



Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 27 maggio 2022

OGGETTO: *Modifiche al Superbonus e ai Bonus diversi dal Superbonus – Misure anti-frode - Modifiche alla disciplina della cessione dei crediti di cui agli articoli 121 e 122 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34*

STRALCIO

INDICE

PREMESSA.....	3
1. Novità in materia di <i>Superbonus</i> e <i>Bonus</i> diversi dal <i>Superbonus</i> – Articolo 119 del d.l. n. 34 del 2020.....	6
1.1. <i>Obbligo del visto di conformità per l'utilizzo del Superbonus in dichiarazione</i>	6
1.1.1. <i>Ambito di applicazione temporale</i>	7
1.2. <i>Asseverazione/attestazione di congruità della spesa e prezzi</i>	8
1.2.1. <i>Ambito di applicazione temporale</i>	9
2. Novità in materia di sconto in fattura e cessione del credito - Articolo 121 del d.l. n. 34 del 2020.....	10
2.1. <i>Proroga dell'opzione per lo sconto in fattura e la cessione del credito</i>	10
2.2. <i>Obbligo del visto di conformità e dell'attestazione di congruità della spesa</i>	10
2.2.1. <i>Visto di conformità</i>	11
2.2.2. <i>Attestazione di congruità della spesa</i>	12
2.2.3. <i>Esonero dal visto di conformità e dall'attestazione di congruità della spesa</i>	13
2.2.3.1. <i>Ambito di applicazione temporale</i>	15
2.3. <i>Estensione dell'opzione per la cessione del credito o lo sconto in fattura agli interventi di realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali</i>	16
3. Controlli preventivi dell'Agenzia delle entrate.....	17
4. Modifiche alla cessione del credito di cui agli articoli 121 e 122 del d.l. n. 34 del 2020..	18
4.1. <i>Decreto Sostegni-ter – Periodo dal 27 gennaio al 25 febbraio 2022</i>	18
4.2. <i>Decreto Frodi e legge di conversione del decreto Sostegni-ter – A decorrere dal 26 febbraio 2022</i>	20
4.3. <i>Decreto Energia e decreto Aiuti – Decorrenza dal 1° maggio 2022</i>	25
5. Disposizioni relative alle modalità e ai termini per l'esercizio delle opzioni per lo sconto in fattura o la cessione del credito.....	26
6. Misure sanzionatorie e polizze di assicurazione della responsabilità civile.....	27
7. Utilizzo di crediti sottoposti a sequestro penale.....	29
8. Indicazione dei contratti collettivi nell'atto di affidamento dei lavori e nelle relative fatture	30

sequestro, entro i termini di cui agli articoli 121, comma 3, e 122, comma 3, del medesimo d.l. n. 34 del 2020, previsti per compensare tali crediti, aumentati di un periodo pari alla durata del sequestro medesimo⁴¹, fermo restando il rispetto del limite annuale di utilizzo dei predetti crediti d'imposta previsto dalle richiamate disposizioni.

Ciò significa che per l'intera durata del sequestro restano sospesi i termini per l'utilizzo del credito d'imposta o delle quote residue.

Il citato comma 1 prevede, altresì, che per la medesima durata restano fermi gli ordinari poteri di controllo esercitabili dall'Amministrazione finanziaria nei confronti dei soggetti che hanno esercitato le opzioni di cui agli articoli 121 e 122 del medesimo d.l. n. 34 del 2020.

Il successivo comma 2 prevede, inoltre, che l'Agenzia delle entrate effettua il monitoraggio sull'utilizzo del credito d'imposta nei casi di cui al comma 1 dell'articolo 28-*ter* e comunica i relativi dati al Ministero dell'economia e delle finanze ai fini di quanto previsto dall'articolo 17, comma 13, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

Tale disposizione si applica ai crediti sottoposti ai sequestri in corso al 26 febbraio 2022 (data di entrata in vigore del decreto Frodi).

8. Indicazione dei contratti collettivi nell'atto di affidamento dei lavori e nelle relative fatture

Preliminarmente si evidenzia che i chiarimenti forniti nel presente paragrafo riguardano disposizioni di natura non fiscale e, pertanto, sono resi con il contributo del Ministero del lavoro e delle politiche sociali. Resta fermo che – considerato il carattere non fiscale delle disposizioni in esame – eventuali dubbi interpretativi non trattati nella presente circolare non possono costituire oggetto di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente).

Al fine di assicurare condizioni di lavoro adeguate nel settore dell'edilizia e per accrescere i livelli di sicurezza nei luoghi di lavoro, l'articolo 28-*quater* del decreto Sostegni-*ter*, che ha riprodotto l'articolo 4 del decreto Frodi, ha inserito, dopo il comma 43 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2022, il comma 43-*bis*, il quale prevede che per i lavori edili di cui

⁴¹ La relazione illustrativa dell'abrogato decreto Frodi chiarisce che “*Tenuto conto dei termini inderogabili stabiliti dalle richiamate disposizioni del decreto-legge n. 34 del 2020 per l'utilizzo in compensazione, tramite F24, dei crediti d'imposta in parola, nel caso in cui il sequestro dovesse essere revocato o comunque perdere efficacia, il credito potrebbe ritornare nella disponibilità dell'ultimo titolare ormai scaduto (a causa del decorso del tempo) e, quindi, inutilizzabile*”.

all'allegato X al decreto legislativo 9 aprile 2008, n. 81⁴², «i benefici previsti dagli articoli 119, 119-ter, 120 e 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (...) nonché quelli previsti dall'articolo 16, comma 2, del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63 (...) dall'articolo 1, comma 12, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, e dall'articolo 1, comma 219, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, possono essere riconosciuti solo se nell'atto di affidamento dei lavori è indicato che i lavori edili sono eseguiti da datori di lavoro che applicano i contratti collettivi del settore edile, nazionale e territoriali, stipulati dalle associazioni datoriali e sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale ai sensi dell'articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81. Il contratto collettivo applicato, indicato nell'atto di affidamento dei lavori, deve essere riportato nelle fatture emesse in relazione all'esecuzione dei lavori». L'articolo 23-bis del decreto Ucraina ha modificato il comma 43-bis, stabilendo che tale previsione si riferisce alle opere, intese in senso ampio e non solo ai lavori edili⁴³ il cui importo risulti complessivamente superiore a 70.000 euro, fermo restando che l'obbligo di applicazione dei contratti collettivi di settore è riferito esclusivamente ai soli lavori edili.

Tale modifica normativa ha, quindi, ampliato la portata applicativa del comma 43-bis, in quanto l'adempimento ivi previsto, ai fini del riconoscimento dei benefici di cui agli articoli 119, 119-ter, 120 e 121 del d.l. n. 34 del 2020, interessa un maggior numero di interventi, atteso che il limite dimensionale deve essere parametrato al valore dell'“opera” complessiva e non più soltanto alla parte di lavori edili.

In altri termini, il soggetto-datore di lavoro che esegue opere di importo superiore a 70.000 euro è tenuto a indicare nel contratto di prestazione d'opera o di appalto (che contiene l'atto di affidamento dei lavori) che i lavori edili, di cui all'allegato X al d.lgs. n. 81 del 2008⁴⁴,

⁴² L'allegato X del d.lgs. n. 81 del 2008 prevede che sono lavori edili o di ingegneria civile «1. I lavori di costruzione, manutenzione, riparazione, demolizione, conservazione, risanamento, ristrutturazione o equipaggiamento, la trasformazione, il rinnovamento o lo smantellamento di opere fisse, permanenti o temporanee, in muratura, in cemento armato, in metallo, in legno o in altri materiali, comprese le parti strutturali delle linee elettriche e le parti strutturali degli impianti elettrici, le opere stradali, ferroviarie, idrauliche, marittime, idroelettriche e, solo per la parte che comporta lavori edili o di ingegneria civile, le opere di bonifica, di sistemazione forestale e di sterro.
2. Sono, inoltre, lavori di costruzione edile o di ingegneria civile gli scavi, ed il montaggio e lo smontaggio di elementi prefabbricati utilizzati per la realizzazione di lavori edili o di ingegneria civile».

⁴³ Nell'originaria versione del comma 43-bis il limite dei 70.000 euro era riferito ai soli lavori edili di cui al richiamato allegato X.

⁴⁴ Deve trattarsi dei lavori edili espressamente previsti nell'allegato X al d.lgs. n. 81 del 2008. Tale categoria non può essere suscettibile di interpretazioni estensive. A questo proposito, sono esclusi dalle previsioni in commento nella presente circolare i lavori consistenti nella posa in opera di elementi accessori in legno, nonché le attività di impiantistica accessoria, che sono regolati da appositi contratti collettivi di lavoro.

sono eseguiti in applicazione dei contratti collettivi del settore edile, nazionale e territoriali, stipulati dalle associazioni datoriali e sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale ai sensi dell'articolo 51 del d.lgs. n. 81 del 2008.

In particolare, ai fini che qui interessano, si può ritenere che, allo stato, siano in possesso dei richiamati requisiti i contratti collettivi di lavoro riferiti al settore edile identificati con i seguenti codici assegnati dal Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro (CNEL), che hanno, a tutti gli effetti, sostituito i codici utilizzati in precedenza dall'INPS:

- F012 (tale CCNL ha assorbito anche i precedenti contratti collettivi F011 e F016);
- F015;
- F018 (tale CCNL ha assorbito anche il precedente contratto collettivo F017).

È, comunque, onere del committente dei lavori richiedere l'inserimento dell'indicazione dei contratti collettivi ovvero verificarne l'inserimento, in quanto l'omessa indicazione nell'atto di affidamento determina il mancato riconoscimento dei benefici fiscali normativamente previsti.

Tale obbligo deve essere rispettato anche nel caso in cui il contratto di affidamento dei lavori sia stipulato per il tramite di un *general contractor* ovvero nel caso in cui i lavori edili siano oggetto di *sub* appalto. In tali casi, nel contratto di affidamento stipulato con un *general contractor*, o con soggetti che si riservano di affidare i lavori in appalto, devono essere indicati i contratti collettivi che potranno essere applicati dalle imprese alle quali vengono affidati i lavori edili e, nei successivi contratti stipulati con tali soggetti e nelle relative fatture, dovrà, poi, essere indicato il contratto effettivamente applicato.

Si osserva inoltre che i commissionari dei lavori edili interessati dalla disciplina sono unicamente quelli che, in relazione all'esecuzione degli interventi agevolati, si sono avvalsi di lavoratori dipendenti. La norma, infatti, riferendosi a «*datori di lavoro*», esclude dall'applicazione della disciplina gli interventi eseguiti, senza l'impiego di dipendenti, da imprenditori individuali, anche avvalendosi di collaboratori familiari, ovvero da soci di società di persone o di capitali che prestano la propria opera lavorativa nell'attività non in qualità di lavoratori dipendenti⁴⁵.

⁴⁵ A conferma di ciò si richiama la definizione di datore di lavoro di cui all'articolo 2 del d.lgs. n. 81 del 2008, secondo cui «*il soggetto titolare del rapporto di lavoro con il lavoratore o, comunque, il soggetto che, secondo il tipo e l'assetto dell'organizzazione nel cui ambito il lavoratore presta la propria attività, ha la responsabilità dell'organizzazione stessa o dell'unità produttiva in quanto esercita i poteri decisionali e di spesa...*».

Si ricorda che, per finalità diverse dalla detraibilità delle spese, resta fermo, in ogni caso, il rispetto delle previsioni in materia di verifica della congruità dell'incidenza della manodopera impiegata nella realizzazione dei lavori edili, ai sensi del decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali 25 giugno 2021, n. 143, nonché l'obbligo della verifica dell'idoneità tecnico professionale di cui all'articolo 26, comma 1, lettera a), del d.lgs. n. 81 del 2008.

Più in particolare, per quanto attiene alla verifica della congruità della manodopera impiegata, va richiamato l'obbligo per il committente, pubblico o privato, di richiedere all'impresa affidataria l'attestazione di congruità prima di procedere al saldo finale dei lavori, nel rispetto di quanto previsto dall'articolo 4 del citato d.m. n. 143 del 2021.

Il citato comma 43-*bis* stabilisce, altresì, che il contratto collettivo applicato, indicato nell'atto di affidamento dei lavori, deve essere riportato anche nelle fatture emesse in relazione all'esecuzione dei lavori stessi.

La mancata indicazione del contratto collettivo nelle fatture emesse in relazione all'esecuzione dei lavori - comunque obbligatoria ai sensi del richiamato comma 43-*bis* - non comporta tuttavia il mancato riconoscimento dei benefici fiscali, purché tale indicazione sia presente nell'atto di affidamento.

Tali disposizioni si applicano ai contribuenti che fruiscono direttamente in dichiarazione dei redditi o che optano per le alternative alla fruizione diretta delle seguenti agevolazioni:

- *Superbonus*, previsto dall'articolo 119;
- recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-*bis*, comma 1, lettere a), b) e d), del TUIR;
- 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 di bilancio 2020;
- installazione di impianti fotovoltaici di cui all'articolo 16-*bis*, comma 1, lettera h), del TUIR, ivi compresi gli interventi di cui all'articolo 119, commi 5 e 6;

- installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici di cui all'articolo 16-*ter* del d.l. n. 63 del 2013;
- detrazione per le spese sostenute per il superamento e l'eliminazione delle barriere architettoniche, prevista dall'articolo 119-*ter* del d.l. n. 34 del 2020;
- credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro, previsto dall'articolo 120 del d.l. n. 34 del 2020;
- *Bonus* mobili, previsto dall'articolo 16, comma 2, del d.l. n. 63 del 2013, con riferimento ai presupposti interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-*bis* del TUIR⁴⁶;
- *Bonus* verde, previsto dall'articolo 1, comma 12, della legge 27 dicembre 2017, n. 205.

Al fine di rafforzare i controlli sul rispetto di tali adempimenti già in una fase antecedente alla fruizione del beneficio fiscale ad essi collegato, l'articolo 43-*bis* prevede che i soggetti indicati alle lettere a) e b) del comma 3 dell'articolo 3 del citato DPR n. 322 del 1998 e i responsabili dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'articolo 32 del d.lgs. n. 241 del 1997, per rilasciare – nei casi in cui tale adempimento sia prescritto dalla legge – il visto di conformità, ai sensi dell'articolo 35 del citato d.lgs. n. 241 del 1997, verificano, tra l'altro, che il contratto collettivo applicato sia indicato nell'atto di affidamento dei lavori e riportato nelle fatture emesse in relazione all'esecuzione dei lavori.

Qualora, per errore, in una fattura non sia stato indicato il contratto collettivo applicato, il contribuente, in sede di richiesta del visto di conformità, deve essere in possesso di una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà⁴⁷, rilasciata dall'impresa, con la quale quest'ultima attesti il contratto collettivo utilizzato nell'esecuzione dei lavori edili relativi alla fattura medesima. Tale dichiarazione deve essere esibita dal contribuente ai soggetti abilitati al rilascio del visto di conformità o, su richiesta, agli uffici dell'amministrazione finanziaria.

Sul piano dei controlli, la disposizione normativa in commento prevede che l'Agenzia delle entrate, per la verifica dell'indicazione del contratto collettivo applicato negli atti di affidamento dei lavori e nelle fatture, «*può avvalersi*» dell'Ispettorato nazionale del lavoro,

⁴⁶ In altri termini, il *Bonus* mobili spetta solo nel caso in cui nell'atto di affidamento dei correlati lavori di ristrutturazione edilizia sia indicato (ove previsto) che i lavori edili sono eseguiti in applicazione dei contratti collettivi del settore edile.

⁴⁷ Resa ai sensi dell'articolo 47 del DPR n. 445 del 2000.

dell'INPS e delle Casse edili⁴⁸.

Si precisa che l'Agenzia delle entrate riscontra la sussistenza del predetto requisito (indicazione del contratto collettivo applicato), mentre sono rimessi all'Ispettorato del lavoro i controlli secondo le ordinarie procedure.

Il citato comma 43-*bis* «*acquista efficacia dal 27 maggio 2022 e si applica ai lavori edili ivi indicati avviati successivamente a tale data*». In applicazione di tale disposizione, nell'ottica di semplificazione degli adempimenti per i contribuenti e della tutela dell'affidamento degli stessi, le prescrizioni di cui al citato comma 43-*bis* operano con riferimento agli atti di affidamento stipulati dal 27 maggio 2022 e si applicano ai lavori edili avviati successivamente a tale data.

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)

⁴⁸ Come chiarito dalla relazione tecnica del decreto Frodi “*l'attività di controllo che la norma pone in capo all'Agenzia delle entrate è di tipo meramente formale, in quanto si limita al mero riscontro formale dell'indicazione del contratto collettivo applicato nell'atto di affidamento dei lavori e nelle fatture. Pertanto la verifica potrà essere svolta nell'ambito delle ordinarie attività di controllo ex post sulla corretta fruizione dei benefici fiscali*”.