



Direzione Centrale Coordinamento Normativo

OGGETTO: Misure urgenti per il contrasto alle frodi nel settore delle agevolazioni fiscali ed economiche – Decreto-legge 11 novembre 2021, n. 157

INDICE

PREMESSA	3
1. Misure di contrasto alle frodi in materia di detrazioni per lavori edilizi e cessioni dei crediti. Estensione dell'obbligo del visto di conformità e della congruità dei prezzi	3
1.1. Superbonus	4
1.1.1. Visto di conformità	4
1.1.1.1. Ambito di applicazione temporale	6
1.1.2. Asseverazione	6
1.1.3. Cessione delle rate residue di detrazione non fruite	9
1.2. Bonus diversi dal Superbonus	9
1.2.1. Visto di conformità	10
1.2.2. Attestazione della congruità delle spese	11
1.2.3. Ambito di applicazione temporale	13
1.2.4. Cessione delle rate residue di detrazione non fruite	14
1.3. Tabella riepilogativa	14
2. Misure di contrasto alle frodi in materia di cessioni dei crediti. Rafforzamento dei controlli preventivi	15

PREMESSA

Con il decreto-legge 11 novembre 2021, n. 157, recante «Misure urgenti per il contrasto alle frodi nel settore delle agevolazioni fiscali ed economiche», in corso di conversione, (di seguito “Decreto anti-frodi”) – pubblicato nella Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana dell’11 novembre 2021 ed entrato in vigore il 12 novembre 2021¹ – 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 e detrazioni.

È stata, inoltre, disciplinata, razionalizzata e potenziata l’attività di accertamento e di recupero da parte dell’Agenzia delle entrate, con riferimento alle agevolazioni richiamate dagli articoli 1 e 2 del Decreto anti-frodi, nonché alle agevolazioni e ai contributi a fondo perduto, da essa erogati, introdotti a seguito dell’emergenza epidemiologica da Covid-19.

Al fine di recepire le modifiche normative apportate dal Decreto anti-frodi, l’Agenzia delle entrate ha emanato il provvedimento del 12 novembre 2021, prot. n. 312528, con cui sono state apportate modifiche al provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate dell’8 agosto 2020, prot. n. 283847, e sono stati approvati il nuovo modello di comunicazione delle opzioni, le relative istruzioni per la compilazione e le specifiche tecniche per la trasmissione telematica del modello all’Agenzia delle entrate.

Con la presente circolare si forniscono i primi chiarimenti sull’applicazione di tali disposizioni.

1. Misure di contrasto alle frodi in materia di detrazioni per lavori edili e cessioni dei crediti. Estensione dell’obbligo del visto di conformità e della congruità dei prezzi

L’articolo 1 del Decreto anti-frodi ha modificato la disciplina dettata dagli articoli 119 e 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77 (di seguito “Decreto rilancio”).

In particolare, sono stati introdotti nuovi obblighi circa l’apposizione del visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti

¹ L’articolo 5 del Decreto anti-frodi prevede che «Il presente decreto entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana e sarà presentato alle Camere per la conversione in legge».

che danno diritto alla detrazione d'imposta e dell'asseverazione in relazione alla valutazione della congruità dei costi sostenuti sia per il Superbonus sia per gli altri interventi elencati nel citato articolo 121, comma 2, del Decreto rilancio (di seguito Bonus diversi dal Superbonus).

Al riguardo, si ricorda che anche nel caso in cui il Superbonus sia fruito in dichiarazione dei redditi, l'art. 119, comma 13, del Decreto rilancio già prevede l'obbligo di asseverazione della congruità della spesa.

1.1. Superbonus

L'articolo 1, comma 1, lett. a), del Decreto anti-frodi ha esteso l'obbligatorietà del visto di conformità anche al caso in cui il Superbonus sia fruito dal beneficiario nella propria dichiarazione dei redditi e ha rinviato ad un ulteriore decreto ministeriale (del Ministro della transizione ecologica) l'individuazione di valori massimi, per talune categorie di beni, cui occorre far riferimento per asseverare la congruità delle spese sostenute per gli interventi rientranti nella predetta agevolazione.

1.1.1. Visto di conformità

Il citato articolo 1, comma 1, lett. a), n. 1), del Decreto anti-frodi ha modificato il comma 11 dell'articolo 119 del Decreto rilancio, che, nella versione previgente, prevedeva l'obbligo di apposizione del visto di conformità² dei dati relativi alla documentazione attestante la sussistenza dei presupposti che danno diritto al Superbonus solo nelle ipotesi in cui il contribuente intendeva avvalersi – in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione spettante in sede di dichiarazione dei redditi – dell'opzione per la cessione del credito o lo sconto in fattura di cui al successivo articolo 121, recante «Opzione per la cessione o per lo sconto in luogo delle detrazioni fiscali».

Con la modifica in commento, l'obbligo del visto di conformità viene esteso anche al caso in cui, con riferimento alle spese per interventi rientranti nel Superbonus, il contribuente fruisca di tale detrazione nella dichiarazione dei redditi, salva l'ipotesi in cui la dichiarazione sia presentata *«direttamente dal contribuente all'Agenzia delle entrate, ovvero*

² L'articolo 119, comma 11, del Decreto rilancio prevede, tra l'altro, che «Il visto di conformità è rilasciato ai sensi dell'articolo 35 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, dai soggetti indicati alle lettere a) e b) del comma 3 dell'articolo 3 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e dai responsabili dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'articolo 32 del citato decreto legislativo n. 241 del 1997».

tramite il sostituto d'imposta che presta l'assistenza fiscale».

Più precisamente, tale obbligo è escluso nell'ipotesi in cui la dichiarazione sia presentata direttamente dal contribuente, attraverso l'utilizzo della dichiarazione precompilata predisposta dall'Agenzia delle entrate (modello 730 o modello Redditi), ovvero tramite il sostituto d'imposta che presta l'assistenza fiscale (modello 730)³.

Si precisa che il visto di conformità riguarda solo i dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione. In tali casi, fermi restando gli obblighi di conservazione documentale previsti in capo ai soggetti che rilasciano il visto di conformità, il contribuente è tenuto a conservare la documentazione attestante il rilascio del visto di conformità (da acquisire entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi), unitamente ai documenti giustificativi delle spese e alle attestazioni che danno diritto alla detrazione.

Resta fermo che il contribuente è tenuto a richiedere il visto di conformità sull'intera dichiarazione nei casi normativamente previsti: si pensi, ad esempio, all'ipotesi in cui la dichiarazione modello 730 sia presentata a un Centro di assistenza fiscale (CAF) o a un professionista abilitato oppure all'ipotesi prevista dall'articolo 1, comma 574, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, secondo cui i contribuenti che, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, utilizzino in compensazione i crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 5.000 euro annui, hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità relativamente alle singole dichiarazioni dalle quali emerge il credito.

In tali casi, infatti, il visto sull'intera dichiarazione assorbe il sopra descritto obbligo introdotto dall'articolo 1, comma 1, lett. a), n. 1), del Decreto anti-frodi.

Infine, ai sensi del combinato disposto dell'articolo 119, comma 15, del Decreto rilancio, che prevede che «Rientrano tra le spese detraibili per gli interventi di cui al presente articolo quelle sostenute per il rilascio [...] del visto di conformità di cui al comma 11», e del citato articolo 1, comma 1, lett. a), n. 1), del Decreto anti-frodi, sono detraibili le spese sostenute per l'apposizione di tale visto anche nel caso in cui il contribuente fruisca del Superbonus direttamente nella propria dichiarazione dei redditi.

³ La relazione illustrativa al Decreto anti-frodi chiarisce, infatti, che «L'obbligo del visto di conformità 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».

1.1.1.1. Ambito di applicazione temporale

L'obbligo di apposizione del visto di conformità, introdotto per la fruizione del Superbonus direttamente nella dichiarazione dei redditi del contribuente, trova applicazione per le persone fisiche, compresi gli esercenti arti e professioni, e gli enti non commerciali, cui si applica il criterio di cassa, con riferimento alle fatture emesse e ai relativi pagamenti intervenuti a decorrere dal 12 novembre 2021, data di entrata in vigore del Decreto anti-frodi. Ciò in quanto, in applicazione del predetto criterio di cassa, il presupposto agevolativo si realizza nel momento del sostenimento della spesa che dà diritto alla detrazione.

Non è, pertanto, richiesto il visto di conformità per le spese relative all'anno 2020 indicate nella dichiarazione dei redditi relativa al medesimo anno 2020 (modello 730/2021 o modello Redditi 2021), anche se presentata dopo l'11 novembre 2021. Tale obbligo non sussiste neanche in caso di successiva presentazione di una dichiarazione dei redditi integrativa relativa al periodo d'imposta 2020.

Per ragioni di sistematicità nell'applicazione delle disposizioni previste dal Decreto anti-frodi e tenuto conto dello specifico obiettivo dallo stesso perseguito di contrastare i comportamenti fraudolenti e rafforzare le misure che presidiano le modalità di fruizione di determinati crediti d'imposta e detrazioni, si ritiene che, anche per le imprese individuali, le società e gli enti commerciali, cui si applica il criterio di competenza, il predetto obbligo di apposizione del visto di conformità trovi applicazione con riferimento alle fatture emesse a decorrere dal 12 novembre 2021, a prescindere dal periodo di imputazione della spesa⁴.

1.1.2. Asseverazione

Il citato articolo 1, comma 1, lett. a), n. 2), del Decreto anti-frode ha modificato il comma 13-bis dell'articolo 119 del Decreto rilancio che, nella versione previgente, prevedeva, ai fini dell'attestazione della congruità delle spese sostenute, che l'asseverazione dovesse tenere conto, per gli interventi ammessi al Superbonus⁵, dei prezzi successivamente individuati dal decreto del Ministro dello sviluppo economico del 6 agosto 2020, recante «*Requisiti tecnici per l'accesso alle detrazioni fiscali per la riqualificazione energetica degli edifici - cd. Ecobonus*», pubblicato nella Gazzetta ufficiale della

⁴ Cfr. per il criterio di competenza, da ultimo, circolare del 22 dicembre 2020, n. 30/E, risposta 5.1.1.

⁵ Cfr. articolo 119, commi 1, 2, 3 e 4, del Decreto rilancio.

Repubblica italiana del 5 ottobre 2020, e - nelle more dell'adozione del predetto decreto - dei prezzi riportati nei prezziari predisposti dalle Regioni e dalle Province autonome, dei listini ufficiali o dei listini delle locali camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura ovvero, in difetto, dei prezzi correnti di mercato in base al luogo di effettuazione degli interventi.

Con la modifica in commento viene previsto che, per stabilire la congruità delle spese che devono essere asseverate dal tecnico abilitato, occorre fare riferimento non solo ai prezziari individuati dal predetto decreto ministeriale, ma anche ai valori massimi stabiliti, per talune categorie di beni, da un emanando decreto del Ministro della transizione ecologica. Viene, inoltre, precisato che nelle «*more dell'adozione dei predetti decreti, la congruità delle spese è determinata facendo 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*».

Al riguardo, si ritiene che – nelle more dell'adozione del decreto del Ministero della transizione ecologica previsto dal citato articolo 1, comma 1, lett. a), del Decreto anti-frodi – ai fini dell'asseverazione relativa agli interventi finalizzati alla riqualificazione energetica rientranti nel Superbonus, si debba continuare a fare riferimento al citato d.m. 6 agosto 2020⁶.

In particolare, ai sensi dell'Allegato A, punto 13.1, del d.m. 6 agosto 2020, l'asseverazione attesta il costo massimo per tipologia di intervento nel rispetto dei seguenti criteri: «i costi per tipologia di intervento sono inferiori o uguali ai prezzi medi delle opere compiute riportati nei prezziari predisposti dalle regioni e dalle province autonome territorialmente competenti, di concerto con le articolazioni territoriali del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti relativi alla regione in cui è sito l'edificio oggetto

⁶ L'articolo 12 del d.m. 6 agosto 2020 prevede, infatti, che:

«1. Le disposizioni e i requisiti tecnici di cui al presente decreto si applicano agli interventi la cui data di inizio lavori sia successiva all'entrata in vigore del presente decreto. Agli interventi la cui data di inizio lavori, comprovata tramite apposita documentazione, sia antecedente la data di entrata in vigore del presente decreto, si applicano, ove compatibili, le disposizioni di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministro dello sviluppo economico 19 febbraio 2007, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale in data 26 febbraio 2007.

2. Resta inteso che, al fine di accedere alle detrazioni spettanti ai sensi dell'art. 119 del Decreto Rilancio, permane l'obbligo previsto all'art. 8 di acquisire l'asseverazione che comprenda, nei casi previsti dalla legge, la dichiarazione di congruità delle spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021, e, per i soggetti di cui al comma 9, lett. c), dell'art. 119 del Decreto Rilancio, dal 1° luglio 2020 al 30 giugno 2022, in relazione anche agli interventi agevolati la cui data di inizio lavori sia antecedente l'entrata in vigore del presente decreto».

dell'intervento. In alternativa ai suddetti prezzi, il tecnico abilitato può riferirsi ai prezzi riportati nelle guide sui "Prezzi informativi dell'edilizia" edite dalla casa editrice DEI - Tipografia del Genio Civile» (lett. a); inoltre «nel caso in cui i prezzi di cui alla lettera a) non riportino le voci relative agli interventi, o parte degli interventi da eseguire, il tecnico abilitato determina i nuovi prezzi per tali interventi in maniera analitica, secondo un procedimento che tenga conto di tutte le variabili che intervengono nella definizione dell'importo stesso. In tali casi, il tecnico può anche avvalersi dei prezzi indicati all'Allegato I...» (lett. b).

Per l'asseverazione relativa agli interventi diversi da quelli finalizzati alla riqualificazione energetica, compresi quelli di riduzione del rischio sismico, rientranti nel Superbonus, occorre, invece, fare riferimento al criterio residuale individuato dal citato articolo 119, comma 13-bis, del Decreto rilancio, ossia ai prezzi riportati nei prezzi 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. Ciò in quanto il citato d.m. 6 agosto 2020 non contiene alcuna specifica indicazione in merito a tali interventi⁷.

Con particolare riferimento all'acquisto di case antisismiche, ai fini del Superbonus, si ricorda che la detrazione di cui al comma 1-septies dell'articolo 16 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, è commisurata al prezzo della singola unità immobiliare risultante nell'atto pubblico di compravendita e non alle spese sostenute dall'impresa in relazione agli interventi agevolati. Non va, pertanto, attestata la corrispondente congruità delle spese neanche a seguito della modifica normativa in commento.

In ultimo, con riferimento ai modelli di asseverazione di cui al comma 13 dell'articolo 119 del Decreto rilancio, relativi agli interventi rientranti nel Superbonus, si rinvia a quelli previsti:

- per gli interventi finalizzati alla riqualificazione energetica rientranti nel Superbonus, dagli Allegati 1 (in caso di lavori conclusi) e 2 (in caso di stati di avanzamento lavori) del decreto del Ministero dello sviluppo economico del 6 agosto 2020, recante *«Requisiti delle asseverazioni per l'accesso alle detrazioni fiscali per la*

⁷ Cfr. risposta a istanza di interpello dell'Agenzia delle entrate del 9 novembre 2020, n. 538.

riqualificazione energetica degli edifici - cd. Ecobonus», pubblicato nella Gazzetta ufficiale del 5 ottobre 2020;

- per gli interventi finalizzati alla riduzione del rischio sismico rientranti nel Superbonus, dall'Allegato B del decreto del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti del 28 febbraio 2017, n. 58, recante «Sisma Bonus - Linee guida per la classificazione del rischio sismico delle costruzioni nonché le modalità per l'attestazione, da parte di professionisti abilitati, dell'efficacia degli interventi effettuati».

1.1.3. Cessione delle rate residue di detrazione non fruite

Poiché l'obbligo del rilascio dell'asseverazione, così come del visto di conformità, era già previsto dal Decreto rilancio, resta invariata la disciplina relativa alle comunicazioni di cessione del credito concernenti le rate residue non fruite delle detrazioni riferite alle spese sostenute nell'anno 2020 per gli interventi ammessi al Superbonus.

Pertanto, il contribuente che ha utilizzato direttamente in detrazione nella propria dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2020 la prima rata di spese relativa ad interventi ammessi al Superbonus e intende cedere le rate residue non fruite, nelle more dell'entrata in vigore del predetto decreto del Ministro della transizione ecologica, ai fini della comunicazione della cessione, deve essere in possesso dell'asseverazione già acquisita per la fruizione diretta della detrazione per la prima rata, nonché del visto di conformità dei dati relativi alla documentazione attestante la sussistenza dei presupposti che danno diritto al Superbonus.

1.2. Bonus diversi dal Superbonus

L'articolo 1, comma 1, lett. b), del Decreto anti-frodi ha esteso l'obbligatorietà del visto di conformità e dell'asseverazione (rectius attestazione) della congruità delle spese ai Bonus diversi dal Superbonus⁸, qualora il beneficiario opti, in luogo dell'utilizzo della

⁸ 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 decreto del Presidente della Repubblica 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;

detrazione nella dichiarazione dei redditi, per le opzioni dello sconto in fattura o della cessione del credito⁹.

Il visto di conformità non è necessario nel caso di fruizione diretta di questi Bonus nella dichiarazione dei redditi. Resta fermo che il contribuente è tenuto a richiedere il visto di conformità sull'intera dichiarazione nei casi normativamente previsti.

Per contro, l'attestazione della congruità delle spese, laddove prevista per il rispetto degli adempimenti di cui al d.m. 6 agosto 2020 nel caso di interventi finalizzati alla riqualificazione energetica di cui all'articolo 14 del d.l. n. 63 del 2013 effettuati a partire dal 6 ottobre 2020, rimane necessaria anche per l'utilizzo diretto in dichiarazione della detrazione in quanto già contenuta nell'asseverazione che il tecnico abilitato è tenuto a rilasciare.

1.2.1. Visto di conformità

Il citato articolo 1, comma 1, lett. b), del Decreto anti-frodi ha modificato l'articolo 121 del Decreto rilancio, recante «Opzione per la cessione o per lo sconto in luogo delle detrazioni fiscali»:

- inserendo il comma 1-ter, che introduce l'obbligo del visto di conformità e dell'attestazione della congruità delle spese sostenute in relazione ai Bonus diversi dal Superbonus, per i quali è esercitata l'opzione per lo sconto in fattura o la cessione del credito;
- prevedendo che il visto di conformità sia rilasciato ai sensi dell'articolo 35 del d.lgs. n. 241 del 1997 dai soggetti indicati alle lett. a) e b) del comma 3 dell'articolo 3 del regolamento, recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto di cui al DPR n. 322 del 1998, e dai responsabili dell'assistenza

-
- 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.

⁹ Come chiarito nella relazione illustrativa del Decreto anti-frodi, gli articoli 121 e 122 del Decreto rilancio prevedono, in alternativa all'utilizzo diretto della detrazione o del credito d'imposta, che il beneficiario possa optare per lo sconto in fattura o la cessione del credito. Ai fini dell'esercizio di tale opzione, è necessario che l'originario beneficiario dell'agevolazione invii all'Agenzia delle entrate, anche attraverso un intermediario abilitato, un'apposita comunicazione telematica dello sconto in fattura o della cessione del credito; in tale ultima ipotesi, è necessario che il cessionario confermi l'accettazione del credito stesso su un'apposita piattaforma resa disponibile dall'Agenzia delle entrate. I crediti di cui trattasi possono essere ceduti più volte secondo le modalità previste dal citato provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate dell'8 agosto 2020.

fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'articolo 32 del citato d.lgs. n. 241 del 1997.

Alla luce di quanto stabilito dagli articoli 119, comma 11, e 121, comma 1-ter, lett. a), del Decreto rilancio, il visto di conformità per l'opzione per lo sconto in fattura o la cessione del credito relativamente ai Bonus diversi dal Superbonus è rilasciato dai medesimi soggetti previsti ai fini del Superbonus e, in caso di visto di conformità infedele, sono applicabili, in linea generale, le sanzioni amministrative previste dal d.lgs. n. 241 del 1997.

1.2.2. Attestazione della congruità delle spese

Il citato articolo 1, comma 1, lett. b), del Decreto anti-frodi ha modificato l'articolo 121 del Decreto rilancio, prevedendo che i tecnici abilitati asseverino la congruità delle spese sostenute secondo le disposizioni dell'articolo 119, comma 13-bis, del Decreto rilancio, descritte al paragrafo 1.1.

Atteso che i tecnici abilitati «asseverano la congruità delle spese sostenute», si ritiene che tale nuova attestazione debba certificare la congruità della spesa sostenuta in considerazione della tipologia dei lavori come descritti sui documenti di spesa ovvero nei capitolati (ove presenti); in altri termini, tale attestazione deve prevedere il rispetto dei costi massimi per tipologia di intervento, in relazione ai singoli elementi che lo compongono ed al loro insieme.

Il citato articolo 121, comma 1-ter, lett. b), del Decreto rilancio prevede, inoltre, che tale attestazione vada resa «secondo le *disposizioni dell'articolo 119, comma 13-bis*» del Decreto rilancio, secondo cui «*Ai fini dell'asseverazione della congruità delle spese si fa riferimento ai prezzi individuati dal decreto di cui al comma 13, lettera a), nonché ai valori massimi stabiliti, per talune categorie di beni, con decreto del Ministro della transizione ecologica. Nelle more dell'adozione dei predetti decreti, la congruità delle spese è determinata facendo riferimento ai prezzi riportati nei prezzi 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*».

Ciò comporta che, ai fini dell'attestazione della congruità delle spese, è possibile fare riferimento ai prezzi individuati dal decreto di cui al comma 13, lett. a), dell'articolo 119 del Decreto rilancio, nonché ai valori massimi stabiliti, per talune categorie di beni, con

decreto del Ministro della transizione ecologica, fermo restando che, nelle more dell'adozione di tale decreto ministeriale, la congruità delle spese può essere determinata, in via residuale, facendo 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.

Pertanto, per gli interventi finalizzati alla riqualificazione energetica, si fa riferimento al d.m. 6 agosto 2020, nel caso di interventi con data di inizio lavori a partire dal 6 ottobre 2020, e ai criteri residuali individuati dal predetto comma 13-bis dell'articolo 119 del Decreto rilancio, per quelli con data di inizio lavori antecedente.

Per gli interventi diversi da quelli finalizzati alla riqualificazione energetica, compresi quelli di riduzione del rischio sismico, l'attestazione della congruità della spesa è resa secondo i criteri previsti, in via residuale, dal citato articolo 119, comma 13-bis, del Decreto rilancio.

Con particolare riferimento all'acquisto di case antisismiche, si ricorda che la detrazione di cui al comma 1-septies dell'articolo 16 del d.l. n. 63 del 2013 è commisurata al prezzo della singola unità immobiliare risultante nell'atto pubblico di compravendita e non alle spese sostenute dall'impresa in relazione agli interventi agevolati. Non va, pertanto, attestata la corrispondente congruità delle spese neanche a seguito della modifica normativa in commento.

In considerazione del rinvio al citato articolo 119, comma 13-bis, del Decreto rilancio, si ritiene, inoltre, che l'attestazione della congruità della spesa possa essere rilasciata, per la medesima tipologia di interventi, dai tecnici abilitati al rilascio delle asseverazioni previste dall'articolo 119, comma 13, del Decreto rilancio per gli interventi ammessi al Superbonus.

Ad esempio, per gli interventi finalizzati alla riduzione del rischio sismico (non rientranti nel Superbonus), l'attestazione della congruità delle spese può essere rilasciata dal soggetto abilitato a rilasciarla per i medesimi interventi di riduzione del rischio sismico che danno diritto al Superbonus.

L'attestazione della congruità delle spese, laddove non sia già contenuta in un modello di asseverazione normativamente previsto, può essere predisposta in forma libera, purché preveda l'assunzione di consapevolezza delle sanzioni penali nel caso di

dichiarazioni mendaci, formazione e uso di atti falsi, e della decadenza dai benefici conseguenti a provvedimenti emanati sulla base di dichiarazioni non veritiere, ai sensi degli articoli 75 e 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.

Va, infine, chiarito 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, considerato che la normativa che li disciplina, a differenza di quella prevista per il Superbonus, non richiede tali adempimenti. Tuttavia, considerata la ratio del Decreto anti-frodi 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.

1.2.3. Ambito di applicazione temporale

L'obbligo del visto di conformità e dell'attestazione della congruità delle spese ai fini dell'opzione per lo sconto in fattura o la cessione del credito, previsto per i Bonus diversi dal Superbonus dall'articolo 121, comma 1-ter, del Decreto rilancio, si applica, in via di principio, alle comunicazioni trasmesse in via telematica all'Agenzia delle entrate a decorrere dal 12 novembre 2021 (data di entrata in vigore del Decreto anti-frodi).

Tuttavia, si ritiene meritevole di tutela l'affidamento dei contribuenti in buona fede che, in relazione ad una fattura di un fornitore, abbiano assolto il relativo pagamento a loro carico ed esercitato l'opzione per la cessione, attraverso la stipula di accordi tra cedente e cessionario, o per lo sconto in fattura, mediante la relativa annotazione, anteriormente alla data di entrata in vigore del Decreto anti-frodi, anche se non abbiano ancora provveduto alla comunicazione all'Agenzia delle entrate¹⁰.

Si ritiene, pertanto, che in tali ipotesi non sussista il predetto obbligo di apposizione del visto di conformità alla comunicazione dell'opzione all'Agenzia delle entrate e di attestazione della congruità della spesa.

Con la risoluzione 5 dicembre 2018, n. 84/E, è stato precisato che non assume rilevanza la forma che viene utilizzata per procedere alla cessione del credito; la normativa

¹⁰ Per le imprese individuali, le società e gli enti commerciali, cui si applica il criterio di competenza, fermo restando quanto sopra precisato in merito alla stipula di accordi riguardanti le opzioni di cessione del credito o dello sconto in fattura, si rinvia alle indicazioni rese al paragrafo 1.1.1.1.

in esame non detta, infatti, regole particolari da seguire per il perfezionamento della cessione del credito, né contiene prescrizioni in ordine alla forma con la quale la cessione deve essere effettuata. In ogni caso, la data di conclusione del contratto di cessione deve essere indicata nell'apposita sezione del modello di comunicazione delle opzioni approvato con il citato provvedimento prot. n. 312528 del 2021 (Quadro D - dati dei cessionari o dei fornitori che applicano lo sconto, nel campo "Data di esercizio dell'opzione").

Va da sé che le comunicazioni delle opzioni inviate entro l'11 novembre 2021, relative ai Bonus diversi dal Superbonus, per le quali l'Agenzia delle entrate abbia rilasciato regolare ricevuta di corretta ricezione della comunicazione, non sono soggette alla nuova disciplina di cui al comma 1-ter dell'articolo 121 del Decreto rilancio, per cui non sono richiesti l'apposizione del visto di conformità e l'attestazione della congruità delle spese (fermi restando gli ordinari poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria). I relativi crediti possono essere accettati ed eventualmente ulteriormente ceduti, senza richiedere il visto di conformità e l'attestazione della congruità delle spese, anche dopo l'11 novembre 2021, fatta salva la procedura di controllo preventivo e sospensione di cui all'articolo 122-bis del Decreto rilancio, introdotto dal Decreto anti-frodi.

1.2.4. Cessione delle rate residue di detrazione non fruita

L'obbligo del rilascio del visto di conformità e dell'attestazione della congruità delle spese, previsto dal Decreto anti-frodi, si applica anche alle comunicazioni di cessione del credito concernenti le rate residue non fruita delle detrazioni riferite alle spese sostenute nell'anno 2020, per gli interventi ammessi ai Bonus diversi dal Superbonus, il cui accordo di cessione si sia perfezionato a decorrere dal 12 novembre 2021.

1.3. Tabella riepilogativa

Si riepilogano di seguito le modifiche intervenute in materia di visto di conformità e di attestazione della congruità delle spese per Superbonus e Bonus diversi dal Superbonus.

AGEVOLAZIONE	VISTO DI CONFORMITÀ		ATTESTAZIONE DELLA CONGRUITÀ SPESE	
	PRIMA DEL 12/11/2021	DOPO IL 12/11/2021	PRIMA DEL 12/11/2021	DOPO IL 12/11/2021

SUPERBONUS Art. 119 del Decreto rilancio	–	Utilizzo in dichiarazione dei redditi	Utilizzo in dichiarazione dei redditi	Utilizzo in dichiarazione dei redditi
	Cessione del credito o Sconto in fattura	Cessione del credito o Sconto in fattura	Cessione del credito o Sconto in fattura	Cessione del credito o Sconto in fattura
BONUS DIVERSI DAL SUPERBONUS Art. 121, comma 2, del Decreto rilancio	–	Cessione del credito o Sconto in fattura	– ¹¹	Cessione del credito o Sconto in fattura

2. Misure di contrasto alle frodi in materia di cessioni dei crediti.

Rafforzamento dei controlli preventivi

L'articolo 2 del Decreto anti-frodi inserisce, dopo l'articolo 122 del Decreto rilancio, l'articolo 122-bis, rubricato «Misure di contrasto alle frodi in materia di cessioni dei crediti. Rafforzamento dei controlli preventivi».

Come chiarito dalla relazione illustrativa al Decreto anti-frodi, tale articolo contiene disposizioni che assolvono a funzioni di presidio preventivo, fermi restando i poteri di controllo nel merito dell'Amministrazione finanziaria in relazione alle operazioni di cessione dei crediti avvenute sia antecedentemente sia successivamente all'entrata in vigore della norma.

Ai sensi del comma 1 dell'articolo 122-bis del Decreto rilancio, l'Agenzia delle entrate – entro cinque giorni lavorativi dall'invio delle comunicazioni delle opzioni per lo sconto o per le cessioni dei crediti, anche successive alla prima, trasmesse all'Agenzia delle entrate ai sensi degli articoli 121 e 122¹² del predetto decreto (di seguito comunicazioni) – ha la facoltà di sospendere, per un periodo non superiore a trenta giorni dalla data di

¹¹ L'attestazione della congruità delle spese, laddove prevista per il rispetto degli adempimenti di cui al d.m. 6 agosto 2020 nel caso di interventi finalizzati alla riqualificazione energetica effettuati a partire dal 6 ottobre 2020, rimane necessaria anche per l'utilizzo diretto in dichiarazione delle detrazioni in quanto contenuta nell'asseverazione che il tecnico abilitato è tenuto a rilasciare.

¹² Concernente la cessione dei crediti d'imposta riconosciuti da provvedimenti emanati per fronteggiare l'emergenza da COVID-19 (credito d'imposta per botteghe e negozi; credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda; credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro; credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione).

sospensione, gli effetti delle predette comunicazioni.

Deve trattarsi di comunicazioni che presentano profili di rischio utilizzabili dall'Agenzia delle entrate ai fini del relativo controllo preventivo.

Tali profili di rischio sono individuati utilizzando criteri relativi alla diversa tipologia dei crediti ceduti e riferiti:

- 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.

Il comma 2 dell'articolo 122-bis del Decreto rilancio prevede che, se all'esito del controllo, tali rischi:

- risultano confermati, la comunicazione si considera non effettuata e l'esito del controllo è comunicato al soggetto che ha trasmesso la comunicazione;
- non risultano confermati, ovvero se risulta decorso il periodo di sospensione degli effetti della comunicazione senza che i rischi risultino confermati, la comunicazione produce gli effetti previsti dalle disposizioni di riferimento.

Ciò premesso, il termine di utilizzo del credito è da ritenersi prorogato per un periodo pari a quello di sospensione degli effetti della comunicazione stessa (al massimo di 30 giorni), se all'esito della predetta attività di controllo i rischi di frode non siano stati confermati.

Il comma 3 dell'articolo 122-bis del Decreto rilancio prevede che, «Fermi restando gli ordinari poteri di controllo, l'Amministrazione finanziaria procede in ogni caso al controllo nei termini di legge di tutti i crediti relativi alle cessioni per le quali la comunicazioni si considera non avvenuta ai sensi del comma 2».

Resta inteso che il sopra descritto presidio preventivo posto in essere dall'Agenzia delle entrate non esonera i soggetti coinvolti nelle cessioni – in primis, i cessionari ed i

fornitori che acquistano il credito a fronte del contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto – dal ricorso all’ordinaria diligenza richiesta per evitare la partecipazione a condotte fraudolente. Difatti, né la mancata selezione della specifica comunicazione tra quelle oggetto di sospensione, né la rimozione della sospensione inizialmente operata, ovvero il decorso dei 30 giorni senza conferma dei profili di rischio, precludono gli ordinari poteri di controllo dell’Amministrazione finanziaria e, pertanto, non costituiscono alcun riconoscimento circa la spettanza della specifica agevolazione: il presidio preventivo antifrode de quo si fonda sull’analisi dei profili di rischio individuati dal legislatore, idonei ad intercettare (e bloccare) le più rilevanti condotte illecite, ma non rappresenta un controllo sostanziale dell’agevolazione, né della regolarità della comunicazione.

Il comma 4 dell’articolo 122-bis del Decreto rilancio prevede che i soggetti obbligati di cui all’articolo 3 del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231, che intervengono nelle cessioni comunicate ai sensi degli articoli 121 e 122 del 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.

Come chiarito dalla relazione illustrativa al Decreto anti-frodi, 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 cedenti¹³.

Pertanto, si ritiene che 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

¹³ Comunicazione UIF dell’11 febbraio 2021, relativa alla prevenzione di fenomeni di criminalità finanziaria connessi con l’emergenza da COVID-19.

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'articolo 122-bis del Decreto rilancio rinvia ad un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, in corso di emanazione, la definizione dei criteri, delle modalità e dei termini per l'attuazione dei predetti controlli preventivi.

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

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