Le Circolari della Fondazione Studi

CIRCOLARE NUMERO 21 DEL 15/09/2020

Fondazione Studi
Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

SUPERBONUS 110%

Caratteristiche e ruolo del Consulente del Lavoro

SOMMARIO

PREMESSA **2**

1. IL SUPERBONUS 110%: L'ART. 119, D.L. N. 34/2020 ..... **3**

2. APPLICAZIONE DEL BONUS **3**

2.1 AMBITO SOGGETTIVO (COMMA 9) 3
2.2 AMBITO OGGETTIVO 4
2.2.1 GLI INTERVENTI TRAINANTI (COMMA 1) 5
2.2.2 GLI INTERVENTI TRAINATI (COMMA 2) 6
2.3 I REQUISITI TECNICI (COMMA 3) 7
2.4 LA DURATA DELL'AGEVOLAZIONE (COMMI 1 E 3-*BIS*) 7
2.5 IL SISMABONUS (COMMI 4 E 4-*BIS*) 7
2.6 IMPIANTI FOTOVOLTAICI E COLONNINE ELETTRICHE (COMMI 5, 6, 7 E 8) 8

3. LO SCONTO IN FATTURA E LA CESSIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA **9**

3.1 LE DUE OPZIONI 9
3.2 GLI INTERVENTI 10
3.3 I REQUISITI 11
3.4 AMMONTARE DELLA DETRAZIONE, DELLO SCONTO E DEL CREDITO D'IMPOSTA 12
3.5 MODALITÀ DI ESERCIZIO DELL'OPZIONE 12
3.6 MODALITÀ DI UTILIZZO DEL CREDITO D'IMPOSTA 13

4. L'ASSEVERAZIONE TECNICA: SOGGETTI COINVOLTI E ADEMPIMENTI **14**

5. IL VISTO DI CONFORMITÀ **15**

5.1 SOGGETTI ABILITATI AL RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITÀ 15
5.2 VISTO DI CONFORMITÀ OBBLIGATORIO 15

6. LA POLIZZA ASSICURATIVA **16**

7. LA CHECK LIST PER L'APPOSIZIONE DEL VISTO DI CONFORMITÀ E LA DOCUMENTAZIONE DA CONSERVARE **17**

8. IL RUOLO DEL CONSULENTE DEL LAVORO NELLA TRASMISSIONE TELEMATICA DELLA COMUNICAZIONE 19

9. SANZIONI AMMINISTRATIVE E PENALI PER VISTI, ATTESTAZIONI E ASSEVERAZIONI INFEDELI 21

9.1 LE SANZIONI AMMINISTRATIVE 21
9.2 LE SANZIONI PENALI 22

PREMESSA

Con il dettato degli artt. 119-121 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito nella legge n. 77/2020, i Consulenti del Lavoro, insieme ad altri esperti dell'area giuridico-economica e ai responsabili dei CAF, sono stati individuati quali professionisti abilitati ad apporre il visto di conformità sulle domande di "sconto in fattura o di cessione del credito" maturato dai contribuenti per le spese sostenute per i lavori di efficientamento energetico o/e di adeguamento sismico, sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021.

Non si tratta di nuove attribuzioni, in quanto la norma fa espresso riferimento al visto di conformità *"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"* (comma 11 art. 119 D.L. n. 34/2020). Inoltre, la trasmissione delle dichiarazioni fiscali è un'attribuzione che ormai storicamente rientra tra quelle proprie dei Consulenti del Lavoro. In ultimo il legislatore, con l'obbligatorietà del rilascio di asseverazione e attestazione tecnica e dell'apposizione del visto di conformità, delegando quindi ai professionisti importanti responsabilità di requisiti e procedura, ha compreso, tra le spese che danno diritto alla maturazione del credito d'imposta del 110%, anche quelle sostenute per il rilascio delle stesse attestazioni e asseverazioni tecniche, nonché del visto di conformità.

1. IL SUPERBONUS 110%: L'ART. 119, D.L. N. 34/2020

L'articolo 119 del D.L. 19 maggio 2020, n. 34, convertito con modificazioni dalla L. 17 luglio 2020, n. 77 (in S.O. n. 25, relativo alla G.U. 18/07/2020, n. 180) **incrementa al 110%** (rispetto al 65% e al 50% disposto dall'articolo 14 del D.L. 4 giugno 2013, n. 63) l'aliquota di detrazione dall'Irpef o dall'Ires spettante a fronte di specifici interventi in ambito di efficienza energetica.

L'agevolazione per la **riqualificazione energetica degli edifici**, come prorogata nel tempo da diversi provvedimenti, consiste nel riconoscimento di detrazioni d'imposta (originariamente del 55%, poi elevata al 65, da ripartire in 10 rate annuali di pari importo) delle spese sostenute entro un limite massimo, diverso in relazione a ciascuno degli interventi previsti.

Il comma 175, lettera a), n. 1, della L. 27 dicembre 2019, n. 160 (Bilancio 2020) ha prorogato al 31 dicembre 2020 il termine previsto per avvalersi della richiamata detrazione fiscale.

2. APPLICAZIONE DEL BONUS

2.1 Ambito soggettivo (comma 9)

Il **comma 9 dell'art 119 D.L. 34/2020** circoscrive l'ambito dei **soggetti beneficiari** delle agevolazioni fiscali introdotte dall'articolo. Le disposizioni contenute nei commi da 1 a 8 si applicano agli interventi effettuati:

a) dai **condomìni**, costituiti secondo la disciplina civilistica (di cui agli artt. da 1117 a 1139 c.c.). Come chiarito dalle circolari 6 novembre 2000, n. 204/E e 7 febbraio 2007 n. 7/E, dell'Agenzia delle Entrate, la nascita del condominio si determina automaticamente, senza che sia necessaria alcuna deliberazione, nel momento in cui più soggetti costruiscono su un suolo comune ovvero quando l'unico proprietario di un edificio ne cede a terzi piani o porzioni di piano in proprietà esclusiva, realizzando l'oggettiva condizione del frazionamento;

b) dalle **persone fisiche**, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, su unità immobiliari, limitatamente agli interventi di efficienza energetica realizzati su un **numero massimo di due unità immobiliari**, fermo restando il riconoscimento delle detrazioni per gli interventi effettuati sulle parti comuni degli edifici in condominio (senza alcun limite sul numero di unità immobiliari), qualora gli stessi partecipino alla ripartizione delle predette spese in qualità di condòmini;

c) dagli **Istituti autonomi case popolari (IACP),** comunque denominati, nonché dagli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti;

d) dalle **cooperative di abitazione a proprietà indivisa**, per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci;

d-*bis*) dalle **ONLUS** di cui all'art. 10, D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460; dalle organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266 (art. 6), nonché dalle **associazioni di promozione sociale** iscritte nei registri nazionale, regionali e delle provincie autonome di Trento e Bolzano previsti dall'articolo 7 della legge 7 dicembre 2000, n. 383;

e) dalle **associazioni e società sportive dilettantistiche** iscritte nel registro istituito ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera c), D.Lgs. 23 luglio 1999, n. 242, **limitatamente ai lavori destinati ai soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi.**

La circolare dell'Agenzia delle Entrate 8 agosto 2020, n. 24/E, include nell'ambito soggettivo anche le ***"comunità energetiche rinnovabili"*** costituite *"in forma di enti non commerciali o di condomìni che aderiscono alle configurazioni"* di cui all'art. 42-*bis*, D.L. 30 dicembre 2019, n. 162, limitatamente alle spese sostenute per impianti a fonte rinnovabile gestiti dai predetti soggetti. Nel caso in cui gli interventi siano eseguiti mediante contratti di locazione finanziaria, la detrazione compete all'utilizzatore ed è determinata in base al costo sostenuto dalla società concedente.

2.2 Ambito oggettivo

Sotto il profilo oggettivo, il Superbonus spetta a fronte del sostenimento delle spese relative a taluni specifici interventi finalizzati alla riqualificazione energetica e alla adozione di misure antisismiche degli edifici (c.d. interventi "trainanti") nonché ad ulteriori interventi, realizzati congiuntamente ai primi (c.d. interventi "trainati").

In entrambi i casi, come chiarito dalla circolare 8 agosto 2020, n. 24/E, gli interventi devono essere realizzati su:

- parti comuni di edifici residenziali in "condominio" (sia trainanti, sia trainati);
- edifici residenziali unifamiliari e relative pertinenze (sia trainanti, sia trainati);
- unità immobiliari residenziali funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi autonomi dall'esterno site all'interno di edifici plurifamiliari e relative pertinenze (sia trainanti, sia trainati);
- singole unità immobiliari residenziali e relative pertinenze all'interno di edifici in condominio (solo trainati).

Inoltre, il comma 15-*bis* **esclude dall'applicazione della detrazione al 110%** le unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali **A1, A8 e A9** (abitazioni di tipo signorile, ville e castelli ovvero palazzi di eminenti pregi artistici o storici).

2.2.1 Gli interventi trainanti (comma 1)

Con specifico riferimento ai c.d. interventi "trainanti", la disposizione del comma 1 stabilisce che la detrazione prevista per la riqualificazione energetica degli edifici (articolo 14, D.L. 4 giugno 2013, n. 63) si applica nella misura del 110% per le spese documentate e rimaste a carico del contribuente, **sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021**, da ripartire tra gli aventi diritto in cinque quote annuali di pari importo, nei seguenti **tre specifici casi**:

1. interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio o dell'unità immobiliare situata all'interno di edifici plurifamiliari che sia funzionalmente indipendente e disponga di uno o più accessi autonomi dall'esterno [lettera a];
2. interventi sulle parti comuni degli edifici per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti centralizzati per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria, a condensazione, con efficienza almeno pari alla classe A di prodotto prevista dal regolamento delegato (UE) n. 811/2013 della Commissione, del 18 febbraio 2013, a pompa di calore (ivi compresi gli impianti ibridi o geotermici, anche abbinati all'installazione di impianti fotovoltaici (comma 5) e relativi sistemi di accumulo (comma 6) ovvero con impianti di microcogenerazione o a collettori solari. La detrazione è riconosciuta, inoltre, per l'allaccio a sistemi di teleriscaldamento efficiente esclusivamente per i comuni montani non interessati dalle procedure europee di infrazione relative alla qualità dell'aria con riferimento al mancato rispetto dei valori limite di biossido di azoto (n. 2014/2147 del 10 luglio 2014 o n. 2015/2043 del 28 maggio 2015 per l'inottemperanza dell'Italia agli obblighi previsti dalla direttiva 2008/50/CE) [lettera b];
3. interventi sugli edifici unifamiliari o sulle unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria, a condensazione, con efficienza almeno pari alla classe A di prodotto prevista dal regolamento delegato (UE) n. 811/2013 della Commissione, del 18 febbraio 2013, a pompa di calore, (ivi compresi gli impianti ibridi o geotermici, anche abbinati all'installazione di impianti fotovoltaici di cui al comma 5 e relativi sistemi di accumulo di cui al comma 6, ovvero con impianti di microcogenerazione, nonché a collettori solari) [lettera c].

Con riferimento al **primo intervento trainante** [lett. a)] la detrazione è calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a:

- **50.000 euro** per gli **edifici unifamiliari** o per le unità immobiliari situate all'interno di **edifici plurifamiliari** che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno;
- **40.000 euro** moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti **da due a otto unità immobiliari**;
- **30.000 euro** moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti **da più di otto unità immobiliari**.

Con riferimento al **secondo intervento trainante** [lett. b)] la detrazione è calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a:

- **20.000 euro** moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti **fino a otto unità immobiliari**;
- **15.000 euro** moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti **da più di otto unità immobiliari**. La detrazione è riconosciuta anche per le spese relative allo **smaltimento** e alla **bonifica dell'impianto sostituito**.

Con riferimento al **terzo intervento trainante** [lett. c)] la detrazione prevista è calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a:

- **30.000 euro** ed è riconosciuta anche per le spese relative allo **smaltimento** e alla **bonifica dell'impianto sostituito**.

2.2.2 Gli interventi trainati (comma 2)

Il **comma 2** stabilisce che la detrazione del 110% si applica anche a **tutti gli interventi di efficientamento energetico contenuti nel citato articolo 14, D.L. n. 63/2013**, nei limiti di spesa previsti, per ciascun intervento, dalla legislazione vigente e a condizione che siano **eseguiti congiuntamente** ad almeno uno degli interventi indicati al comma 1. Si precisa che, ai sensi dell'art. 2, comma 5 del decreto del Ministro dello Sviluppo Economico del 6 agosto 2020, tale condizione si considera soddisfatta se "*le date delle spese sostenute per gli interventi trainati, sono ricomprese nell'intervallo di tempo individuato dalla data di inizio e dalla data di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi trainanti*".

Qualora l'edificio sia sottoposto ad almeno uno dei **vincoli previsti dal codice dei beni culturali e del paesaggio** di cui al D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42 o gli interventi di cui al citato comma 1 siano vietati da regolamenti edilizi, urbanistici e ambientali, la **detrazione si applica comunque** a tutti gli interventi di efficientamento energetico, anche se non eseguiti congiuntamente ad almeno uno

degli interventi di cui al medesimo comma 1, fermo restando il requisito di miglioramento della classe energetica di cui al comma 3 (*v. infra*).

2.3 I requisiti tecnici (comma 3)

La disposizione chiarisce che, ai fini dell'accesso alla detrazione, gli interventi devono rispettare i requisiti minimi previsti dai decreti del Ministro dello Sviluppo Economico, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, il Ministro dell'Ambiente e della Tutela del territorio e del mare e il Ministro delle Infrastrutture e dei Trasporti da adottare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto (*v. infra*). Nel loro complesso, devono assicurare, anche congiuntamente agli interventi previsti ai successivi commi 5 e 6 (impianti solari fotovoltaici), il miglioramento di **almeno due classi energetiche** dell'edificio o delle unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari le quali siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno, ovvero, se ciò non sia possibile, il conseguimento della **classe energetica più alta**, da dimostrare mediante **l'attestato di prestazione energetica A.P.E.** (art. 6, D.Lgs. 19 agosto 2005, n. 192) prima e dopo l'intervento, rilasciato da un tecnico abilitato nella forma della dichiarazione asseverata.
Inoltre, la norma chiarisce che, nel rispetto dei prescritti requisiti minimi, sono ammessi all'agevolazione, nei limiti stabiliti ai commi 1 e 2, anche gli **interventi di demolizione e ricostruzione** degli edifici con la stessa volumetria di quello preesistente (Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, di cui all'art. 3, c. 1, lett. d) del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380).

2.4 La durata dell'agevolazione (commi 1 e 3-*bis*)

Come detto, il Superbonus si applica per le **spese documentate e rimaste a carico del contribuente, sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021.** Il **comma 3-*bis*** stabilisce che le disposizioni previste dai commi da 1 a 3 si applicano anche alle spese, documentate e rimaste a carico del contribuente, sostenute **dal 1° gennaio 2022 al 30 giugno 2022**, per gli interventi effettuati dagli istituti autonomi case popolari **(IACP)** comunque denominati, nonché dagli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti istituti.

2.5 Il Sismabonus (commi 4 e 4-*bis*)

Il **comma 4 eleva al 110% le detrazioni già esistenti** (dal 50% all'85%) con riferimento alle spese per specifici interventi antisismici effettuati sugli edifici ai sensi dei commi da 1-*bis* a 1-*septies*, dell'art. 16, D.L. n. 63 del 2013, sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021. I predetti interventi possono riguardare:

- l’adozione di misure antisismiche, su edifici ubicati nelle zone sismiche ad alta pericolosità (zona sismica 1 e 2) con particolare riguardo all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica, in particolare sulle parti strutturali (detrazione ordinaria del 50%);
- la riduzione del rischio sismico che determini il passaggio ad una (detr. ord.70% o 75% per i condomìni) o due (detr. ord. 80% o 85% per i condomìni) classi di rischio inferiori anche mediante demolizione e ricostruzione di interi edifici (zona sismica 1, 2 e 3).

Dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021 per gli interventi sopra citati, in caso di **cessione del credito ad un'impresa di assicurazione** e di contestuale stipula di una polizza che copre il rischio di eventi calamitosi, la **detrazione per i premi delle assicurazioni aventi per oggetto il rischio di eventi calamitosi** stipulate relativamente a unità immobiliari ad uso abitativo (articolo 15, comma 1, lettera f-bis del TUIR) spetta nella misura del **90%.**

Le agevolazioni non si applicano agli edifici ubicati in zona sismica 4.

Il **comma 4-*bis*** estende la detrazione introdotta dal comma 4 anche alla **realizzazione di sistemi di monitoraggio strutturale continuo a fini antisismici**, a condizione che sia eseguita congiuntamente a uno degli interventi antisismici previsti dai sopra citati commi da 1-*bis* a 1-*septies*, art. 16, D.L. n. 63 del 2013, nel rispetto dei limiti di spesa previsti dalla legislazione vigente per i medesimi interventi.

2.6 Impianti fotovoltaici e colonnine elettriche (commi 5, 6, 7 e 8)

Il **comma 5** estende la detrazione del 110% anche per l’installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica su edifici, per le spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021, fino ad un ammontare non superiore a:

- **euro 48.000** e comunque nel limite di spesa di euro 2.400 per ogni kW di potenza nominale dell’impianto solare fotovoltaico, da ripartire tra gli aventi diritto in cinque quote annuali di pari importo, sempreché l’installazione degli impianti sia eseguita congiuntamente a uno degli interventi trainanti o di miglioramento sismico (commi 1 e 4);
- **euro 1.600** per ogni kW di potenza nominale, in caso di interventi di trasformazione quali interventi di nuova costruzione, e interventi di ristrutturazione urbanistica (articolo 3, comma 1, lettere d), e) ed f), del DPR 6 giugno 2001, n. 380).

Ai sensi del **comma 6**, la detrazione al 110% viene estesa anche all’installazione contestuale o successiva di **sistemi di accumulo integrati** negli impianti solari fotovoltaici agevolati con la detrazione di cui al comma 5, alle stesse condizioni e nel limite di spesa di euro 1.000 per ogni kWh di capacità di accumulo del sistema di accumulo.

Il **comma 7** subordina le agevolazioni di cui ai precedenti commi 5 e 6 alla **cessione in favore del Gestore dei servizi energetici (GSE) dell'energia non auto-consumata** in sito ovvero non condivisa per l'autoconsumo. La detrazione non è cumulabile con altri incentivi pubblici o altre forme di agevolazione di qualsiasi natura previste dalla normativa europea, nazionale e regionale

Il **comma 8** riconosce la detrazione al 110% anche per l'installazione di **infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici**. La predetta installazione deve essere eseguita congiuntamente ad uno degli interventi di cui al comma 1 dell'articolo 119 in commento. Il Superbonus si applica alle spese sostenute per l'installazione di tali **infrastrutture di ricarica di veicoli elettrici** negli edifici nonché per i costi legati all'aumento di potenza impegnata del contatore dell'energia elettrica, fino ad un massimo di 7 kW, di cui all'articolo 16-*ter* del decreto legge n. 63 del 2013, su un **ammontare massimo di spesa pari a euro 3.000.** Tale limite di spesa è annuale ed è riferito a ciascun intervento di acquisto e posa in opera delle infrastrutture di ricarica.

3. LO SCONTO IN FATTURA E LA CESSIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA

3.1 Le due opzioni

L'articolo 121, D.L. n. 34/2020 per gli interventi di cui all'art. 119, nonché per alcuni di quelli tradizionali elencati al comma 2 del medesimo articolo 121, permette al soggetto beneficiario di poter optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, alternativamente:

a. per un contributo sotto forma di **sconto sul corrispettivo dovuto**, fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dai fornitori che hanno effettuato gli interventi, d'intesa con i fornitori stessi e da questi ultimi recuperato sotto forma di credito d'imposta, di importo pari alla detrazione spettante;
b. per la **cessione di un credito d'imposta** di pari ammontare a favore:
   - dei fornitori dei beni e dei servizi necessari alla realizzazione degli interventi;
   - di altri soggetti (persone fisiche, anche esercenti attività di lavoro autonomo o d'impresa, società ed enti);
   - di istituti di credito e intermediari finanziari.

I soggetti che ricevono il credito hanno, a loro volta, la **facoltà di successive cessioni.**

L'opzione può essere esercitata, sempre con riferimento alle spese sostenute negli anni 2020 e 2021, anche sulla base delle **rate residue di detrazione non fruite**. Il

credito d'imposta è usufruito con la stessa ripartizione in quote annuali con la quale sarebbe stata utilizzata la detrazione.

Il **provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 283847/2020** dell'8 agosto 2020 ha approvato il modello denominato "*Comunicazione dell'opzione relativa agli interventi di recupero del patrimonio edilizio, efficienza energetica, rischio sismico, impianti fotovoltaici e colonnine di ricarica*" (di seguito "Comunicazione"), con il quale i soggetti beneficiari delle citate detrazioni comunicano all'Agenzia delle Entrate le opzioni previste dall'articolo 121, comma 1, del decreto "Rilancio". La Comunicazione deve essere inviata all'Agenzia delle Entrate **esclusivamente con modalità telematiche, entro il 16 marzo dell'anno successivo a quello di sostenimento della spesa agevolata**, dal beneficiario della detrazione (per gli interventi eseguiti sulle unità immobiliari) ovvero dall'amministratore del condominio (per gli interventi eseguiti sulle parti comuni degli edifici), anche avvalendosi degli intermediari di cui all'articolo 3, comma 3, del D.P.R. n. 322 del 22 luglio 1998, tra i quali vi sono i **Consulenti del Lavoro** (di seguito "intermediari abilitati").

3.2 Gli interventi

Lo sconto in fattura o la cessione del credito si applicano ai seguenti interventi:

a) **recupero del patrimonio edilizio** di cui all'articolo 16-*bis*, comma 1, lettere a) e b), del TUIR;
b) **efficienza energetica** di cui all'articolo 14, D.L. 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90 e di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 119, D.L. n. 34/2020;
c) adozione di **misure antisismiche** di cui all'articolo 16, commi da 1-*bis* a 1-*septies,* D.L. n. 63 del 2013 e di cui al comma 4 dell'articolo 119 D.L. n. 34/2020;
d) **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;
e) **installazione di impianti fotovoltaici** di cui all'articolo 16-*bis*, comma 1, lettera h) del TUIR, ivi compresi gli interventi di cui ai commi 5 e 6 dell'articolo 119, D.L. n. 34/2020;
f) **installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici** di cui all'articolo 16-*ter* del decreto legge n. 63 del 2013 e di cui al comma 8 dell'articolo 119, D.L. n. 34/2020.

L'opzione può essere esercitata in relazione a **ciascuno stato di avanzamento dei lavori.**

Per gli interventi relativi al Superbonus, gli stati di avanzamento dei lavori **non possono essere più di due** per ciascun intervento complessivo e ciascuno stato di avanzamento deve riferirsi ad **almeno il 30% del medesimo intervento.**

3.3 I requisiti

Ai fini dell'opzione per la cessione o per lo sconto in alternativa alle detrazioni spettanti nella misura del 110%, di cui all'articolo 119, D.L. n. 34/2020, devono sussistere i seguenti **requisiti:**

a) per gli interventi di cui ai commi 1, 2 e 3 del citato articolo 119, i tecnici abilitati **asseverano** il rispetto dei requisiti previsti dai decreti di cui al comma 3-*ter* dell'articolo 14, D.L. n. 63 del 2013 e la corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati. Una copia **dell'asseverazione è trasmessa, esclusivamente per via telematica, all'ENEA**, secondo le modalità stabilite con il decreto del Ministro dello Sviluppo Economico del 3 agosto 2020;

b) per gli interventi di cui al comma 4 del medesimo articolo 119, l'efficacia degli stessi al fine della riduzione del rischio sismico è **asseverata** dai professionisti incaricati della progettazione strutturale, della direzione dei lavori delle strutture e del collaudo statico, secondo le rispettive competenze professionali, iscritti agli ordini o ai collegi professionali di appartenenza, in base alle disposizioni del decreto del Ministro delle Infrastrutture e dei Trasporti n. 58 del 28 febbraio 2017 e successive modificazioni. La corrispondente **congruità delle spese** sostenute in relazione agli interventi agevolati è attestata dai professionisti incaricati. L'asseverazione è depositata presso lo sportello unico competente di cui all'articolo 5 del D.P.R. 3 giugno 2001, n. 380;

c) è necessario richiedere il **visto di conformità** dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta. 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 D.P.R. n. 322/1998, e dai responsabili dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'articolo 32 del citato decreto legislativo n. 241 del 1997.

Inoltre, il soggetto che rilascia il visto di conformità **verifica** che i professionisti incaricati abbiano rilasciato le asseverazioni e attestazioni, di cui alle lettere a) e b), e che gli stessi abbiano stipulato una polizza di assicurazione della responsabilità civile, come previsto dall'articolo 119, comma 14, D.L. n. 34 del 2020.

L'asseverazione di cui alle predette lettere a) e b), è rilasciata al termine dei lavori o per ogni stato di avanzamento dei lavori. L'asseverazione rilasciata dal tecnico abilitato attesta i requisiti tecnici sulla base del progetto e dell'effettiva realizzazione. Ai fini dell'asseverazione della **congruità delle spese** si fa riferimento alle disposizioni del **decreto del MISE del 6 agosto 2020.**

3.4 Ammontare della detrazione, dello sconto e del credito d'imposta

Il c.d. sconto in fattura è pari alla detrazione spettante e **non può in ogni caso essere superiore al corrispettivo dovuto.** A fronte dello sconto praticato, al fornitore è riconosciuto un credito d'imposta pari alla detrazione spettante. Il predetto sconto non riduce l'imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ed è espressamente indicato nella fattura emessa a fronte degli interventi effettuati, quale **sconto praticato in applicazione delle previsioni dell'articolo 121, D.L. n. 34 del 2020.** L'importo della detrazione spettante è calcolato tenendo conto delle **spese complessivamente sostenute nel periodo d'imposta**, comprensive dell'importo non corrisposto al fornitore per effetto dello sconto praticato.

3.5 Modalità di esercizio dell'opzione

L'esercizio dell'opzione, sia per gli interventi eseguiti sulle unità immobiliari, sia per gli interventi eseguiti sulle parti comuni degli edifici, è comunicato all'Agenzia delle Entrate utilizzando il modello di "Comunicazione" **esclusivamente in via telematica a decorrere dal 15 ottobre 2020**. La Comunicazione deve essere inviata **entro il 16 marzo dell'anno successivo a quello in cui sono state sostenute le spese che danno diritto alla detrazione.**

La Comunicazione relativa agli interventi eseguiti sulle **unità immobiliari** deve essere inviata in alternativa:

- dal beneficiario della detrazione;
- da un intermediario abilitato di cui all'art. 3, comma 3, D.P.R. n. 322/1998.

Con riferimento agli interventi che danno diritto al **Superbonus**, la Comunicazione relativa agli interventi eseguiti sulle unità immobiliari è inviata **esclusivamente dal soggetto che rilascia il visto di conformità.**

Con riferimento agli interventi eseguiti sulle **parti comuni degli edifici** la Comunicazione deve essere inviata in alternativa:

- dall'amministratore di condominio. Nel caso in cui, ai sensi dell'articolo 1129 del codice civile, non vi è obbligo di nominare l'amministratore del condominio e i condòmini non vi abbiano provveduto, la Comunicazione è inviata da uno dei condòmini a tal fine incaricato;
- da un intermediario abilitato di cui all'art. 3, comma 3, D.P.R. n. 322/1998.

A seguito dell'invio della Comunicazione viene rilasciata, **entro 5 giorni, una ricevuta che ne attesta la presa in carico,** ovvero lo scarto, con l'indicazione delle relative motivazioni. La ricevuta viene messa a disposizione del soggetto che ha trasmesso la Comunicazione, nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

La Comunicazione **può essere annullata entro il quinto giorno del mese successivo a quello di invio**, pena il rifiuto della richiesta. Entro lo stesso termine,

può essere inviata una Comunicazione interamente sostitutiva della precedente; altrimenti, ogni Comunicazione successiva si aggiunge alle precedenti.
Per gli interventi eseguiti sulle **parti comuni degli edifici**:

a) il condomino beneficiario della detrazione che cede il credito, se i dati della cessione non sono già indicati nella delibera condominiale, comunica tempestivamente all'amministratore del condominio l'avvenuta cessione del credito e la relativa accettazione da parte del cessionario, indicando, oltre al proprio codice fiscale, l'ammontare del credito ceduto e il codice fiscale del cessionario. Nel caso in cui, ai sensi dell'articolo 1129 del codice civile, non vi è obbligo di nominare l'amministratore del condominio e i condòmini non vi abbiano provveduto, i suddetti dati sono comunicati al condomino incaricato di inviare la Comunicazione all'Agenzia delle Entrate;
b) l'amministratore del condominio comunica ai condòmini che hanno effettuato l'opzione il protocollo telematico della Comunicazione; nel caso in cui, ai sensi dell'articolo 1129 del codice civile, la Comunicazione sia stata inviata da uno dei condòmini a tal fine incaricato, vi provvede quest'ultimo.

La circolare 8 agosto 2020, n. 24/E, specifica che con riferimento agli interventi sulle parti comuni degli edifici, "*non è necessario che il condominio nel suo insieme opti per lo sconto in fattura o per la cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante. Infatti,* ***alcuni condomini potranno scegliere di sostenere le spese relative agli interventi e beneficiare così della detrazione, mentre altri potranno optare per lo sconto in fattura o per la cessione del credito***".
Il **mancato invio** della Comunicazione nei termini e con le modalità previsti dal presente provvedimento rende **l'opzione inefficace nei confronti dell'Agenzia delle Entrate.**

3.6 Modalità di utilizzo del credito d'imposta

I crediti d'imposta sono utilizzabili dai cessionari e fornitori esclusivamente in **compensazione,** ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, sulla base delle rate residue di detrazione non fruite dal beneficiario originario. Il credito d'imposta è fruito con la **stessa ripartizione in quote annuali** con la quale sarebbe stata utilizzata la detrazione, a **decorrere dal decimo giorno del mese successivo alla corretta ricezione della Comunicazione** e comunque non prima del 1° gennaio dell'anno successivo a quello di sostenimento delle spese.
A tal fine:

a) i cessionari e i fornitori sono tenuti preventivamente a **confermare l'esercizio dell'opzione**, esclusivamente con le funzionalità rese disponibili nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate;

b) il **modello F24** viene presentato esclusivamente **tramite i servizi telematici** resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento;
c) nel caso in cui l'importo del credito utilizzato in compensazione risulti superiore all'ammontare disponibile, anche tenendo conto di precedenti fruizioni del credito stesso, il relativo **modello F24 è scartato;**
d) **non si applicano i limiti di compensabilità** previsti per i crediti di imposta e contributi pari a 700.000 euro (elevato a 1 milione di euro per il solo anno 2020), né il limite di 250.000 euro applicabile ai crediti di imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi, *pro tempore* vigenti;
e) con successiva risoluzione, l'Agenzia delle Entrate istituirà appositi **codici tributo** e relative istruzioni per la compilazione del modello F24.

Ai sensi dell'articolo 121, comma 3, D.L. n. 34/2020, la quota dei crediti d'imposta che non è utilizzata entro il 31 dicembre dell'anno di riferimento **non può essere utilizzata negli anni successivi, né richiesta a rimborso ovvero ulteriormente ceduta.**

In alternativa all'utilizzo diretto, a decorrere dal giorno 10 del mese successivo alla corretta ricezione della Comunicazione, i cessionari e i fornitori possono **cedere i crediti d'imposta ai seguenti soggetti** definiti dalla circolare 8 agosto 2020, n. 24/E:

- i fornitori dei beni e dei servizi necessari alla realizzazione degli interventi;
- altri soggetti persone fisiche, anche esercenti attività di lavoro autonomo o d'impresa, società ed enti;
- gli istituti di credito e gli intermediari finanziari.

I cessionari utilizzano i crediti d'imposta secondo gli stessi termini, modalità e condizioni applicabili al cedente.

4. L'ASSEVERAZIONE TECNICA: SOGGETTI COINVOLTI E ADEMPIMENTI

L'asseverazione prevista dal comma 13, lettere a) e b), dell'articolo 119 del decreto legge 19 maggio 2020 n. 34 convertito nella legge n. 77/2020, ai sensi e per gli effetti degli articoli 47, 75 e 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, è rilasciata al termine dei lavori o per ogni stato di avanzamento dei lavori sulla base delle condizioni e nei limiti di cui all'articolo 121 del citato decreto legge. **L'asseverazione** viene rilasciata dal tecnico abilitato che appone il timbro fornito dal Collegio o dall'ordine professionale, attestante che lo stesso possiede il requisito, prescritto dalla legge, dell'iscrizione nell'Albo professionale e di svolgimento della libera professione (es. Ingegnere e/o Architetto), a norma di quanto previsto dal DPR 5 giugno 2001, n. 328. L'asseverazione **attesta i requisiti tecnici** sulla base del progetto e dell'effettiva

realizzazione. Ai fini dell'asseverazione della congruità delle spese si fa riferimento ai prezzari individuati dal decreto di cui al comma 13, lettera a). Nelle more dell'adozione del predetto decreto, la congruità delle spese è determinata facendo riferimento ai prezzi riportati nei prezzari predisposti dalle regioni e dalle province autonome, ai listini ufficiali o ai listini delle locali CCIAA ovvero, in difetto, ai prezzi correnti di mercato in base al luogo di effettuazione degli interventi.

5. IL VISTO DI CONFORMITÀ

Il decreto legge 19 maggio 2020 n. 34 all'art.119, comma 11, prevede, nel caso siano effettuati interventi che consentono la fruizione della detrazione del 110%, ai fini dell'opzione per la cessione o per lo sconto in fattura, che il contribuente debba richiedere il "visto di conformità" dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta; lo stesso articolo 119 al comma 13 prevede che il soggetto che rilascia il visto, deve verificare la *"presenza delle asseverazioni e delle attestazioni rilasciate dai professionisti incaricati".* Il visto di conformità si esplica in un controllo formale svolto da un professionista, consistente in una attestazione circa la conformità della dichiarazione dei redditi, documenti, compensazioni di crediti, esecuzione di rimborsi corrispondenti alle disposizioni fiscali. Il visto è **apposto dal professionista**, permette di effettuare un controllo sulla corretta applicazione delle norme tributarie e costituisce uno dei livelli dell'attività di controllo sulla corretta applicazione delle norme tributarie che il legislatore ha attribuito a soggetti terzi rispetto all'amministrazione finanziaria.

5.1 Soggetti abilitati al rilascio del visto di conformità

Il visto di conformità è rilasciato ai sensi dell'art. 35 del D.lgs. 241/97, c.d. "visto leggero", dai soggetti indicati dall'art. 3 comma 3, del DPR 322/98, e si tratta degli iscritti:

1. negli albi dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili;
2. negli albi dei Consulenti del Lavoro;
3. responsabili dell'assistenza fiscale dei CAF imprese.

5.2 Visto di conformità obbligatorio

La verifica di conformità ha una connotazione fondamentalmente formale con riguardo alla corrispondenza fra il credito/detrazione dichiarato, la relativa documentazione ed in particolare le attestazioni tecniche e le norme che ne disciplinano la spettanza. Il visto di conformità non ha a che vedere con la capienza o l'incapienza della detrazione ma, come riportato nel testo normativo, si limita a

verificare la presenza delle asseverazioni e delle attestazioni rilasciate dai professionisti incaricati.

6. LA POLIZZA ASSICURATIVA

Il Ministro dello Sviluppo Economico, con il decreto 30 luglio 2020 pubblicato il 3 agosto 2020, in relazione al decreto legge 19 maggio 2020 n. 34 convertito nella legge 77/2020, ha chiarito:

- all'articolo 1 *(Ambito di applicazione e definizioni)* comma f) che per Polizza di Assicurazione s'intende il contratto di assicurazione della responsabilità civile stipulato con un'impresa autorizzata all'esercizio del ramo 13 - Responsabilità civile generale di cui all'articolo 2, comma 3, del D.Lgs. n. 209/2005 o con un'impresa estera ammessa ad esercitare tale attività in regime di stabilimento o di libera prestazione di servizi nel territorio della Repubblica italiana;
- all'articolo 2 *(Asseverazione)* e precisamente:
  - al *comma 4)* che il Tecnico Abilitato allega, a pena di invalidità dell'asseverazione, la copia della Polizza di Assicurazione, *che costituisce parte integrante del documento di asseverazione*, oltre alla copia del documento di riconoscimento;
  - al *comma 5)* che *non sono considerate valide le Polizze di Assicurazione stipulate con le imprese di assicurazione extracomunitarie*, *ovvero*sia le *società di assicurazione aventi sede legale e amministrazione centrale in uno Stato non appartenente all'Unione europea, o non aderente allo Spazio economico europeo*. È consentita anche la stipulazione in coassicurazione;
  - al comma 6) che *il massimale della Polizza di Assicurazione è adeguato al numero delle asseverazioni rilasciate e all'ammontare degli importi degli interventi oggetto delle Asseverazioni* e che il Tecnico Abilitato dichiara che *il massimale della Polizza di Assicurazione*, *allegata all'Asseverazione*, *è adeguato*. Il massimale della Polizza di Assicurazione non può essere inferiore a euro 500.000;
- all'articolo 4 *(Verifiche ai fini dell'accesso al beneficio della detrazione diretta, alla cessione o allo sconto di cui all'articolo 121 del decreto "Rilancio") per consentire* ai beneficiari *di accedere alla detrazione diretta* e *alla cessione* o *allo sconto (articolo 121 del decreto legge 34/2020 - "Rilancio")*, *ENEA* (Agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo economico sostenibile) *effettua un controllo automatico* volto ad assicurare la completezza della documentazione fornita. *In particolare*, per ogni istanza, *verifica* che sia fornita dichiarazione attestante che:
  - alla data di presentazione dell'asseverazione, il massimale della Polizza di Assicurazione è adeguato al numero delle attestazioni o asseverazioni

rilasciate e agli importi degli interventi oggetto delle predette asseverazioni o attestazioni e, comunque, non inferiore a 500 mila euro;

- per la Polizza di Assicurazione, siano riportati la società assicuratrice, il numero della polizza, l'importo complessivo assicurato, la disponibilità residua della copertura assicurativa, che deve essere maggiore o uguale all'importo dell'intervento asseverato.

Dall'interpretazione letterale della norma dell'art. 119, comma 14, l'obbligo di stipula della polizza assicurativa sembrerebbe interessare e coinvolgere non solo i soggetti che asseverano ma anche i soggetti che appongono il visto di conformità. Giova ricordare che i soggetti che appongono il visto di conformità ai sensi dell'art 35 del D.Lgs. n. 241/97, c.d. visto leggero, hanno già l'obbligo di stipulare una polizza di assicurazione di responsabilità civile che garantisce i propri clienti dai danni eventualmente provocati dall'attività prestata e assicura all'Erario il risarcimento delle sanzioni amministrative irrogate al professionista per il rilascio di visti infedeli. La copertura assicurativa è riferita alla prestazione dell'assistenza fiscale mediante apposizione del visto di conformità sulle dichiarazioni, documenti, compensazioni di crediti, esecuzioni di rimborsi corrispondenti alle disposizioni fiscali, senza alcuna limitazione della garanzia ad un solo specifico modello di dichiarazione trasmessa. Attualmente il massimale della polizza è adeguato al numero dei contribuenti assistiti, nonché al numero dei visti di conformità, delle asseverazioni e delle certificazioni tributarie rilasciati e, comunque, non è inferiore a euro 3.000.000.

Una lettura sistematica delle norme porterebbe a ritenere che i soggetti che appongono sulla documentazione relativa al superbonus il visto di conformità ai sensi dell'art.35 del D.Lgs. n. 241/97 hanno già una copertura assicurativa "**idonea a quella richiesta dall'art.119, comma 14**" e, pertanto, trattandosi di un visto leggero di *attestazione dati di natura tributaria,* non si necessiterebbe di ulteriori polizze assicurative. Tuttavia, su questo punto si attendono chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate.

7. LA CHECK LIST PER L'APPOSIZIONE DEL VISTO DI CONFORMITÀ E LA DOCUMENTAZIONE DA CONSERVARE

Come anticipato, l'art. 119 comma 11 del decreto legge n. 34 del 2020 convertito con modificazioni dalla L. 17 luglio 2020, n. 77, ai fini dell'opzione per la cessione o per lo sconto di cui all'articolo 121, stabilisce che il contribuente richieda il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta. Come sopra citato, il visto di conformità è rilasciato dai professionisti abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni (dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali e Consulenti del Lavoro) o dai responsabili dell'assistenza fiscale dei CAF, i quali,

secondo quanto previsto dal successivo comma 13, verificano la presenza delle asseverazioni e delle attestazioni rilasciate dai professionisti incaricati.

Il Consulente del Lavoro, rientrando a pieno titolo tra i soggetti legittimati all'apposizione del visto di conformità, **dovrà preventivamente**:

- **stipulare idonea assicurazione a copertura del rischio** inerente all'apposizione del visto ai sensi degli artt. 119-121 del decreto legge n. 34 del 2020 convertito con modificazioni dalla L. 17 luglio 2020, n. 77: al momento mancano indicazione specifiche sui contenuti minimi obbligatori necessari per una adeguata copertura assicurativa;
- **acquisire** dal contribuente **specifico incarico professionale**;
- **effettuare** gli **adempimenti antiriciclaggio** ai sensi del D.Lgs. 231/2007 modificato dal D.Lgs. n. 90/2017 che all'art. 3, comma 4, lett. a) annovera i Consulenti del Lavoro tra i soggetti obbligati al rispetto integrale della disciplina in materia di antiriciclaggio e finanziamento al terrorismo. Gli stessi sono tenuti ad adottare misure per l'adeguata verifica e la valutazione del rischio proporzionali all'entità dei rischi di riciclaggio e di finanziamento al terrorismo, nonché a dimostrare alle Autorità di Vigilanza e agli Organismi di Autoregolamentazione che le misure adottate risultino adeguate al rischio rilevato: vi è l'obbligo per il Consulente del Lavoro di procedere all'adeguata verifica del cliente e del titolare effettivo.

Successivamente, come previsto sia dal Provvedimento Direttoriale n. 283847/2020 che dalla circolare n. 24/E, entrambi dell'8 agosto, il Consulente del Lavoro, prima di apporre il visto di conformità, dovrà rispettare una check list nella quale sarà tenuto a:

- **verificare che i professionisti incaricati abbiano rilasciato le asseverazioni e attestazioni**. In particolare, per gli interventi di cui ai commi 1, 2 e 3 del citato articolo 119, i tecnici abilitati asseverano il rispetto dei requisiti previsti dai decreti di cui al comma 3-ter dell'articolo 14 del decreto legge n. 63 del 2013 e la corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati, mentre per gli interventi di cui al comma 4 del medesimo articolo 119, l'efficacia degli stessi al fine della riduzione del rischio sismico è asseverata dai professionisti incaricati della progettazione strutturale, della direzione dei lavori delle strutture e del collaudo statico, secondo le rispettive competenze professionali, iscritti agli ordini o ai collegi professionali di appartenenza. Va precisato che l'asseverazione potrà essere rilasciata al termine dei lavori o per ogni stato di avanzamento dei lavori. Gli stati di avanzamento non possono essere più di due per ciascun intervento complessivo e ciascuno stato di avanzamento deve riferirsi ad almeno il 30% del medesimo intervento.

  Proprio per questo motivo il decreto del MISE 30 luglio 2020 pubblicato il 3 agosto 2020 contiene due allegati, in quanto l'asseverazione può avere

ad oggetto gli interventi conclusi o uno stato di avanzamento delle opere per la loro realizzazione:

  - Allegato 1, che contiene gli elementi essenziali dell'asseverazione con riferimento al caso in cui i lavori siano conclusi;
  - Allegato 2, che contiene gli elementi essenziali dell'asseverazione con riferimento al caso di uno stato di avanzamento lavori;

- verificare che gli stessi professionisti incaricati al rilascio delle asseverazioni e attestazioni abbiano **stipulato una polizza di assicurazione della responsabilità civile**, come previsto dall'articolo 119, comma 14, del decreto legge n. 34 del 2020.

Il Consulente del Lavoro è tenuto ad acquisire e conservare copia della suddetta documentazione.

Per quanto riguarda i contenuti dell'asseverazione riservata ai professionisti dell'area tecnica, è lo stesso decreto MISE del 30 luglio 2020, pubblicato il 3 agosto 2020, a stabilire l'ambito di applicazione ed i contenuti obbligatori dell'asseverazione che ne costituiscono elementi essenziali a pena di invalidità, quali ad esempio:

- il richiamo agli articoli 47, 75 e 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445;
- l'apposizione del timbro fornito dal Collegio o dall'ordine professionale, attestante che lo stesso possiede il requisito, prescritto dalla legge, dell'iscrizione nell'Albo professionale e di svolgimento della libera professione;
- la dichiarazione espressa del tecnico abilitato con la quale lo stesso specifica di voler ricevere ogni comunicazione con valore legale ad un preciso indirizzo di posta elettronica certificata;
- la dichiarazione che, alla data di presentazione dell'asseverazione, il massimale della polizza allegata è adeguato al numero delle attestazioni o asseverazioni rilasciate e agli importi degli interventi oggetto delle predette asseverazioni o attestazioni;
- l'obbligo di allegare, a pena di invalidità dell'asseverazione medesima, copia della Polizza di Assicurazione, che costituisce parte integrante del documento di asseverazione, e copia del documento di riconoscimento.

8. IL RUOLO DEL CONSULENTE DEL LAVORO NELLA TRASMISSIONE TELEMATICA DELLA COMUNICAZIONE

Anche per la trasmissione delle domande, che può essere effettuata esclusivamente in via telematica, è possibile affidarsi ad uno dei soggetti che rilascia il visto di conformità.

Come già evidenziato, la Comunicazione, approvata con il Provvedimento Direttoriale n. 283847/2020 unitamente alle relative istruzioni e denominata "*Comunicazione dell'opzione relativa agli interventi di recupero del patrimonio edilizio, efficienza energetica, rischio sismico, impianti fotovoltaici e colonnine di ricarica*", contenente l'opzione sia per gli interventi eseguiti sulle unità immobiliari, sia per gli interventi eseguiti sulle parti comuni degli edifici, deve essere inviata esclusivamente in via telematica all'Agenzia delle Entrate a decorrere dal 15 ottobre 2020. Va trasmessa comunque telematicamente entro il 16 marzo dell'anno successivo a quello in cui sono state sostenute le spese che danno diritto alla detrazione, ovvero entro il 16 marzo dell'anno di scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione dei redditi in cui avrebbe dovuto essere indicata la prima rata ceduta non utilizzata in detrazione (solo per le rate residue non fruite delle detrazioni riferite alle spese sostenute negli anni 2020 e 2021, in quanto l'opzione si riferisce a tutte le rate residue ed è irrevocabile). Il Consulente del Lavoro che appone il visto di conformità sulla Comunicazione sarà tenuto ad effettuare i seguenti controlli:

- con riferimento agli interventi che danno diritto alla detrazione di cui all'articolo 119 del decreto legge n. 34 del 2020, assicurarsi che la Comunicazione relativa agli interventi eseguiti sulle unità immobiliari venga inviata esclusivamente dal soggetto che rilascia il visto di conformità;
- verificare che la Comunicazione relativa agli interventi eseguiti sulle parti comuni degli edifici venga inviata, esclusivamente mediante i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate, anche dal soggetto che rilascia il visto di conformità, mentre nei casi in cui ci fossero solo rate residue non fruite delle detrazioni riferite alle spese sostenute negli anni 2020 e 2021, in quanto l'opzione si riferisce a tutte le rate residue ed è irrevocabile, la Comunicazione è inviata esclusivamente dal soggetto che rilascia il visto di conformità.

Per quanto riguarda l'invio dell'opzione inerente ai lavori eseguiti sul **condominio**, sarà l'amministratore del condominio stesso ad inviare la Comunicazione relativa agli interventi eseguiti sulle parti comuni degli edifici. Lo potrà fare direttamente oppure avvalendosi di un intermediario di cui all'articolo 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica n. 322 del 1998.

Nel caso in cui, ai sensi dell'articolo 1129 del codice civile, non vi sia obbligo di nominare l'amministratore del condominio e i condòmini non vi abbiano provveduto, la Comunicazione è inviata da uno dei condòmini a tal fine incaricato. In tali casi, il soggetto che rilascia il visto, sarà tenuto a verificare e validare i dati relativi al visto di conformità e alle asseverazioni e attestazioni.

9. SANZIONI AMMINISTRATIVE E PENALI PER VISTI, ATTESTAZIONI E ASSEVERAZIONI INFEDELI

9.1 Le sanzioni amministrative

L'asseverazione del tecnico abilitato, quale dichiarazione sostitutiva di atto notorio di rispondenza degli interventi previsti dall'art. 119, commi 1, 2 e 3, D.L. n. 34/2020 ai requisiti di cui all'allegato A, D.M. 06/08/2000, può essere affetta da "invalidità" con rilevanti conseguenze punitive. L'art. 119, comma 14, D.L. 34/2020, castiga l'infedeltà, quale difformità tra il dichiarato e l'accertato, con la sanzione amministrativa da 2.000,00 a 15.000,00 euro per ogni attestazione o asseverazione viziata e con la decadenza dal diritto all'incentivo. La disciplina applicabile al suddetto trattamento sanzionatorio è contenuta nella legge 24/11/1981, n. 689. Essa (art. 3) richiede l'esistenza dell'elemento soggettivo (dolo o colpa), prevede la non trasmissibilità dell'obbligazione pecuniaria all'erede (art. 7) e, come sopra espressamente enunciato, contempla il cumulo materiale delle sanzioni (una per ogni infedele attestazione) in luogo del cumulo giuridico (la sanzione più grave aumentata di una maggiorazione). Particolare attenzione merita l'elemento soggettivo, poiché il presunto trasgressore potrebbe provare che, nonostante il suo sforzo diligente, l'infedeltà sia stata inevitabile con conseguente annullamento della sanzione. I professionisti tecnici devono attestare altresì la corrispondente congruità, in base ai prezzari vigenti, delle spese sostenute per gli interventi agevolati. In tale occasione, l'elemento discrezionale del professionista risulta pressoché nullo poiché l'attestazione si esaurisce in una mera verifica numerica.

Il visto di conformità è rilasciato come accennato dai soggetti di cui all'art. 3, comma 3, lett. a) e b), D.P.R. 22/07/1998, n. 322 (dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali, Consulenti del Lavoro e periti ovvero esperti iscritti presso la c.c.i.a.a. al 30/09/1993) nonché dai responsabili dell'assistenza fiscale dei centri di cui all'art. 32, comma 1, D.Lgs. 09/07/1997, n. 241. Il professionista certificatore attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta e verifica la presenza delle asseverazioni e delle attestazioni rilasciate dai professionisti incaricati. L'onnicomprensività dell'oggetto del suddetto visto espone il consulente del lavoro a non pochi rischi di infedeltà certificativa. In particolare, la Circ. Ag. delle Entrate n. 24 del 08/08/2020 ha affermato come il visto abbia ad oggetto, tra l'altro, la conformità dei dati relativi alla documentazione attestante l'esistenza dei presupposti che attribuiscono il diritto alla detrazione. *In primis* il professionista deve conoscere i presupposti tecnico-normativi alla base del diritto al *bonus*. Allo stesso, infatti, è richiesta una diligenza qualificata (art. 1176, comma 2, c.c.) nell'adempimento della prestazione. *In secundis* il suo scrutinio deve ripercorrere tutte le fasi

procedimentali, ivi comprese quelle tecniche, poiché l'ondivago dato positivo impone una sua lettura altamente prudenziale. Il professionista dovrà fondare il rilascio del visto solo sulla documentazione nella sua disponibilità, ivi comprese le asseverazioni e le attestazioni, delle quali dovrà indagare anche il contenuto, attenendosi a quanto dichiarato dagli asseveratori/attestatori. A tal uopo è auspicabile pretendere, in chiave prudenziale, il rilascio, da parte del tecnico incaricato dal contribuente, di una dichiarazione di regolarità urbanistica al fine di dirimere il dubbio inerente all'eventuale abusività dell'immobile oggetto dell'intervento. L'art. 39, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 241/1997 sanziona il rilascio dell'infedele visto di conformità con la sanzione amministrativa da 258,00 a 2.582,00 euro. Ulteriori sanzioni sono la sospensione (da uno a tre anni) dalla facoltà di rilasciare il visto in caso di gravi violazioni e l'inibizione in caso di ripetute violazioni successive al periodo di sospensione. In assenza di una previsione *ad hoc*, in presenza di plurimi rilasci di visti infedeli è applicabile il cumulo giuridico delle sanzioni di cui all'art. 8, comma 1, legge n. 689/1981 (aumento sino al triplo della sanzione).

9.2 Le sanzioni penali

L'attestazione/asseverazione mendace potrà configurare il reato di cui all'art. 483 c.p., rubricato *falsità ideologica commessa dal privato in atto pubblico*, in forza dell'obbligo di dichiarare il vero di cui all'art. 76, comma 1, D.P.R. 28/12/2000, n. 445. L'art. 76, comma 3, D.P.R. n. 445/2000 prevede che le dichiarazioni sostitutive rese ai sensi degli artt. 46 e 47 si considerano come fatte ad un pubblico ufficiale. L'interesse tutelato dal precetto penale è la fede pubblica. L'elemento oggettivo consiste nella falsa attestazione di fatti dei quali l'atto è destinato a provare la verità. Trattasi di un reato di pericolo che si consuma nel momento in cui le dichiarazioni vengono rese e non è ammissibile il tentativo. L'elemento soggettivo è il dolo generico, quale coscienza e volontà di attestare il falso. La pena base della reclusione sino a 2 anni di cui all'art. 483, comma 1, c.p. è aumentata da un terzo alla metà *ex* art. 76, comma 1, alinea, D.P.R. n. 445/2000. Non sarà configurabile invece il reato di indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato di cui all'art. 316 *ter* c.p. Infatti, nonostante esso assorba il reato di falsità ideologica contenendone tutti gli elementi costitutivi, la presente fattispecie (bonus) difetta dell'elemento oggettivo dell'indebito conseguimento di un beneficio monetario pubblico, poiché si risolve in una detrazione d'imposta. La precedente conclusione porta altresì ad escludere la configurabilità della truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche di cui all'art. 640 *bis* c.p. per la stessa ragione. Vigendo il D.Lgs. 10/03/2000, n. 74, i reati tributari sono speciali rispetto al delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato ed a reati similari con conseguente esclusione del concorso tra le fattispecie (Cass. Pen., Sez. Unite, Sent., 19/01/2011, n. 1235). È fatto salvo, comunque, il caso in cui l'attività fraudolenta sia diretta non

solo a fini di evasione fiscale, ma anche a finalità ulteriori, assenti nel beneficio che qui occupa. Il professionista tecnico potrà concorrere nel reato (*ex* art. 110 c.p.) con il contribuente che si renderà colpevole del delitto di cui all'art. 2 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) ovvero, in subordine, di cui all'art. 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) ovvero, in ulteriore subordine, di cui all'art. 4 (dichiarazione infedele), tutti contemplati dal D.Lgs. n. 74/2000.

Il visto di conformità mendace, invece, non assume la forma di una dichiarazione sostitutiva di atto notorio con esclusione della lesione della cd. fede pubblica da parte del consulente del lavoro il quale non potrà mai commettere il reato di falsità ideologica del privato in atto pubblico. Specularmente al professionista tecnico potrà invece concorrere nei sopra citati reati di cui al D.Lgs. n. 74/2000.

Dipartimento Scientifico
Fondazione Studi
Consulenti del Lavoro
Consiglio Nazionale dell'Ordine

AREA ECONOMIA E FISCALITÀ

A cura di:
Sergio Giorgini (coordinamento)
Crocifisso Baldari
Massimo Braghin
Paolo Cacciagrano
Rosario Cassarino
Dario Fiori
Riccardo Russo