STUDIO PIZZANO

COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

www.studiopizzano.it

RECUPERO DEI BONUS EDILIZI: TRA SOLIDARIETÀ, CONTROLLI E RESPONSABILITÀ DI COMMITTENTI, IMPRESE E CESSIONARI

Pubblicato il11 Marzo 2024 di Sabatino Pizzano

Negli ultimi anni, il legislatore italiano ha introdotto delle modalità alternative per la fruizione delle detrazioni fiscali legate agli interventi edilizi, al fine di rendere tali benefici accessibili anche a contribuenti con una ridotta capienza fiscale. Oltre alla tradizionale modalità dello scomputo diretto della detrazione dall'imposta lorda in dichiarazione dei redditi, è ora possibile optare per lo sconto sul corrispettivo applicato in fattura dal fornitore che ha effettuato gli interventi o per la cessione del credito d'imposta corrispondente alla detrazione spettante a soggetti terzi.
Inizialmente queste opzioni erano limitate solo ad alcune tipologie di interventi agevolati, come quelli di riqualificazione energetica e di riduzione del rischio sismico. Successivamente, con l'introduzione dell'art. 121 del DL 34/2020 (c.d. Decreto Rilancio), si è avuta una generalizzazione delle opzioni per lo sconto e la cessione, che sono state estese alla maggior parte dei bonus edilizi. Ciò ha consentito di fruire in tal modo anche dei nuovi e più generosi incentivi introdotti dal decreto, come il Superbonus 110%.

Nel corso del tempo, la disciplina delle opzioni è stata oggetto di numerose modifiche, spesso volte a limitare le frodi emerse su larga scala. In particolare, sono stati rafforzati i controlli preventivi dell'Agenzia delle Entrate sulla correttezza delle comunicazioni telematiche delle opzioni e delle cessioni successive alla prima e sono state introdotte specifiche ipotesi di responsabilità solidale di fornitori e cessionari in caso di violazioni commesse con dolo o colpa grave.

Analizziamo nel dettaglio come funziona il recupero delle detrazioni non spettanti fruite indebitamente mediante le opzioni e quali sono i presupposti per fare scattare la responsabilità solidale e penale in capo ai soggetti coinvolti in tali operazioni.

I CONTROLLI PREVENTIVI ANTIFRODE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 122-bis del DL 34/2020, introdotto dal DL 157/2021 (c.d. Decreto Controlli), ha previsto la facoltà per l'Agenzia delle Entrate di sospendere, per un periodo di tempo fino a 30 giorni, gli effetti delle comunicazioni telematiche delle opzioni di sconto in fattura o cessione del credito inviate all'Agenzia stessa da parte dei contribuenti, al fine di effettuare controlli preventivi antifrode. In particolare, viene verificata la coerenza dei dati indicati nelle comunicazioni e nelle opzioni con i dati presenti nell'Anagrafe Tributaria o comunque in possesso dell'Amministrazione finanziaria.
Se entro tale termine l'Agenzia non notifica al contribuente un provvedimento di blocco, la comunicazione produce regolarmente i suoi effetti e il fornitore o cessionario può accettare ed esercitare l'opzione, rendendo così definitivamente efficace la cessione del credito. Tuttavia, occorre sottolineare che la mancata sospensione della comunicazione non implica una "validazione" della stessa da parte dell'Agenzia e non esonera fornitori e cessionari dal verificare la concreta spettanza del bonus e la regolarità dell'intera operazione con l'ordinaria diligenza richiesta.Negli ultimi anni, il legislatore italiano ha introdotto delle modalità alternative per la fruizione delle detrazioni fiscali legate agli interventi edilizi, al fine di rendere tali benefici accessibili anche a contribuenti con una ridotta capienza fiscale. Oltre alla tradizionale modalità dello scomputo diretto della detrazione dall'imposta lorda in dichiarazione dei redditi, è ora possibile optare per lo sconto sul corrispettivo applicato in fattura dal fornitore che ha effettuato gli interventi o per la cessione del credito d'imposta corrispondente alla detrazione spettante a soggetti terzi.
Inizialmente queste opzioni erano limitate solo ad alcune tipologie di interventi agevolati, come quelli di riqualificazione energe

Pertanto, in caso di successivo accertamento, anche in sede di controllo ordinario, della non spettanza delle detrazioni, scatterà in ogni caso il recupero delle stesse e delle relative sanzioni nei confronti del beneficiario, con l'eventuale responsabilità solidale di fornitori e cessionari se hanno concorso nella violazione con dolo o colpa grave, come vedremo nel prossimo paragrafo.

IL RECUPERO DELLE DETRAZIONI NON SPETTANTI E LA RESPONSABILITÀ SOLIDALE

In base ai commi 4 e 5 dell'art. 121 del DL 34/2020, se in sede di controllo, anche successivo, emerge che le detrazioni fruite mediante sconto in fattura o cessione del credito non spettavano in tutto o in parte, l'Agenzia delle Entrate procede al recupero dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante nei confronti del soggetto beneficiario della stessa, maggiorato degli interessi e delle sanzioni di cui all'art. 13 del D.Lgs. 471/97.
Il fornitore che ha applicato lo sconto o il cessionario che ha acquisito il credito rispondono solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura eccedente rispetto allo sconto praticato o al credito ricevuto.

Tuttavia, se viene accertato che il fornitore o il cessionario ha concorso con il beneficiario nella violazione con dolo o colpa grave, ai sensi del comma 6 dello stesso art. 121, lo stesso è responsabile in solido con il beneficiario per il pagamento dell'importo corrispondente alla detrazione non spettata e dei relativi interessi. Inoltre, si applicano al fornitore o cessionario le sanzioni di cui all'art. 9, comma 1 del D.Lgs. 472/97 sulla responsabilità solidale nel concorso di persone.

> ***Esempio:*** *Tizio effettua un intervento di riqualificazione energetica su un immobile non residenziale optando per lo sconto in fattura. La ditta fornitrice Alfa Srl applica uno sconto di 10.000 euro in fattura. In seguito, l'Agenzia delle Entrate accerta che i lavori sono stati eseguiti su un immobile strumentale e quindi la detrazione non spettava.*
> *L'Agenzia recupererà nei confronti di Tizio i 10.000 euro di detrazione non spettante, più interessi e sanzioni. Se viene accertato che la Alfa Srl sapeva o avrebbe dovuto sapere usando l'ordinaria diligenza che l'immobile era strumentale, sarà responsabile in solido con Tizio per tale importo.*

IL REATO DI INDEBITA COMPENSAZIONE DEI CREDITI INESISTENTI

Oltre alla responsabilità sul piano tributario, il fornitore o il cessionario che utilizza in compensazione sul modello F24 dei crediti d'imposta inesistenti o non spettanti, essendone consapevole, commette il reato di indebita compensazione previsto dall'art. 10-quater del D.Lgs. 74/2000.
Tale reato è punito con la reclusione da 6 mesi a 2 anni se i crediti indebitamente compensati sono "non spettanti", ossia derivano da detrazioni in realtà non spettanti ma che non sono del tutto inesistenti. Se invece vengono utilizzati scientemente in compensazione crediti del tutto inesistenti, la pena della reclusione va da 18 mesi a 6 anni.

Inoltre, se l'ammontare dei crediti indebitamente compensati è superiore a 50.000 euro per periodo d'imposta, la pena è aumentata di un terzo; se l'importo è superiore a 100.000 euro, la pena è aumentata della metà.

> ***Esempio:*** *la società Gamma Srl acquista dalla società Beta Srl un credito derivante da Superbonus 110% di importo pari a 100.000 euro e lo utilizza interamente in compensazione sul modello F24 per pagare imposte e contributi. In seguito, viene accertato che il credito derivava da lavori in realtà mai eseguiti e Beta Srl viene indagata per truffa. Se dal procedimento penale emerge che anche Gamma Srl era consapevole dell'inesistenza del credito, i suoi amministratori rischiano la pena della reclusione da 18 mesi a 6 anni, aumentata della metà, quindi nel range da 2 anni e 3 mesi a 9 anni, per aver utilizzato scientemente in compensazione un credito inesistente di rilevante entità.*

IL SEQUESTRO PREVENTIVO E PER CONFISCA DEI CREDITI D'IMPOSTA FITTIZI

L'art. 28-ter del DL 4/2022, introdotto in sede di conversione dalla L. 25/2022, ha previsto espressamente la possibilità di sottoporre a

sequestro i crediti d'imposta derivanti dalle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020, qualora siano stati ottenuti indebitamente a seguito della commissione di determinati reati (truffa, false comunicazioni sociali, emissione di fatture per operazioni inesistenti, indebita compensazione, ecc.).
La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 36606/2022, ha ritenuto che tale previsione abbia una valenza ricognitiva di un potere di sequestro già desumibile dai principi generali. Pertanto, in caso di indagini penali, è possibile sottoporre a sequestro preventivo ex art. 321 comma 1 c.p.p. i crediti d'imposta derivanti da bonus edilizi, ove sussistano concreti elementi per ritenere che siano stati indebitamente generati e vi sia il concreto pericolo che vengano utilizzati in compensazione, portando così a conseguenze ulteriori il reato ipotizzato.

Inoltre, sempre secondo la Cassazione, i crediti fittizi possono essere sottoposti a sequestro finalizzato alla confisca ex art. 240 c.p. e 322-ter c.p., in quanto essi costituiscono il profitto del reato che si assume commesso per ottenerli e sono di per sé dotati di valore economico e di potenzialità lesiva, a prescindere dal fatto che siano già stati effettivamente utilizzati in compensazione.

> ***Esempio:*** *l'Agenzia delle Entrate accerta che la società Alfa Srl ha emesso false fatture relative a interventi edilizi per 500.000 euro a favore della società Beta Srl, consentendole di maturare crediti d'imposta fittizi da Superbonus 110% per 550.000 euro, poi ceduti alla società Gamma Srl. Nel procedimento penale a carico di Alfa e Beta per emissione e utilizzo di fatture false, il G.I.P. potrà disporre il sequestro preventivo dei crediti in possesso di Gamma Srl se vi sono fondati elementi per ritenere che siano fittizi e sussiste il rischio di una loro imminente utilizzazione in compensazione. Il sequestro servirà sia ad impedire ulteriori conseguenze dei reati ipotizzati, sia a confiscare i crediti quali profitti degli stessi.*

LA RESPONSABILITÀ SOLIDALE DEI CESSIONARI SUCCESSIVI AL PRIMO

Un tema dibattuto riguarda l'estensione della responsabilità solidale in caso di cessioni successive dei crediti d'imposta derivanti dai bonus edilizi. L'art. 121 comma 6 del DL 34/2020 prevede espressamente la responsabilità in solido del fornitore e dei cessionari che hanno acquistato i crediti, ma non specifica se tale responsabilità riguardi solo il primo cessionario o anche quelli successivi.
Secondo l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare 23/E/2022, la responsabilità solidale riguarda tutti i cessionari che acquistano i crediti, anche a seguito di cessioni successive alla prima, qualora sia accertato il loro concorso nella violazione con dolo o colpa grave. Ciò significa che se il cessionario, al momento dell'acquisto del credito, aveva consapevolezza della non spettanza della detrazione originaria o avrebbe potuto conoscerla con l'uso della ordinaria diligenza, sarà responsabile in solido con il beneficiario per il recupero della stessa e per il pagamento delle sanzioni.

Tale interpretazione si basa sul dato letterale del comma 6, che fa generico riferimento ai "cessionari", senza distinguere tra primo cessionario e successivi, e sul fatto che la ratio della norma è quella di responsabilizzare tutti i soggetti che intervengono nella circolazione dei crediti d'imposta, disincentivando condotte fraudolente o gravemente negligenti. Tuttavia, occorre rilevare che questa ricostruzione non è pacifica e si scontra con un'interpretazione più restrittiva che vorrebbe limitare la responsabilità solidale al solo primo cessionario, sia per esigenze di certezza del diritto, sia per non penalizzare eccessivamente la circolazione dei crediti.

In ogni caso, per prevenire il rischio di responsabilità solidale, è fondamentale che tutti i cessionari, sia in sede di prima cessione che di cessioni successive, effettuino con la dovuta diligenza tutti i controlli necessari ad assicurarsi della regolarità delle operazioni e della concreta spettanza dei bonus nel caso di specie, acquisendo la relativa documentazione. A tal fine, può essere opportuno inserire specifiche clausole contrattuali che prevedano dichiarazioni e garanzie del cedente sulla regolarità delle fatture, sull'effettività dei lavori e sul possesso dei requisiti per accedere alle detrazioni.

La documentazione da acquisire in sede di acquisto di crediti fiscali da bonus edilizi

In sede di acquisto dei crediti d'imposta derivanti dai bonus edilizi, è fondamentale che il cessionario acquisisca tutta la documentazione necessaria a verificare la regolarità dell'operazione e la concreta spettanza delle detrazioni nel caso specifico. In particolare, è opportuno richiedere e controllare attentamente i seguenti documenti:

Per tutti gli interventi:

1. Comunicazione di opzione da cui deriva il credito d'imposta con relativo visto di conformità apposto
2. Ricevuta di accettazione della Comunicazione di opzione con relativo numero di protocollo rilasciato dal sistema informatico dell'Agenzia delle Entrate
3. Titolo edilizio abilitativo (in caso di interventi in regime di edilizia libera, autocertificazione della tipologia di interventi con indicazione della data di inizio lavori)
4. Ricevuta di deposito del titolo edilizio abilitativo (non necessaria in caso di interventi autocertificati in regime di edilizia libera)
5. Notifica preliminare all'ASL (nei casi di legge in cui non è prevista, autocertificazione che attesta tale circostanza)
6. Ricevuta di deposito della notifica preliminare all'ASL (non necessaria in caso di interventi autocertificati come esclusi dall'obbligo)
7. Visura catastale ante operam o storica dell'immobile oggetto degli interventi
8. Fatture, ricevute e altri documenti di addebito delle spese indicate nella Comunicazione di opzione da cui deriva il credito d'imposta
9. Bonifici parlanti di pagamento delle spese indicate nella comunicazione di opzione (non necessari nel caso di superbonus 110% con sconto 100%)
10. Contratto di appalto sottoscritto tra il soggetto che ha realizzato i lavori e il committente

Se l'intervento è relativo a parti comuni di un edificio condominiale:

11. Delibera dell'assemblea condominiale di approvazione dei lavori
12. Tabella di ripartizione delle spese tra i condòmini

Se l'intervento è di efficienza energetica agevolato con il superbonus 110-90-70-65%:

13. Relazione tecnica di cui all'art. 8 del DLgs. 192/2005 o provvedimento regionale equivalente
14. Ricevuta di deposito presso il Comune della Relazione tecnica
15. Asseverazione e relativi allegati trasmessi telematicamente all'ENEA con relativi codici IDA e ASID rilasciati dal sistema informatico dell'ENEA

Se l'intervento è di efficienza energetica agevolato con l'ecobonus 50-65-70-75-80-85%:

14. Relazione tecnica di cui all'art. 8 del DLgs. 192/2005 o provvedimento regionale equivalente (in caso di interventi per i quali non è obbligatoria, autocertificazione che attesta questa circostanza)
15. Ricevuta di deposito presso il Comune della Relazione tecnica (non necessaria per interventi di cui è autocertificata la non obbligatorietà)
16. APE ante e/o post interventi nei casi previsti dall'art. 7 del DM 159844/2020 (in caso di interventi per i quali non sono obbligatori, autocertificazione che attesta questa circostanza)

17. Schede descrittive trasmesse all'ENEA entro 90 giorni dalla fine dei lavori
18. Asseverazione di congruità delle spese ex art. 121 co. 1-ter del DL 34/2020

Se l'intervento è di riduzione del rischio sismico agevolato con superbonus o sisma over 50%:

19. Asseverazione Allegato B con relativa ricevuta di deposito
20. Attestazione Allegato 1 o Allegato B-1 con relativa ricevuta di deposito
21. Attestazione Allegato B-2 con relativa ricevuta di deposito (in caso di attestazione di collaudo non dovuta per legge, autocertificazione che attesta questa circostanza

Se l'intervento è di eliminazione barriere architettoniche agevolato al 75%:

22. Asseverazione dei requisiti previsti dal DM 236/89 (obbligatoria per interventi a decorrere dal 30.12.2023)
23. Asseverazione di congruità delle spese ex art. 121 co. 1-ter del DL 34/2020

Se l'intervento è diverso da quelli precedenti:

24. Asseverazione di congruità delle spese ex art. 121 co. 1-ter del DL 34/2020

La lista di documenti sopra indicata non è esaustiva e può variare a seconda del tipo di bonus e di intervento effettuato. In ogni caso, è sempre consigliabile farsi assistere da consulenti qualificati per valutare attentamente la documentazione acquisita e gestire correttamente l'operazione di acquisto dei crediti, al fine di prevenire contestazioni e minimizzare i rischi di responsabilità solidale.

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Il sistema delle opzioni per la cessione dei crediti d'imposta o per lo sconto in fattura correlati ai bonus edilizi ha consentito di incentivare la realizzazione di importanti interventi di riqualificazione energetica e antisismica degli edifici, contribuendo al rilancio del settore e al miglioramento della qualità del patrimonio immobiliare. Tuttavia, la complessità della normativa e la sua continua evoluzione hanno creato incertezze interpretative e applicative.
Inoltre, la possibilità di monetizzare immediatamente le detrazioni mediante lo sconto o la cessione ha attratto frodi e operazioni abusive realizzate mediante fatture false, lavori non eseguiti, interventi non agevolabili o crediti fittizi. Per contrastare tali fenomeni, il legislatore ha progressivamente introdotto misure di controllo preventivo, limitazioni alla circolazione dei crediti e specifiche ipotesi di responsabilità solidale di fornitori e cessionari.

Tuttavia, occorre contemperare con equilibrio le esigenze di contrasto alle frodi con quelle di certezza del diritto e di salvaguardia della libera circolazione dei crediti d'imposta tra gli operatori. Un eccessivo irrigidimento della disciplina rischia infatti di bloccare il mercato delle cessioni e di penalizzare soprattutto i soggetti privi di capienza fiscale, vanificando le finalità sottese alle opzioni per lo sconto e la cessione.

In prospettiva, sarebbe auspicabile un intervento organico di semplificazione e stabilizzazione della disciplina dei bonus edilizi e delle relative opzioni, al fine di garantire maggiore chiarezza e prevedibilità per tutti i soggetti coinvolti. Al contempo, occorre rafforzare i controlli sulla qualità e sull'effettività degli interventi agevolati, anche mediante il coinvolgimento attivo dei professionisti tecnici, e implementare un efficace sistema sanzionatorio che colpisca in modo mirato le condotte fraudolente, senza penalizzare gli operatori onesti.

Solo così sarà possibile garantire un utilizzo virtuoso ed efficiente delle risorse pubbliche destinate alla riqualificazione edilizia,

assicurando al contempo la tutela della legalità e della corretta concorrenza nel mercato.

> ***DOMANDE E RISPOSTE***

D: Quali sono le modalità alternative per fruire delle detrazioni rispetto alla classica dichiarazione dei redditi?
R: In alternativa allo scomputo diretto delle detrazioni dall'imposta lorda in dichiarazione, è possibile optare per lo sconto sul corrispettivo applicato direttamente in fattura dal fornitore che ha effettuato gli interventi agevolati o per la cessione a soggetti terzi del credito d'imposta corrispondente alla detrazione spettante.

D: Come funzionano nel dettaglio i controlli preventivi antifrode dell'Agenzia delle Entrate sulle comunicazioni delle opzioni?
R: L'art. 122-bis del DL 34/2020 consente all'Agenzia di sospendere per un massimo di 30 giorni gli effetti delle comunicazioni delle opzioni e delle cessioni successive alla prima, al fine di svolgere controlli preventivi sulla coerenza dei dati indicati negli stessi con quelli in possesso dell'Anagrafe Tributaria. Se entro tale termine non viene notificato un provvedimento di blocco al contribuente, la comunicazione produce i suoi effetti e il cessionario può efficacemente accettare il credito. Tuttavia, ciò non preclude i successivi controlli sulla spettanza del bonus.

D: Qual è la differenza tra crediti d'imposta "non spettanti" e "inesistenti" e perché rileva ai fini penali?
R: I crediti si definiscono "non spettanti" quando derivano da detrazioni in realtà non spettanti in base alla normativa tributaria, ma che presentano comunque un collegamento con una fattispecie agevolativa esistente. I crediti "inesistenti" sono invece quelli del tutto fittizi, creati artificiosamente senza alcun collegamento con una detrazione esistente, ad esempio mediante fatture false. La distinzione rileva perché l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti comporta pene più severe (reclusione da 18 mesi a 6 anni) rispetto ai crediti non spettanti (reclusione da 6 mesi a 2 anni).

D: Il sequestro dei crediti d'imposta fittizi è possibile solo dopo l'introduzione dell'art. 28-ter del DL 4/2022?
R: No, secondo la Cassazione la previsione dell'art. 28-ter ha solo valore ricognitivo di una facoltà di sequestro già desumibile in via generale. Pertanto, in presenza di concreti elementi sulla fittizietà dei crediti e di un pericolo di loro utilizzo, è possibile disporlo sia in funzione preventiva per impedire che un reato venga portato a ulteriori conseguenze (art. 321 c. 1 c.p.p.), sia in funzione di confisca come profitto del reato (art. 240 c.p. e 322-ter c.p.p.), a prescindere dall'intervenuta compensazione.

www.studiopizzano.it

© RIPRODUZIONE RISERVATA