



**AIDC**

Associazione Italiana  
Dottori Commercialisti  
ed Esperti Contabili

**Sezione di Milano**

## **Le novità in materia di bonus edilizi del DL 11/2023 convertito**

*(Circolare n. 10 del 5 maggio 2023)*

## Indice

1. Premessa	3
2. Superbonus	3
3. Detraibilità delle spese sostenute per il visto di conformità	6
4. Condizione SOA	6
5. "Blocco" dell'esercizio delle opzioni	7
6. Remissione <i>in bonis</i>	10
7. Spalmatura in 10 anni dei crediti d'imposta con orizzonte inferiore a 10 anni	12
8. Utilizzo in compensazione dei crediti di imposta	13
9. Esclusione della responsabilità del cessionario	14

## 1. Premessa

---

Con la conversione del DL 16.2.2023 n. 11 nella L. 11.4.2023 n. 38 è stato completato l'iter del c.d. "decreto Blocca opzioni", con il quale il legislatore – oltre a tale blocco – ha introdotto numerose altre novità e diverse norme di interpretazione autentica in materia di superbonus e altri bonus edilizi, di cui agli artt. 119 e 121 co. 2 del DL 34/2020, nonché in materia di opzioni per lo sconto sul corrispettivo e per la cessione del credito, di cui all'art. 121 co. 1 lett. a) e b) del DL 34/2020.

Nel dettaglio, le novità normative e le norme di interpretazione autentica afferiscono ai seguenti ambiti del comparto disciplinare dei c.d. "bonus edilizi":

- la disciplina del superbonus di cui all'art. 119 del DL 34/2020 (si veda il successivo § 2);
- la detraibilità ai fini dei bonus edilizi delle spese sostenute per il rilascio del visto di conformità (si veda il successivo § 3);
- la c.d. "condizione SOA" di cui all'art. 10-*bis* del DL 21/2022 (si veda il successivo § 4);
- il c.d. "blocco" dell'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 co. 1 lett. a) e b) del DL 34/2020 con relativa disciplina transitoria per salvaguardare il legittimo affidamento dei contribuenti (si veda il successivo § 5);
- la possibilità di avvalersi dell'istituto della remissione *in bonis* di cui all'art. 2 co. 1 del DL 16/2012 (si veda il successivo § 6);
- la facoltà di "spalmatura" in dieci anni delle quote residue non ancora utilizzate dei crediti d'imposta con orizzonte temporale inferiore a dieci anni (si veda il successivo § 7);
- l'utilizzo dei crediti d'imposta in compensazione sul modello F24 (si veda il successivo § 8);
- i presupposti per l'esclusione a priori della responsabilità tributaria del cessionario per concorso colposo nella violazione (si veda il successivo § 9).

## 2. Superbonus

---

Per quanto concerne la disciplina del superbonus di cui all'art. 119 del DL 34/2020, le novità introdotte dal DL 11/2023, convertito nella L. 38/2023, concernono:

- la proroga dal 31 marzo 2023 al **30 settembre 2023** del termine finale di sostenimento delle spese per poter beneficiare del superbonus nella misura del 110% in relazione agli interventi, già realizzati almeno al 30% alla data del 30 settembre 2022, effettuati da persone fisiche su edifici unifamiliari, o su unità immobiliari "*funzionalmente indipendenti e con accesso autonomo all'esterno*" (si veda il successivo § 2.1);
- l'introduzione della possibilità di "spalmare" in **dieci rate annuali costanti** (in luogo delle ordinarie quattro) l'utilizzo in dichiarazione dei redditi della detrazione superbonus relativa a spese agevolate sostenute dal beneficiario nel 2022 (si veda il successivo § 2.2);
- l'interpretazione autentica di taluni aspetti della speciale disciplina superbonus recata dal co. 10-*bis* dell'art. 119 del DL 34/2020 con riguardo agli interventi effettuati da soggetti di cui alla lett. d-*bis*)

dell'art. 119 co. 9 del DL 34/2020 su immobili riconducibili alle categorie catastali B/1, B/2 o D/4 (si veda il successivo § 2.3).

Ulteriori modifiche che impattano il beneficio superbonus di cui all'art. 119 del DL 34/2020 sono quelle che concernono il c.d. "blocco delle opzioni" e la relativa disciplina transitoria, per le quali si rinvia al successivo § 5.

### **2.1. Proroga del termine per le "villette"**

Ai sensi del co. 8-*bis* dell'art. 119 del DL 34/2020, il superbonus può trovare applicazione nella misura del 110% anche sulle spese sostenute nel 2023 da persone fisiche per interventi aventi per oggetto edifici unifamiliari o unità site in edifici plurifamiliari con caratteristiche di indipendenza funzionale e autonomia di accesso, purché detti interventi risultassero già realizzati per almeno il 30% dell'intervento complessivo alla data del 30 settembre 2022.

Prima del DL 11/2023, convertito nella L. 38/2023, le spese sostenute nel 2023 in relazione a tali interventi dovevano essere sostenute entro il termine ultimo del 31 marzo, per poter accedere al superbonus nella misura del 110%.

L'art. 01 del DL 11/2023, convertito nella L. 38/2023, ha prorogato tale termine ultimo al 30 settembre.

### **2.2. Spalmatura in 10 anni della detrazione per spese sostenute nel 2022**

La detrazione spettante a titolo di superbonus *ex art.* 119 del DL 34/2020 può essere fruita in dichiarazione dei redditi in:

- cinque quote annuali costanti, se matura a fronte di spese agevolate sostenute nel 2020 o nel 2021;
- quattro quote annuali costanti, se matura a fronte di spese agevolate sostenute nel 2022.

Tuttavia, in considerazione delle difficoltà verificatesi sul fronte del reperimento di cessionari interessati all'acquisizione dei crediti d'imposta corrispondenti alla detrazione superbonus e al conseguente rischio di perdita di buona parte del beneficio da parte dei contribuenti con una imposta lorda sui redditi "poco capiente", il legislatore, con l'art. 2 co. 3-*sexies* del DL 11/2023, convertito nella L. 38/2023, ha introdotto nell'art. 119 del DL 34/2020 il nuovo co. 8-*quinquies*, ai sensi del quale, limitatamente alle detrazioni superbonus sorte a fronte di spese sostenute nel corso del 2022, il beneficiario può scegliere di utilizzare la detrazione superbonus in dichiarazione dei redditi non già in quattro quote annuali costanti, bensì in dieci quote annuali costanti.

Per poter esercitare tale opzione, tuttavia, il beneficiario deve astenersi dall'utilizzare il primo "quarto" della detrazione superbonus nella dichiarazione dei redditi presentata per l'anno d'imposta 2022 e utilizzare il primo "decimo" della detrazione superbonus direttamente nella dichiarazione dei redditi presentata per l'anno d'imposta 2023 (e poi i successivi "decimi" nelle dichiarazioni dei redditi relative ai nove anni d'imposta successivi).

### **2.3. Norme interpretative su disciplina speciale degli interventi degli ETS**

Il co. 10-*bis* dell'art. 119 del DL 34/2020 prevede una particolare modalità di calcolo dei tetti massimi di spese agevolabili con il superbonus con riguardo agli interventi che sono effettuati:

- dalle ONLUS e dagli altri enti del Terzo settore di cui alla lett. d-*bis*) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020 che svolgano attività di prestazione di servizi socio-sanitari e assistenziali, e i cui membri del Consiglio di Amministrazione non percepiscano alcun compenso o indennità di carica;
- su immobili rientranti nelle categorie catastali B/1, B/2 o D/4 che i predetti soggetti possiedono a titolo di nuda o piena proprietà o di usufrutto, oppure detengono in forza di comodato d'uso che deve però essere stato regolarmente registrato in data certa anteriore al 1° giugno 2021.

Peraltro, l'interesse a rientrare nell'ambito di applicazione del co. 10-*bis* dell'art. 119 del DL 34/2020 è significativamente accresciuto dal fatto che altre disposizioni consentono, in questi casi, di beneficiare del superbonus nella misura del 110% sulle spese sostenute sino alla fine del 2025, senza dunque il *decalage* 90-70-65% ordinariamente previsto.

A tale proposito, fugando i dubbi interpretativi medio tempore insorti, l'art. 2 co. 3-*bis* secondo periodo e co. 3-*ter* forniscono le seguenti interpretazioni autentiche:

- *"tutti i requisiti necessari ai fini dell'applicazione delle disposizioni del comma 10-bis del medesimo articolo 119 devono sussistere fin dalla data di avvio dei lavori o, se precedente, di sostenimento delle spese, e devono permanere fino alla fine dell'ultimo periodo d'imposta di fruizione delle quote annuali costanti di detrazione, salvo il requisito della registrazione del contratto di comodato d'uso, nel caso di detenzione a tale titolo dell'immobile oggetto degli interventi, per il quale il secondo periodo del citato articolo 119, comma 10-bis, lettera b), prevede espressamente la sussistenza da data certa anteriore alla data di entrata in vigore del medesimo comma 10-bis"*;
- *"con riferimento a quanto previsto dal secondo periodo del comma 3-bis, il requisito della non percezione di compensi o indennità di carica da parte dei membri del consiglio di amministrazione delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale, previsto dalla lettera a) del comma 10-bis dell'articolo 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, è soddisfatto qualora, indipendentemente da quanto previsto nello statuto, sia dimostrato, con qualsiasi mezzo di prova oppure con dichiarazioni rese ai sensi degli articoli 46 e 47 del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che i predetti membri del consiglio di amministrazione non hanno percepito compensi o indennità di carica ovvero vi hanno rinunciato o li hanno restituiti"*.

### **3. Detraibilità delle spese sostenute per il visto di conformità**

---

Per poter beneficiare del superbonus in qualsivoglia modalità di fruizione e per poter beneficiare degli

altri bonus edilizi nelle modalità di fruizione opzionali di contributo anticipato dal fornitore sotto forma di sconto sul corrispettivo, oppure di corrispettivo della cessione a terzi del credito d'imposta corrispondente alla detrazione altrimenti spettante, gli artt. 119 co. 11 e 121 co. 1-*ter* del DL 34/2020 prevedono l'obbligatorietà del rilascio, a cura dei professionisti a ciò abilitati, di un visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto a beneficiare dell'agevolazione.

Le stesse norme sanciscono la detraibilità, ai fini dei bonus medesimi, delle spese sostenute per il rilascio del predetto visto di conformità.

Poiché documenti esplicativi ufficiali dell'ENEA annoverano espressamente le spese sostenute per il rilascio del visto di conformità tra le spese professionali da indicare nel computo metrico, che accompagna l'attestazione di congruità delle spese detraibili a cura del tecnico abilitato, si era ingenerato il dubbio che anche l'indicazione nel computo metrico e l'attestazione di congruità delle spese professionali per il rilascio del visto di conformità, al pari dell'indicazione e attestazione delle spese professionali di natura tecnica, costituissero presupposto ineludibile ai fini della detraibilità delle predette spese.

L'art. 2-*ter* co. 1 lett. b) del DL 11/2023, convertito nella L. 38/2023, fa chiarezza sul punto, statuendo in modo inequivoco che le pertinenti disposizioni *"nella parte in cui prevedono la detraibilità delle spese sostenute per il rilascio del visto di conformità ivi previsto, si interpretano nel senso che, ai fini della predetta detraibilità, l'indicazione di tali spese nel computo metrico e nelle asseverazioni di congruità delle spese a cura dei tecnici abilitati costituisce una mera facoltà e non un obbligo"*.

#### **4. Condizione SOA**

---

Ai sensi dei co. 1, 2 e 3 dell'art. 10-*bis* del DL 21/2022, inserito in sede di conversione del decreto nella L. 51/2022, il riconoscimento degli incentivi fiscali di cui agli artt. 119 e 121 co. 2 del DL 34/2020 è subordinato al fatto che l'esecuzione degli interventi agevolati sia affidata a imprese che, al momento della sottoscrizione del contratto di appalto, ovvero, in caso di imprese subappaltatrici, del contratto di subappalto, siano in possesso della certificazione SOA, di cui all'art. 84 del DLgs. 50/2016 (codice dei contratti pubblici).

Nella fase iniziale di applicazione del nuovo obbligo, viene però considerato in via transitoria sufficiente anche che l'impresa affidataria, al momento della sottoscrizione del contratto di appalto o subappalto, sia in possesso "solo" di un contratto, già sottoscritto, finalizzato al rilascio della certificazione SOA da parte di uno degli organismi a ciò preposti dall'art. 84 del DLgs. 50/2016 (codice dei contratti pubblici). In questo caso, peraltro, la lett. b) del co. 1 dell'art. 10-*bis* del DL 21/2022 stabilisce espressamente che l'impresa affidataria, *"in attesa di rilascio della certificazione SOA"* da parte dell'organismo di certificazione con cui ha già sottoscritto un contratto, deve documentare *"al committente ovvero all'impresa subappaltante l'avvenuta sottoscrizione"* del contratto a ciò finalizzato.

Ai sensi del co. 2 dell'art. 10-*bis* del DL 21/2022, la fase transitoria di prima applicazione del nuovo obbligo dura fino al 30 giugno 2023, nel senso che, a decorrere dal 1° luglio 2023, l'esecuzione degli interventi agevolati può essere affidata esclusivamente a imprese che, al momento della sottoscrizione del contratto di appalto, ovvero, in caso di imprese subappaltatrici, del contratto di subappalto, siano in possesso della certificazione SOA, di cui all'art. 84 del DLgs. 50/2016 (codice dei contratti pubblici). In sede di conversione in legge del DL 16.2.2023 n. 11, sono state inserite alcune disposizioni di carattere interpretativo dell'art. 10-*bis* del DL 21/2022, *"al fine di garantire la certezza del diritto e di prevenire e ridurre il contenzioso"*.

In particolare, la lett. d) dell'art. 2-*ter* co. 1 del DL 11/2023 stabilisce che l'art. 10-*bis* del DL 21/2022 si interpreta nel senso che:

- 1) *"per i contratti di appalto e di subappalto stipulati tra il 21 maggio 2022 e il 31 dicembre 2022, è sufficiente che la condizione di essere in possesso dell'occorrente qualificazione di cui alla lettera a) del comma 1 del predetto articolo 10-bis, oppure di documentare al committente o all'impresa appaltatrice l'avvenuta sottoscrizione di un contratto di cui alla lettera b) del medesimo comma, risulti soddisfatta entro il 1° gennaio 2023"*;
- 2) *"il limite di 516.000 euro di cui all'alinea del comma 1 e al comma 2 del predetto articolo 10-bis è calcolato avendo riguardo singolarmente a ciascun contratto di appalto e a ciascun contratto di subappalto"*;
- 3) *"le disposizioni del predetto articolo 10-bis, essendo riferite alle spese sostenute per l'esecuzione dei lavori, non si applicano con riguardo alle agevolazioni concernenti le spese sostenute per l'acquisto di unità immobiliari"*.

## **5. "Blocco" dell'esercizio delle opzioni**

---

A decorrere dal 17 febbraio 2023, l'art. 2 co. 1 del DL 11/2023 ha "bloccato" la possibilità di esercitare le opzioni per lo sconto sul corrispettivo o per la cessione del credito, ai sensi, rispettivamente, della lett. a) e della lett. b) dell'art. 121 co. 1 del DL 34/2020.

Nel disporre questo "blocco", il legislatore ha però previsto:

- alcune norme transitorie volte a consentire la prosecuzione dell'esercizio delle opzioni con riguardo alle spese relative a interventi per i quali ha giudicato doverosa questa forma di tutela dell'affidamento dei contribuenti (si veda il successivo § 5.1);
- alcune norme di specifica esclusione dal "blocco" disposto in via generale dal co. 1 dell'art. 2 del DL 11/2023 (si veda il successivo § 5.2).

Inoltre, a margine di questo "blocco delle opzioni" (che riguarda appunto le sole opzioni da cui si originano i crediti d'imposta corrispondenti, rispettivamente, allo sconto applicato sul corrispettivo dal fornitore e alla detrazione altrimenti spettante al beneficiario che ha sostenuto le spese, mentre non riguarda le c.d. "cessioni successive" da parte del fornitore o dei precedenti cessionari), il legislatore ha

introdotto anche un divieto assoluto per tutti i soggetti che rientrano nel perimetro della PA di rendersi acquirenti di crediti d'imposta originati dalle opzioni di cui all'art. 121 co. 1 lett. a) o b) del DL 34/2020 (si veda il successivo § 5.3).

### **5.1. Norme transitorie al "blocco delle opzioni"**

Al fine di tutelare il legittimo affidamento dei contribuenti, il legislatore ha previsto alcune norme transitorie che consentono di continuare a esercitare anche dopo il 16 febbraio 2023 le opzioni, di cui all'art. 121 co. 1 lett. a) e b) del DL 34/2020, quando relative a spese sostenute per interventi che, prima del 17 febbraio 2023, risultassero avere già presentate le richieste di titolo abilitativo all'intervento edilizio e, nel caso di lavori su parti comuni di proprietà condominiale, risultassero già essere stati approvati con delibera dell'assemblea condominiale.

In particolare, la possibilità di continuare a esercitare le opzioni per lo sconto sul corrispettivo o per la cessione del credito anche dopo il 16 febbraio viene consentita:

- con riguardo alle spese detraibili ai fini del **superbonus**, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, se trattasi di spese sostenute (entro la fine del 2025) per interventi agevolati:
  - di demolizione e ricostruzione, per i quali risulti presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo (richiesta di PdC) entro il 16 febbraio 2023;
  - diversi da quelli di demolizione e ricostruzione effettuati da condomini, per i quali, entro il 16 febbraio 2023, risulti sia adottata la delibera assembleare di approvazione dei lavori, sia presentata la CILA-S;
  - diversi da quelli di demolizione e ricostruzione effettuati da soggetti diversi dai condomini, per i quali, entro il 16 febbraio 2023, risulti presentata la CILA-S;
- con riguardo alle spese detraibili ai fini degli **altri bonus edilizi, di cui all'art. 121 co. 2 del DL 34/2020, diversi dal superbonus e dal bonus eliminazione barriere architettoniche 75%, che agevolano le spese sostenute per effettuare gli interventi**, se trattasi di spese sostenute (entro la fine del 2024) per interventi agevolati per i quali:
  - se necessario un titolo edilizio abilitativo, risulti presentata la richiesta di titolo abilitativo entro il 16 febbraio 2023;
  - se in regime di edilizia libera, entro il 16 febbraio 2023 siano iniziati i lavori oppure sia quanto meno già stato stipulato un accordo vincolante tra le parti per la fornitura dei beni e dei servizi oggetto dei lavori (il soddisfacimento della condizione di presume se, prima del 16 febbraio 2023 risultano versati acconti; mentre, nel caso in cui non siano stati versati acconti prima del 16 febbraio 2023, il soddisfacimento della condizione di avvenuto avvio dei lavori o quanto meno di avvenuta stipula di un accordo vincolante deve essere attestata sia dal committente o cessionario che dal prestatore o cedente mediante dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà);
- con riguardo alle spese detraibili ai fini dei bonus edilizi che non agevolano le spese sostenute per la

realizzazione di interventi, bensì le spese sostenute per l'acquisto di unità immobiliare site in edifici previamente oggetto di determinati interventi così "indirettamente" agevolati (ossia il **bonus casa acquisti** di cui all'art. 16-*bis* co. 3 del TUIR, il **sismabonus acquisti** di cui all'art. 16 co. 1-*septies* del DL 63/2013 e il **bonus box auto pertinenziale acquisti** di cui all'art. 16-*bis* co. 1 lett. d) del TUIR), se trattasi di spese sostenute (entro la fine del 2024) per acquisti di unità immobiliari site in edifici i cui interventi edilizi effettuati "a monte" della compravendita agevolata sono stati effettuati sulla base di titoli edilizi abilitativi richiesti entro il 16 febbraio 2023.

Posto che la "salvaguardia" del diritto di continuare a esercitare le opzioni per lo sconto sul corrispettivo o per la cessione del credito, in deroga al "blocco" generale di cui al co. 1 dell'art. 2 del DL 11/2023, viene agganciata dalle norme transitorie al momento di presentazione del titolo abilitativo (e, nel caso di lavori condominiali, dalla data di delibera assembleare di approvazione dei lavori), il legislatore ha ritenuto altresì opportuno inserire anche una norma di interpretazione autentica volta a fare sin dal principio chiarezza con riguardo ai (frequentissimi) casi in cui, a fronte della presentazione della richiesta di titolo abilitativo "ante data spartiacque", segua "post data spartiacque" la presentazione di una nuova richiesta abilitativa "in variante" a quella precedentemente presentata.

A tale proposito, l'art. 2-*bis* del DL 11/2023 stabilisce che **"la presentazione di un progetto in variante alla comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA) o al diverso titolo abilitativo richiesto in ragione della tipologia di intervento edilizio da eseguire non rileva ai fini del rispetto dei termini previsti"** e **"con riguardo agli interventi su parti comuni di proprietà condominiale, non rileva, agli stessi fini, l'eventuale nuova deliberazione assembleare di approvazione della suddetta variante"**.

## 5.2. Esclusioni specifiche dal "blocco delle opzioni"

Oltre che prevedere le norme transitorie al "blocco delle opzioni" illustrate nel precedente § 5.1, l'art. 2 del DL 11/2023 prevede anche alcune casistiche specifiche di esclusione dal "blocco delle opzioni".

In particolare, risultano escluse dal "blocco delle opzioni":

- le **spese detraibili ai fini del bonus eliminazione barriere architettoniche 75%**, di cui all'art. 119-*ter* del DL 34/2020 (ai sensi del co. 1-*bis* dell'art. 2 del DL 11/2023, tale bonus viene infatti integralmente escluso dall'ambito di applicazione del "blocco" delle opzioni di cui al precedente co. 1 del medesimo art. 1);
- le **spese detraibili sostenute** dai soggetti di cui alle lett. c), d) e d-*bis*) dell'art. 119 co. 9 del DL 34/2020, ossia **da IACP ed enti equivalenti, cooperative edilizie a proprietà indivisa e ONLUS, ODV e APS** (co. 3-*bis* primo periodo dell'art. 2 del DL 11/2023);
- le **spese detraibili sostenute in relazione a interventi agevolati che hanno per oggetto immobili danneggiati da eventi sismici** di cui all'art. 119 co. 8-*ter* del DL 34/2020, **oppure immobili danneggiati dagli eventi meteorologici** verificatisi a partire dal 15 settembre 2022

per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza, situati nei territori della regione Marche (co. 3-*quater* dell'art. 2 del DL 11/2023).

### **5.3. Divieto assoluto di acquisto dei crediti d'imposta per la PA**

L'art. 1 co. 1 lett. a) del DL 11/2023 inserisce nell'art. 121 del DL 34/2020 il nuovo co. 1-*quinquies*, ai sensi del quale *"le pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, non possono essere cessionari dei crediti di imposta derivanti dall'esercizio delle opzioni di cui al comma 1, lettere a) e b)".*

Ai sensi dell'art. 1 co. 2 della L. 196/2009, per amministrazioni pubbliche si intendono gli enti e i soggetti indicati a fini statistici nell'elenco oggetto del comunicato annuale dell'ISTAT *"e, comunque, le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni"*, ossia *"tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300"*.

## **6. Remissione *in bonis***

---

Il DL 11/2023, convertito dalla L. 38/2023, reca due distinte disposizioni che concernono la possibilità di avvalersi dell'istituto della remissione *in bonis*, di cui all'art. 2 co. 1 del DL 16/2012, con riguardo ad adempimenti che rilevano ai fini della possibilità di beneficiare, nelle alternative modalità di fruizione consentite, dei bonus edilizi.

In particolare, le due distinte disposizioni del DL 11/2023, convertito dalla L. 38/2023, sono:

- l'art. 2-*ter* co. 1 lett c), recante una norma di interpretazione autentica in materia di remissione *in bonis* dell'omesso deposito nei termini dell'asseverazione di efficacia degli interventi ai fini della riduzione del rischio sismico, da presentarsi a cura del progettista strutturale su modello conforme all'Allegato B del DM 58/2017 (si veda il successivo § 6.1);
- l'art. 2-*quater*, recante una norma finalizzata a estendere le casistiche per le quali, è possibile procedere alla remissione *in bonis* dell'omessa presentazione della comunicazione di esercizio dell'opzione di cessione del credito *ex art.* 121 co. 1 lett. b) del DL 34/2020 entro il termine ultimo del 31 marzo 2023 (si veda il successivo § 6.2).

### **6.1. Asseverazione "Allegato B" per gli interventi di riduzione del rischio sismico**

Per poter beneficiare del **sismabonus** (anche quando in versione superbonus), il progettista strutturale deve **presentare nei termini** previsti dall'art. 3 co. 3 del DM 58/2017 **l'asseverazione "preventiva" di efficacia degli interventi su modello conforme all'Allegato B** del DM 58/2017.

La costante prassi dell'Agenzia delle Entrate ha affermato che anche una asseverazione "tardiva" (oltre che, ovviamente, una asseverazione "mancante") preclude la possibilità di accedere al sismabonus acquisti con percentuali di detrazione superiore al 50%.

L'art. 2-ter co. 1 lett c) del DL 11/2023 ha definitivamente chiarito che **l'omessa presentazione nei termini dell'Allegato B può essere sanata mediante ricorso all'istituto della remissione *in bonis*** (versando la sanzione minima di 250,00 euro), di cui all'art. 2 co. 1 del DL 16/2012, individuando quale termine ultimo per la remissione *in bonis* il **termine di presentazione della prima dichiarazione dei redditi in cui il beneficiario fruisce della prima quota annuale di detrazione, oppure, in caso di fruizione del beneficio mediante opzione per lo sconto sul corrispettivo o per la cessione del credito, entro la data di presentazione della comunicazione di opzione all'Agenzia delle Entrate.**

## **6.2. Comunicazione di opzione per la cessione del credito con termine ultimo 31.3.2023**

La prassi dell'Agenzia delle Entrate **ha già chiarito che è possibile avvalersi dell'istituto della remissione *in bonis* nel caso di omessa comunicazione nei termini dell'opzione esercitata ai sensi dell'art. 121 co. 1 lett. a) o b) del DL 34/2020**, ma ha anche sottolineato che tale facoltà sussiste a condizione che, entro il termine finale per presentare la comunicazione, sussistano i presupposti per potervi procedere.

Ciò premesso, **l'art. 2-quinquies del DL 11/2023** stabilisce che, con riguardo alle spese detraibili per le quali il termine di comunicazione all'Agenzia delle Entrate dell'opzione di cessione a terzi scadeva il 31 marzo 2023 (**opzioni di cessione riferite a spese detraibili sostenute nel 2022 e opzioni di cessione "rate residue" riferite a spese detraibili sostenute nel 2021 o nel 2020**), la possibilità di avvalersi della remissione *in bonis* sussiste *"qualora il contratto di cessione non sia stato concluso alla data del 31 marzo 2023 [...] e la cessione è eseguita a favore di banche, intermediari finanziari [...] società appartenenti a un gruppo bancario [...] o imprese di assicurazione"*.

In pratica, fermo restando che sembrerebbe rimanere pacifica la possibilità di procedere alla remissione *in bonis* dell'omessa presentazione della comunicazione di opzione di cessione del credito entro il 31 marzo 2023 quando, entro la medesima data, sussiste un contratto di cessione concluso con un cessionario, viene consentito in via eccezionale di procedere con la remissione *in bonis* anche se alla predetta data del 31 marzo 2023 non c'era già un cessionario, purché esso venga trovato in tempo utile per la remissione *in bonis* e sia uno dei soggetti finanziari indicati dalla norma.

## **7. Spalmatura in 10 anni dei crediti d'imposta con orizzonte temporale inferiore a 10 anni**

In deroga alla regola generale di utilizzo dei crediti d'imposta da bonus edilizi in compensazione sul modello F24 su un orizzonte temporale di quote annuali costanti pari a quello di utilizzo come detrazione in dichiarazione dei redditi, l'art. 9 co. 4 del DL 176/2022, come modificato dall'art. 2 co. 3-*quinquies* del DL 11/2023, consente – per i crediti di imposta derivanti da detrazione superbonus, da detrazione per l'eliminazione delle barriere architettoniche e da detrazione sismabonus, sorti a fronte di opzioni di sconto sul corrispettivo o cessione del credito comunicate all'Agenzia delle Entrate entro il 31 marzo 2023 – di "spalmare" la quota residua di ciascuna rata annuale, non utilizzata in compensazione nel periodo in cui avrebbe dovuto essere utilizzata in base alla disciplina ordinaria, in 10 rate annuali di pari importo utilizzabili in compensazione a partire dal periodo di imposta successivo a quello in cui avrebbe dovuto originariamente avere luogo l'utilizzo in compensazione della quota residua di rata "spalmata". Le norme di attuazione dell'art. 9 co. 4 del DL 176/2022 sono state diramate dall'Agenzia delle Entrate con il provv. 18 aprile 2023 n. 132123.

**Le rate annuali spalmabili sono quelle il cui anno di ordinario utilizzo in compensazione sul modello F24 può avvenire:**

- **a decorrere dal 2022**, con riguardo ai crediti d'imposta derivanti da **superbonus** e originati da **comunicazioni di opzione presentate entro il 31 ottobre 2022**;
- **a decorrere dal 2023**, con riguardo ai crediti d'imposta derivanti da:
  - **superbonus** e originati da **comunicazioni di opzione presentate tra il 1° novembre 2022 e il 31 marzo 2023**;
  - **bonus eliminazione barriere architettoniche o sismabonus** e originati da **comunicazioni di opzione presentate entro il 31 marzo 2023**.

**L'opzione di "spalmatura":**

- può essere esercitata anche in relazione a una parte soltanto della rata non ancora utilizzata in compensazione o della quota residua non ancora utilizzata in compensazione della rata già parzialmente utilizzata;
- viene esercitata mediante apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate che viene inviata tramite il servizio *web* disponibile nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate, denominato "Piattaforma cessione crediti", direttamente da parte del fornitore o del cessionario titolare dei crediti (a partire dal 3 luglio 2023 potrà essere anche inviata per il tramite di un intermediario fiscale);
- una volta comunicata l'opzione è irrevocabile, immediatamente efficace e non può essere rettificata o annullata.

**L'ammontare della rata per il quale si è comunicata l'opzione di "spalmatura" si suddivide in 10 rate annuali di pari importo:**

- utilizzabili in compensazione a partire dall'anno successivo a quello di riferimento della rata "originaria";
- non cedibili a terzi e non ulteriormente "spalmabili".

## **8. Utilizzo in compensazione dei crediti di imposta**

---

Il DL 11/2023, convertito dalla L. 38/2023, reca due disposizioni che concernono, più o meno direttamente, l'utilizzo dei crediti d'imposta, derivanti dalle opzioni esercitate ai sensi dell'art. 121 del DL 34/2020.

### **8.1. Norma interpretativa su compensazioni crediti-debiti su modello F24**

L'art. 2-*quater* del DL 11/2023 reca una norma di interpretazione autentica dell'art. 17 co. 1 del DLgs 241/97 in materia di compensazioni tra crediti e debiti sul modello F24.

In particolare, viene stabilito che tale norma *"si interpreta nel senso che **la compensazione ivi prevista può avvenire, nel rispetto delle disposizioni vigenti, anche tra debiti e crediti, compresi quelli di cui all'articolo 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, nei confronti di enti impositori diversi**"*.

L'intervento del legislatore mira a risolvere sul nascere i dubbi interpretativi sulla possibilità di compensare crediti fiscali con debiti contributivi originati da alcune (invero sorprendenti) pronunce giurisprudenziali che hanno negato che l'art. 17 del DLgs. 241/97 consentisse questa possibilità.

### **8.2. Possibilità per le banche di "convertire" le eccedenze di crediti in BTP**

L'art. 1 co. 1 lett. a) del DL 11/2023, convertito nella L. 38/2023, introduce nell'art. 121 del DL 34/2020 il nuovo co. 1-*sexies*, ai sensi del quale le banche, gli intermediari finanziari, le società appartenenti a un gruppo bancario e le imprese di assicurazione, se hanno acquisito crediti d'imposta sorti a fronte di spese detraibili sostenute fino al 31 dicembre 2022, possono utilizzare tali crediti d'imposta, in tutto o in parte, al fine di sottoscrivere emissioni di buoni del tesoro poliennali, con scadenza non inferiore a dieci anni, nel limite del 10 per cento della quota annuale eccedente i crediti d'imposta "superbonus" già utilizzati in compensazione nel caso in cui il cessionario abbia esaurito la propria capienza fiscale nello stesso anno.

In ogni caso, il primo utilizzo può essere fatto in relazione alle ordinarie emissioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2028.

Per divenire concretamente efficace la norma abbisogna dell'emanazione di appositi provvedimenti di natura direttoriale dell'Agenzia delle Entrate e del Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la Banca d'Italia.

## **9. Esclusione della responsabilità del cessionario per concorso colposo nella violazione**

---

L'art. 1 co. 1 lett. b) del DL 11/2023 aggiunge all'art. 121 del DL 34/2020 i commi:

- **6-bis:** elencazione dei **documenti che**, se acquisiti dal cessionario, **escludono a priori la possibilità del suo concorso colposo nella violazione;**

- **6-ter.** specificazione procedurale dell'esclusione da concorso colposo nella violazione per i cessionari che acquistano da banche o da società quotate;
- **6-quater.** specificazione che il mancato possesso della documentazione di cui al co. 6-*bis* non costituisce, da solo, causa di responsabilità solidale per dolo o colpa grave del cessionario.

I documenti che, se acquisiti dal cessionario, lo mettono al riparo "a priori" dalla possibilità che possa venirgli contestato un comportamento negligente, da cui possa discendere il suo concorso colposo nella violazione e, quindi, la sua responsabilità in solido con il beneficiario, sono:

- a) titolo edilizio abilitativo degli interventi, oppure, nel caso di interventi in regime di edilizia libera, dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, resa ai sensi dell'art. 47 del DPR 445/2000, in cui sia indicata la data di inizio dei lavori e attestata la circostanza che gli interventi di ristrutturazione edilizia posti in essere rientrano tra quelli agevolabili, pure se i medesimi non necessitano di alcun titolo abilitativo, ai sensi della normativa vigente;
- b) notifica preliminare dell'avvio dei lavori all'azienda sanitaria locale, oppure, nel caso di interventi per i quali tale notifica non è dovuta in base alla normativa vigente, dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, resa ai sensi dell'art. 47 del DPR 445/2000, che attesti tale circostanza;
- c) visura catastale *ante operam* o storica dell'immobile oggetto degli interventi oppure, nel caso di immobili non ancora censiti, domanda di accatastamento;
- d) fatture, ricevute o altri documenti comprovanti le spese sostenute, nonché documenti attestanti l'avvenuto pagamento delle spese medesime;
- e) asseverazioni, quando obbligatorie per legge, dei requisiti tecnici degli interventi e della congruità delle relative spese, corredate di tutti gli allegati previsti dalla legge, rilasciate dai tecnici abilitati, con relative ricevute di presentazione e deposito presso i competenti uffici;
- f) nel caso di interventi su parti comuni di edifici condominiali, delibera condominiale di approvazione dei lavori e relativa tabella di ripartizione delle spese tra i condomini;
- g) nel caso di interventi di efficienza energetica diversi da quelli di cui all'art. 119, commi 1 e 2, la documentazione prevista dall'art. 6 co. 1, lett. a) e c), del DM 6 agosto 2020 "Requisiti", oppure, nel caso di interventi per i quali uno o più dei predetti documenti non risultino dovuti in base alla normativa vigente, dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, resa ai sensi dell'art. 47 del DPR 28 dicembre 2000, n. 445, che attesti tale circostanza;
- h) visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesti la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione sulle spese sostenute per le opere;
- i) un'attestazione, rilasciata dal soggetto che è controparte nella cessione, di avvenuta osservanza degli obblighi di cui agli artt. 35 e 42 del DLgs 231/2007 (qualora tale soggetto sia una società quotata o una società appartenente al gruppo di una società quotata e non rientri fra i soggetti obbligati ai sensi dell'art. 3 del DLgs 231/2007, un'attestazione dell'adempimento di analoghi controlli in osservanza degli obblighi di adeguata verifica della clientela è rilasciata da una società di revisione

a tale fine incaricata);

i-*bis*) nel caso di interventi di riduzione del rischio sismico, l'asseverazione preventiva e le attestazioni di conformità redatte secondo modelli conformi agli Allegati B, B-1 e B-2 del DM 58/2017;

i-*ter*) contratto di appalto sottoscritto tra il soggetto che ha realizzato i lavori e il committente.

**L'esclusione da responsabilità per concorso colposo nella violazione opera anche con riguardo ai cessionari che acquistano i crediti d'imposta da una banca o da altra società appartenente al gruppo bancario della medesima banca, oppure da una società quotata o da altra società appartenente al gruppo della medesima società quotata facendosi rilasciare, da parte della banca, della società quotata o della diversa società del gruppo cedente, un'attestazione del possesso di tutta la documentazione di cui al co. 6-*bis* dell'art. 121 del DL 34/2020** (resta peraltro fermo il divieto di compiere l'operazione cui all'art. 122-*bis* co. 4).

Infine, "a scanso di equivoci", il nuovo co. 6-*quater* dell'art. 121 del DL 34/2020 puntualizza che "*il mancato possesso di parte della documentazione di cui al comma 6-bis non costituisce, da solo, causa di responsabilità solidale per dolo o colpa grave del cessionario, il quale può fornire, con ogni mezzo, prova della propria diligenza o della non gravità della negligenza. Sull'ente impositore grava l'onere della prova della sussistenza dell'elemento soggettivo del dolo o della colpa grave del cessionario, ai fini della contestazione del concorso del cessionario nella violazione e della sua responsabilità solidale ai sensi del comma 6. Rimane ferma l'applicazione dell'articolo 14, comma 1.bis.1, del decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2022, n. 91*".