvio dei lavori o, se precedente, di sostenimento delle spese;
- permangano fino alla fine dell'ultimo periodo d'imposta di fruizione delle quote annuali costanti di detrazione (salvo, in caso di detenzione a titolo di comodato d'uso dell'immobile oggetto degli interventi, la registrazione del contratto di comodato, che deve avvenire in data certa anteriore all'entrata in vigore del medesimo comma 10-*bis*, ossia *ante* 1.6.2021).

Si ricorda che il comma 10-*bis* dell'art. 119 del D.L. 34/2020 richiede che al contempo:

- ONLUS, Odv e APS svolgano attività di prestazione di servizi socio-sanitari e assistenziali;
- tali enti siano in possesso di immobili rientranti nelle categorie catastali B/1, B/2 e D/4, a titolo di proprietà, nuda proprietà, usufrutto o comodato d'uso gratuito (in caso di comodato gratuito, il contratto va regolarmente registrato in data certa anteriore all'entrata in vigore della disposizione);
- i membri di detti enti non percepiscano alcun compenso o indennità di carica.

Come specificato dall'art. 2, comma 3-*ter*, del D.L. 11/2023 convertito, tale ultimo requisito deve considerarsi soddisfatto, ai fini dell'applicazione del precedente comma 3-*bis*, qualora, indipendentemente da quanto previsto nello statuto, sia dimostrato, con qualsiasi mezzo di prova oppure con dichiarazioni di cui agli artt. 46 e 47 del DPR 445/2000, che:

- i predetti membri del consiglio di amministrazione non hanno percepito compensi o indennità di carica;
- ovvero vi hanno rinunciato o li hanno restituiti.

Soppressione delle opzioni e clausole di salvaguardia

Oltre alle fattispecie di cui sopra, sono previste ulteriori circostanze (individuatae dai commi 2 e 3 dell'art. 2 del D.L. 11/2023, oggetto di modifica in sede di conversione in legge) per le quali non opera la soppressione delle

opzioni di cessione del credito o sconto sul corrispettivo *ex art. 2, comma 1, del D.L. 11/2023.*

Interventi per i quali spetta il superbonus

Riguardo agli interventi che danno diritto al superbonus (del 110%, 90%, 70% o 65%) è possibile optare per la cessione della detrazione o per lo sconto sul corrispettivo in relazione alle spese sostenute entro il 31.12.2025 se, in data anteriore al 17.2.2023 (quindi fino al 16.2.2023 compreso):

- per interventi diversi da quelli effettuati dai condomini, risulti presentata la CILA di cui all'art. 119, comma 13-*ter*, del D.L. 34/2020;
- per interventi effettuati dai condomini, risulti adottata la delibera assembleare di approvazione dei lavori e risulti presentata la CILA di cui all'art. 119, comma 13-*ter*, del D.L. 34/2020;
- per interventi comportanti la demolizione e ricostruzione degli edifici, risulti presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo; in sede di conversione del D.L. 11/2023 è stato aggiunto a tal proposito che, con esclusivo riferimento alle aree classificate come zone sismiche di categoria 1, 2 e 3, tale disposizione si applica anche alle spese per gli interventi già rientranti nell'ambito di applicazione degli artt. 119 e 121, comma 2, del D.L. 34/2020, compresi in piani di recupero del patrimonio edilizio esistente o di riqualificazione urbana comunque denominati; tali piani di recupero e di riqualificazione urbana, tuttavia, devono presentare contenuti progettuali di dettaglio che al contempo: siano attuabili a mezzo di titoli semplificati; alla data del 17.2.2023 risultino approvati dalle amministrazioni comunali a termine di legge; concorrano al risparmio del consumo energetico e all'adeguamento sismico dei fabbricati previsti.

Interventi per i quali spettano detrazioni diverse dal superbonus

Con riferimento agli interventi che danno diritto ad agevolazioni diverse dal superbonus, l'art. 2, comma 3, del D.L. 11/2023 (oggetto di modifiche in sede di conversione in legge) prevede la possibilità di optare per la

cessione del credito o lo sconto sul corrispettivo anche a seguito dell'entrata in vigore del precedente comma 1 dell'art. 2 del D.L. 11/2023, se, in data anteriore al 17.2.2023 (quindi fino al 16.2.2023 compreso):

- risulti presentata la richiesta del titolo abilitativo, ove necessario;
- per gli interventi per i quali non è prevista la presentazione di un titolo abilitativo (interventi “in edilizia libera”), siano già iniziati i lavori oppure, nel caso in cui i lavori non siano ancora iniziati, sia già stato stipulato un accordo vincolante tra le parti per la fornitura dei beni e dei servizi oggetto dei lavori; se alla data del 17.2.2023 non erano ancora stati versati acconti, la data di inizio lavori o la stipulazione di detto accordo va attestata sia dal cedente o committente sia dal cessionario o prestatore con una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, *ex art. 47 del DPR 445/2000*;
- risulti presentata la richiesta di titolo abilitativo per l'esecuzione dei lavori edilizi, con riguardo alle detrazioni: IRPEF 50%, di cui all'art. 16-*bis*, comma 3, del TUIR (cosiddetto “bonus casa acquisti 50%”); IRPEF/IRES 75% o 85%, di cui all'art. 16, comma 1-*septies*, del D.L. 63/2013 (cosiddetto “sismabonus acquisti”); IRPEF del 50%, di cui all'art. 16-*bis*, comma 1 lett. d), del TUIR, per l'acquisto di box o posti auto pertinenziali.

Utilizzo del superbonus in 10 rate annuali

L'art. 2, comma 3-*sexies*, del D.L. 11/2023 convertito ha inserito il comma 8-*quinquies* all'art. 119 del D.L. 34/2020, che consente al beneficiario, con riferimento alle spese sostenute nel 2022 per le quali spetta il superbonus, di optare per la fruizione della detrazione nella dichiarazione dei redditi in 10 quote annuali costanti (invece che in 4).

Tale opzione (irrevocabile, una volta esercitata) è subordinata al fatto che il contribuente:

- “sospenda” la fruizione della detrazione nella dichiarazione dei redditi presentata per l'anno d'imposta 2022;

- rinvii la fruizione della prima quota di detrazione (pari ad un decimo) nella dichiarazione dei redditi presentata per l'anno d'imposta 2023 (da presentare nel 2024).

Utilizzo del credito in 10 rate per superbonus, bonus barriere e sismabonus

L'art. 2, comma 3-*quinquies*, del D.L. 11/2023 convertito ha ampliato la possibilità, prevista dall'art. 9, comma 4, del D.L. 176/2022, di utilizzare in 10 rate annuali di pari importo (anziché in 4 o 5 rate) i crediti d'imposta, relativi ad interventi agevolati con superbonus *ex art.* 119 del D.L. 34/2020, non ancora utilizzati e derivanti dalle comunicazioni *ex art.* 121 del D.L. 34/2020 inviate entro il 31.10.2022. Tale facoltà viene estesa:

- oltre agli interventi superbonus *ex art.* 119 del D.L. 34/2020, anche al "bonus barriere 75%", *ex art.* 119-*ter* del D.L. 34/2020, ed al sismabonus, di cui ai commi 1-*bis* - 1-*septies* dell'art. 16 del D.L. 63/2013;
- ai crediti d'imposta derivanti dalle comunicazioni inviate entro il 31.3.2023 e non ancora utilizzati.

Con il provvedimento dell' Agenzia delle Entrate n. 132123 del 18.4.2023 sono state fornite le disposizioni attuative per la fruizione in 10 rate annuali dei crediti residui derivanti dalla cessione o dallo sconto in fattura.

Ambito applicativo

Il provvedimento dell' Agenzia delle Entrate n. 132123 del 18.4.2023 (punto 2.1) precisa che può essere ripartita in 10 rate annuali di pari importo la quota residua di ciascuna rata annuale dei crediti d'imposta di cui sopra, anche acquisita a seguito di cessioni del credito successive alla prima opzione, purché:

- non utilizzata in compensazione *ex art.* 17 del D.Lgs. 241/97;
- derivante da comunicazioni inviate entro il 31.3.2023.

Tale ripartizione può essere effettuata per la quota residua delle rate dei crediti riferite a:

- anni 2022 e seguenti, per i crediti derivanti dalle comunicazioni di opzione *ex art. 121 del D.L. 34/2020* inviate fino al 31.10.2022, in relazione agli interventi agevolati con *superbonus*;
- anni 2023 e seguenti, per le comunicazioni di opzione inviate:
- dall'1.11.2022 al 31.3.2023, relative ad interventi agevolati con *superbonus*;
- fino al 31.3.2023, per gli interventi agevolati con *bonus* barriera e *sismabonus*.

Le 10 rate annuali di pari importo, conseguenti alla ripartizione, decorrono dall'anno successivo a quello di riferimento della rata originaria.

La scelta di ripartire la quota residua del credito in 10 rate annuali di pari importo è irrevocabile.

SUPERBONUS (ART. 119 DEL D.L. 34/2020)	
Fruizione della detrazione fiscale nella dichiarazione dei redditi (art. 119 del D.L. 34/2020)	<p>Spese sostenute negli anni 2020 e 2021: ripartizione in 5 rate</p> <p>Spese sostenute dal 2022:</p> <ul style="list-style-type: none"> - in generale, ripartizione in 4 rate; - facoltà di fruizione nella dichiarazione dei redditi in 10 quote annuali costanti, invece che in 4 (art. 119, comma 8-<i>quinquies</i>, del D.L. 34/2020).
Opzione per la cessione del credito relativo alla detrazione spettante o per lo sconto sul corrispettivo (art. 121 del D.L. 34/2020 e art. 9, comma 4, del D.L. 176/2022)	<p>Spese sostenute negli anni 2020 e 2021: utilizzo del credito d'imposta da parte del cessionario/fornitore in 5 rate</p> <p>Spese sostenute dal 2022: utilizzo del credito d'imposta da parte del cessionario/fornitore in 4 rate (per gli IACP ed enti equivalenti e cooperative la detrazione è ripartita in 4 quote annuali per le spese sostenute dall'1.7.2022).</p> <p>Possibile ripartire la quota residua di ciascuna rata annuale del credito d'imposta in 10 rate per i crediti derivanti dalle comunicazioni di opzione inviate:</p> <ul style="list-style-type: none"> - fino al 31.10.2022 (quota residua delle rate dei crediti riferite agli anni 2022 e seguenti); - dall'1.11.2022 al 31.3.2023 (quota residua delle rate dei crediti riferite agli anni 2023 e seguenti).
BONUS BARRIERE 75% (ART. 119-TER DEL D.L. 34/2020)	
Fruizione della detrazione fiscale nella dichiarazione dei redditi (art. 119- <i>ter</i> del D.L. 34/2020)	Spese sostenute dall'1.1.2022: ripartizione in 5 rate
Opzione per la cessione del credito relativo alla detrazione spettante o per lo sconto sul corrispettivo (art. 121 del D.L. 34/2020 e art. 9, comma 4, del D.L. 176/2022 "Aiuti- <i>quater</i> ")	<p>Spese sostenute dal 2022: utilizzo del credito d'imposta da parte del cessionario/fornitore in 5 rate.</p> <p>Possibile ripartire la quota residua di ciascuna rata annuale dei crediti d'imposta in 10 rate per i crediti derivanti dalle comunicazioni di opzione inviate fino al 31.3.2023 (quota residua delle rate dei crediti riferite agli anni 2023 e seguenti).</p>

SISMABONUS (ART. 16 CO. DA 1-BIS A 1-SEPTIES DEL DL 63/2013)	
Fruizione della detrazione fiscale nella dichiarazione dei redditi (art. 16 co. da 1-bis a 1-septies del DL 63/2013)	Spese sostenute dall'1.1.2017: ripartizione in 5 rate
Opzione per la cessione del credito relativo alla detrazione spettante o per lo sconto sul corrispettivo (art. 121 del DL 34/2020 e art. 9 co. 4 del DL 176/2022 "Aiuti-quater")	Spese sostenute dal 2020: utilizzo del credito d'imposta da parte del cessionario in 5 rate Possibile ripartire la quota residua di ciascuna rata annuale del credito d'imposta in 10 rate per i crediti derivanti dalle comunicazioni di opzione inviate fino al 31.3.2023 (quota residua delle rate dei crediti riferite agli anni 2023 e seguenti).

Modalità di fruizione in 10 rate del credito

Il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 132123 del (punti 2.3 e 2.4) stabilisce che ciascuna nuova rata annuale risultante dalla predetta ripartizione in 10 rate annuali:

- può essere utilizzata esclusivamente in compensazione, *ex art. 17 del DLgs. 241/97*, dall'1.01 al 31.12 del relativo anno di riferimento (con apposita risoluzione saranno istituiti specifici codici tributo ed impartite le istruzioni per la compilazione del modello F24);
- per la quota non utilizzata nell'anno di riferimento non può essere fruita negli anni successivi o richiesta a rimborso;
- non può essere ceduta ad altri soggetti, oppure ulteriormente ripartita.

Comunicazione all'Agenzia delle Entrate

Per procedere alla ripartizione in 10 anni, il titolare del credito d'imposta (fornitore che ha applicato lo sconto sul corrispettivo o cessionario) comunica con modalità telematiche, all'Agenzia delle Entrate (provvedimento Agenzia delle Entrate n. 132123 del 18.4.2023, punto 3):

- tipologia di credito;
- rata annuale da ripartire nei successivi 10 anni;
- relativo importo di tale rata.

La comunicazione:

- può riferirsi anche solo a una parte della rata del credito al momento disponibile (con successive comunicazioni potranno essere rateizzati, anche

in più soluzioni, la restante parte della rata e gli eventuali altri crediti nel frattempo acquisiti, purché derivanti da comunicazioni di opzioni trasmesse entro il 31.3.2023);

- è immediatamente efficace e non può essere rettificata o annullata;
- va trasmessa tramite il servizio *web* disponibile nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate, denominato "Piattaforma cessione crediti": dal 2.5.2023, direttamente da parte del fornitore o del cessionario titolare dei crediti; dal 3.7.2023, anche avvalendosi di un intermediario *ex art. 3, comma 3, del DPR 322/98*, dotato di delega alla consultazione del Cassetto fiscale del titolare dei crediti.

Norme di interpretazione autentica

In sede di conversione in legge del D.L. 11/2023 sono state inserite le norme di interpretazione autentica (con efficacia, dunque, retroattiva) di seguito elencate.

Varianti alla CILA o al diverso titolo edilizio

L'art. 2-*bis* del D.L. 11/2023 convertito prevede una norma di interpretazione autentica riferita:

- all'art. 1, comma 894, della L. 197/2022, ovvero alla disciplina transitoria per le spese sostenute nel 2023 che possono continuare a beneficiare del superbonus nella misura del 110% (in luogo del 90%);
- all'art. 2, commi 2 e 3, del D.L. 11/2023, relativa alla disciplina transitoria che, in presenza di date circostanze, consente di esercitare le opzioni di cessione del credito o sconto sul corrispettivo anche dopo il 17.2.2023 (in deroga all'art. 2, comma 1, del medesimo D.L. 11/2023).

Con riferimento a tali disposizioni, l'art. 2-*bis* del DL 11/2023 precisa che:

- la presentazione di un progetto in variante alla comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA) o al diverso titolo abilitativo richiesto in ragione

- della tipologia di intervento edilizio da eseguire non rileva ai fini del rispetto dei termini previsti dalle predette disposizioni;
- riguardo agli interventi su parti comuni di proprietà condominiale, non rileva, agli stessi fini, l'eventuale nuova deliberazione assembleare di approvazione della suddetta variante.

Stati di avanzamento dei lavori per opzioni superbonus

L'art. 2-ter lett. a) del D.L. 11/2023 convertito precisa che il comma 1-bis dell'art. 121 del D.L. 34/2020 deve interpretarsi nel senso che la liquidazione dei lavori in base ai SAL per gli interventi diversi dal superbonus costituisce una facoltà e non un obbligo.

Solo riguardo alle spese relative a interventi che possono beneficiare del superbonus, di cui all'art. 119 del D.L. 34/2020, il comma 1-bis dell'art. 121 aggiunge che, ai fini dell'opzione per la cessione della detrazione o lo sconto sul corrispettivo:

- gli stati di avanzamento dei lavori non possono essere più di 2 per ciascun intervento complessivo (in altre parole, il credito fiscale è cedibile in un massimo di tre blocchi, ossia due stati di avanzamento lavori ed un saldo);
- ciascun SAL deve riferirsi ad almeno il 30% del medesimo intervento.

Pertanto, alla luce dell'art. 2-ter lett. a) del D.L. 11/2023, e richiamando i precedenti chiarimenti ministeriali (risposta del MEF all'interrogazione in commissione Finanze alla Camera del n. 5-06307 del 7.7.2021) e dell'Agenzia delle Entrate (circolare n. 16 del 29.11.2021, par. 1.2.2):

- per le spese relative ad interventi diversi da quelli che beneficiano del superbonus, l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del D.L. 34/2020 resta subordinato al solo presupposto del sostenimento delle spese nella finestra temporale agevolata;
- per le spese relative ad interventi che beneficiano del superbonus, l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del D.L. 34/2020 è invece subordinato al duplice presupposto del sostenimento delle spese e dell'avvenuta esecuzione dei lavori corrispondenti a quelle spese (in quanto ultimati,

oppure ricompresi nella liquidazione di uno dei due SAL con percentuale di completamento almeno pari al 30%) nella finestra temporale agevolata.

Detraibilità delle spese per il visto di conformità

L'art. 2-ter lett. b) del D.L. 11/2023 convertito stabilisce che gli artt. 119, comma 15, e 121, comma 1-ter, del D.L. 34/2020 si interpretano nel senso che, ai fini della detraibilità delle spese sostenute per il rilascio del visto di conformità, non è obbligatorio che tali spese siano ricomprese nel computo metrico e nell'asseverazione di congruità delle spese a cura dei tecnici abilitati.

Remissione *in bonis* per l'asseverazione di riduzione del rischio sismico

L'art. 2-ter lett. c) del D.L. 11/2023 convertito riconosce la facoltà di depositare oltre i termini ordinari l'asseverazione "preventiva" di riduzione del rischio sismico (cosiddetto Allegato B) *ex* DM 58/2017 avvalendosi della remissione *in bonis* di cui all'art. 2, comma 1, del D.L. 16/2012.

Tale obbligo di asseverazione (da predisporre ad opera di professionisti incaricati della progettazione strutturale, prima dell'inizio dei lavori) riguarda:

- detrazioni per interventi di riduzione del rischio sismico che comportano il passaggio ad una o più classe di rischio sismico inferiore (previste dai commi 1-*quater* e 1-*quinqies* dell'art. 16 del D.L. 63/2013), nonché le detrazioni di cui al comma 1-*septies* (cosiddetto "sismabonus acquisti");
- interventi di riduzione del rischio sismico agevolato con superbonus, *ex* art. 119, comma 4, del D.L. 34/2020, a prescindere dal fatto che questi permettano di ottenere il passaggio a classi di rischio sismico inferiore.

Tale asseverazione va allegata alla segnalazione certificata di inizio attività o alla richiesta di permesso di costruire, al momento della presentazione allo sportello unico competente del Comune, per i successivi adempimenti, tempestivamente e comunque prima dell'inizio dei lavori (art. 3, comma 3, del D.M. 58/2017). In caso di presentazione tardiva dell'asseverazione di riduzione

del rischio sismico di cui all'allegato B del D.M. 58/2017, l'Agenzia delle Entrate ha affermato la non spettanza della detrazione (si veda, da ultimo, circolare n. 28 del 25.7.2022, p. 55).

Con l'art. 2-ter lett. c) del D.L. 11/2023 convertito viene espressamente riconosciuta la possibilità di depositare oltre i termini ordinari l'asseverazione "preventiva" di riduzione del rischio sismico, avvalendosi della remissione *in bonis*.

Per potersi avvalere della remissione *in bonis*, ai sensi dell'art. 2, comma 1, del DL 16/2012, il contribuente deve:

- avere i requisiti sostanziali previsti dalle norme agevolative di riferimento;
- effettuare la comunicazione, o comunque eseguire l'adempimento richiesto entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile;
- versare contestualmente l'importo pari alla misura minima della sanzione stabilita dall'art. 11, comma 1, del D.Lgs. 471/97 (250,00 euro), senza possibilità di compensazione con eventuali crediti, né di beneficiare delle riduzioni connesse all'istituto del ravvedimento operoso (si veda risoluzione Agenzia delle Entrate n. 42 del 1.6.2018).

Viene inoltre richiesto che:

- la violazione relativa alla fruizione del beneficio (o del regime opzionale) in assenza dell'adempimento formale previsto non sia stata già constatata;
- e non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività accertative delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza.

Con riferimento alla "prima dichiarazione utile" entro cui deve essere presentata l'asseverazione di riduzione del rischio sismico, l'art. 2-ter lett. c) del D.L. 11/2023 convertito stabilisce che tale termine va interpretato nel senso che:

- la "prima dichiarazione utile" è la prima dichiarazione dei redditi nella quale deve essere esercitato il diritto a beneficiare della detrazione della prima quota costante dell'agevolazione;
- fermo restando che, nel caso in cui l'agevolazione sia fruita mediante esercizio delle opzioni di cessione del credito o sconto sul corrispettivo *ex art.* 121 del D.L. 34/2020, la remissione *in bonis* del contribuente deve avvenire prima della presentazione della comunicazione di opzione.

Certificazione SOA

L'art. 2-ter lett. d) del D.L. 11/2023 convertito ha introdotto alcune precisazioni in riferimento all'obbligo per le imprese appaltatrici di possedere la certificazione SOA. Ulteriori chiarimenti in merito sono stati resi dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 10 del 20.4.2023.

L'art. 2-ter lett. d) del D.L. 11/2023 convertito stabilisce che l'art. 10-bis del D.L. 21/2022 si interpreta nel senso che:

- per i contratti di appalto e di subappalto stipulati tra il 21.5.2022 e il 31.12.2022, è sufficiente che la condizione di essere in possesso dell'occorrente certificazione SOA, oppure di documentare al committente o all'impresa appaltatrice l'avvenuta sottoscrizione di un contratto finalizzato al rilascio dell'attestazione di detta qualificazione, risulti soddisfatta entro l'1.1.2023;
- il limite di 516.000,00 euro (al netto dell'IVA; si veda circolare Agenzia delle Entrate n. 10/2023, par. 3.1), sopra il quale sorge l'obbligo di certificazione SOA, va calcolato avendo riguardo singolarmente a ciascun contratto di appalto ed a ciascun contratto di subappalto (ne consegue che nell'ipotesi in cui i lavori siano affidati in subappalto, i requisiti SOA di cui all'art. 10-bis del D.L. 21/2022 devono essere rispettati dall'impresa appaltatrice, nel caso in cui il valore dell'opera complessiva superi i 516.000,00 euro, nonché dalle imprese subappaltatrici, ma solo qualora le stesse eseguano lavori di importo superiore a 516.000,00 euro; si veda circolare Agenzia delle Entrate n. 10/2023, par. 3.1);
- detto obbligo, essendo riferito alle spese sostenute per l'esecuzione dei lavori, non si applica con riguardo alle detrazioni concernenti le spese sostenute per l'acquisto di unità immobiliari.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 10/2023, par. 3, precisa inoltre che l'art. 10-bis del D.L. 21/2022 deve interpretarsi nel senso che i requisiti SOA richiesti riguardano sia la fruizione della detrazione sia l'esercizio delle opzioni di sconto in fattura e cessione del credito, relativamente agli interventi previsti dall'art. 119 del D.L. 34/2020 (superbonus) o elencati all'art. 121 del D.L. 34/2020.

La circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 10/2023, par. 2, reca inoltre alcuni chiarimenti, riassunti nella tabella che segue, sull’ambito di delimitazione temporale della necessità di certificazione SOA, al fine del riconoscimento delle detrazioni edilizie interessate dall’art. 10-*bis* del D.L. 21/2022.

DATA DI STIPULAZIONE DEI CONTRATTI	CERTIFICAZIONE SOA EX ART. 10-BIS DEL D.L. 21/2022
Lavori in corso di esecuzione al 21.5.2022 e contratti di appalto o subappalto stipulati <i>ante</i> 21.5.2022 (con data certa)	Certificazione SOA non necessaria (né per le spese sostenute fino al 31.12.2022, né per le spese sostenute successivamente, incluse quelle a decorrere dall’1.7.2023).
Contratti di appalto o subappalto stipulati dal 21.5.2022 al 31.12.2022	Spese sostenute fino al 31.12.2022: certificazione SOA non necessaria. Spese sostenute dall’1.1.2023 al 30.6.2023: entro l’1.1.2023 occorre: <ul style="list-style-type: none"> - certificazione SOA acquisita; - oppure un contratto per il rilascio della certificazione SOA (nel caso in cui le imprese non ottengano la certificazione SOA, le agevolazioni spettano comunque per le spese sostenute fino al 30.6.2023). Spese sostenute dall’1.7.2023: necessaria certificazione SOA acquisita.
Contratti di appalto o subappalto stipulati dall’1.1.2023 al 30.6.2023	Spese sostenute dall’1.1.2023 al 30.6.2023: al momento della sottoscrizione del contratto occorre: <ul style="list-style-type: none"> - certificazione SOA acquisita; - oppure un contratto per il rilascio della certificazione SOA (nel caso in cui le imprese non ottengano la certificazione SOA, le agevolazioni spettano comunque per le spese sostenute fino al 30.6.2023). Spese sostenute dall’1.7.2023: necessaria certificazione SOA acquisita.
Contratti di appalto o subappalto stipulati dall’1.7.2023	Spese sostenute dall’1.7.2023: occorre possesso della certificazione SOA al momento della sottoscrizione del contratto.

Compensazione di debiti e crediti di enti impositori diversi

L’art. 2-*quater* del D.L. 11/2023 convertito precisa che l’art. 17, comma 1 primo periodo, del D.Lgs. 241/97 si interpreta nel senso che la compensazione ivi prevista (mediante il modello F24) può essere effettuata, nel rispetto delle disposizioni vigenti, anche tra debiti e crediti, tra cui quelli derivanti dalle opzioni *ex art.* 121 del D.L. 34/2020, nei confronti di enti impositori diversi.

Con tale disposizione viene esplicitato che l’art. 17, comma 1, primo periodo del D.Lgs. 241/97 consente, tra l’altro, di utilizzare i crediti d’imposta per pagare, mediante compensazione, i debiti contributivi.

Responsabilità solidale per il cessionario

Se viene accertata la mancata sussistenza, anche parziale, dei requisiti che danno diritto alla detrazione, l' Agenzia delle Entrate provvede al recupero, nei confronti dei soggetti beneficiari (art. 121, comma 5, del D.L. 34/2020) di:

- importo corrispondente alla detrazione non spettante;
- interessi *ex art. 20 del DPR 602/73*;
- sanzioni di cui all' art. 13 del D.Lgs. 471/97.

Il successivo comma 6 dell' art. 121 del D.L. 34/2020 prevede che, a tale responsabilità del beneficiario, si aggiunga la responsabilità solidale del fornitore che ha applicato lo sconto sul corrispettivo o dei cessionari, se questi hanno concorso alla violazione con dolo o colpa grave. Tali soggetti rispondono pertanto per:

- sanzioni previste in ipotesi di concorso di persone *ex art. 9 del D.Lgs. 472/97* (secondo cui *“Quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta”*);
- responsabilità solidale per il pagamento dell' importo corrispondente alla detrazione non spettante e dei relativi interessi.

Ai fini della delimitazione della responsabilità del fornitore e dei cessionari dei crediti relativi alle detrazioni edilizie, la circolare dell' Agenzia delle Entrate n. 33 del 6.10.2022 (par. 2) ha precisato i concetti di *“dolo”* e *“colpa grave”*, rilevando che:

- il *“dolo”* ricorre quando il cessionario è consapevole dell' inesistenza del credito, e, ciononostante, procede all' accettazione ed all' utilizzo in compensazione dello stesso tramite il modello F24, traendo un beneficio fiscale indebito correlato al credito inesistente;
- la *“colpa grave”* ricorre quando il cessionario abbia ommesso, in termini *“macroscopici”*, la diligenza richiesta.

Esclusione della responsabilità di fornitori e cessionari

Ferme le ipotesi di dolo ed il divieto di acquisto di cui all' art. 122-*bis*, comma 4, del D.L. 34/2020 per i soggetti sottoposti alla disciplina

antiriciclaggio, il comma 6-bis dell'art. 121 del D.L. 34/2020 (introdotto dall'art. 1 del D.L. 11/2023), prevede l'esclusione del concorso nella violazione che determina la responsabilità solidale del fornitore che ha applicato lo sconto sul corrispettivo o dei cessionari, se il cessionario dimostra di:

- aver acquisito il credito d'imposta;
- e di essere in possesso della documentazione, elencata dalla disposizione, relativa agli interventi per i quali si è esercitata l'opzione.

L'elenco della documentazione rilevante ai fini dell'esclusione della responsabilità solidale del cessionario, oggetto di integrazioni in sede di conversione in legge del DL 11/2023, richiede:

- titolo edilizio abilitativo o dichiarazione sostitutiva per interventi in edilizia libera;
- notifica preliminare dell'avvio dei lavori alla ASL, ove dovuta;
- visura catastale *ante operam* o storica dell'immobile oggetto degli interventi, oppure, nel caso di immobili non ancora censiti, domanda di accatastamento;
- fatture, ricevute e/o altri documenti di spesa, nonché documenti attestanti l'avvenuto pagamento delle medesime (ad esempio, bonifici);
- asseverazioni, quando obbligatorie per legge, dei requisiti tecnici degli interventi e della congruità delle relative spese, corredate di tutti gli allegati previsti dalla legge, rilasciate dai tecnici abilitati, con relative ricevute di presentazione e deposito presso i competenti uffici;
- delibera condominiale di approvazione dei lavori e tabella di ripartizione delle spese tra i condomini (nel caso di interventi su parti comuni condominiali);
- nel caso di interventi di efficienza energetica diversi da quelli "trainanti" che danno diritto al superbonus, di cui all'art. 119, commi 1 e 2, del D.L. 34/2020, ove dovuta, documentazione prevista dall'art. 6, comma 1 lett. a) e c), del D.M. 6.8.2020 "Requisiti" (nel caso di interventi di efficienza energetica);
- visto di conformità rilasciato sull'opzione che ha "generato" il credito d'imposta;

- attestazione, rilasciata dal soggetto che è controparte nella cessione comunicata ai sensi dell'art. 121 del D.L. 34/2020, di osservanza degli obblighi di cui agli artt. 35 e 42 del D.Lgs. 231/2007; nel caso in cui detto soggetto sia una società quotata o una società appartenente al gruppo di una società quotata e non rientra fra i soggetti obbligati ai sensi dell'art. 3 del D.Lgs. 231/2007, è necessario possedere un'attestazione di osservanza di analoghi controlli di adeguata verifica della clientela rilasciata da una società di revisione all'uopo incaricata;
- nel caso di interventi di riduzione del rischio sismico, la documentazione prevista dal D.M. n. 329 del 6.8.2020 che ha modificato il D.M. n. 58 del 28.2.2017;
- contratto di appalto sottoscritto tra il soggetto che ha realizzato i lavori ed il committente.

Esclusione della responsabilità per cessionari che acquistano da banche e società quotate

L'art. 121, comma 6-ter, del D.L. 34/2020 (introdotto dall'art. 1 del D.L. 11/2023, ed oggetto di modifiche in sede di conversione in legge) dispone l'esclusione della responsabilità solidale anche per i cessionari che al contempo:

- acquistano i crediti d'imposta da una banca o da altra società appartenente al gruppo bancario della medesima banca o da una società quotata o da altra società appartenente al gruppo della medesima società quotata;
- si facciano rilasciare un'attestazione del possesso, da parte della banca, della società quotata o della diversa società del gruppo cedente, di tutta la documentazione di cui al comma 6-bis (sopra elencata).

In tali casi, per l'esclusione della responsabilità il cessionario può semplicemente produrre un'attestazione del possesso, da parte del cedente, della documentazione richiesta (senza dover invece produrre tutta la documentazione).

Assenza di documentazione ed onere della prova

A norma del comma *6-quater* dell'art. 121 del D.L. 34/2020 (inserito dall'art. 1 del D.L. 11/2023), il mancato possesso della documentazione sopra elencata non costituisce, da solo, causa di responsabilità solidale per dolo o colpa grave del cessionario, il quale può fornire, con ogni mezzo, prova della propria diligenza o non gravità della negligenza.

Grava sull'ente impositore l'onere della prova della sussistenza dell'elemento soggettivo del dolo o della colpa grave del cessionario ai fini della contestazione del concorso del cessionario nella violazione e della sua responsabilità solidale.

Ambito di limitazione della responsabilità per dolo e colpa grave

Il comma *6-quater* dell'art. 121 del D.L. 34/2020 fa espressamente salva la previsione dell'art. 14, comma *1-bis.1*, del D.L. 50/2022, secondo cui la limitazione della responsabilità del fornitore e dei cessionari ai casi di concorso nella violazione attuato con dolo o colpa grave opera esclusivamente per i crediti per i quali sono stati acquisiti i visti di conformità, le asseverazioni e le attestazioni di cui agli artt. 119 e 121, comma *1-ter*, del D.L. 34/2020.

Con riferimento ai crediti relativi a detrazioni edilizie diverse dal superbonus, e per gli interventi per i quali non è obbligatorio il rilascio del visto di conformità e delle relative attestazioni di congruità della spesa, si rinvia a quanto disposto dal comma *1-bis.2* dell'art. 14 del D.L. 50/2022 ed ai chiarimenti di cui alla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 33 del 6.10.2022 (par. 2).

Emissione di BTP da parte di istituti di credito

L'art. 1, comma 1, del D.L. 11/2023, come modificato in sede di conversione in legge, ha inserito il comma *1-sexies* nell'art. 121 del D.L. 34/2020, che consente agli intermediari finanziari, alle società appartenenti ad un gruppo

bancario ed alle assicurazioni, che sono cessionari dei crediti d'imposta derivanti da interventi agevolati con superbonus, la cui spesa sia stata sostenuta fino al 31.12.2022, di utilizzare, in tutto o in parte, entro determinati limiti, detti crediti al fine di sottoscrivere emissioni di BTP (Buoni del Tesoro Poliennali).

Cessionari pubbliche amministrazioni

Il comma 1-*quinquies* all'art. 121 del D.L. 34/2020 (introdotto dall'art. 1 comma 1 lett. a) del D.L. 11/2023, e rimasto invariato in sede di conversione in legge), dispone che le Pubbliche Amministrazioni di cui all'art. 1, comma 2, della L. 196/2009 non possono essere cessionari dei crediti d'imposta derivanti dall'esercizio delle opzioni di cessione del credito o sconto sul corrispettivo.