

La gestione degli errori nel Superbonus dopo la circolare 33/E/2022

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare 33/E/2022, è intervenuta:

- per chiarire alcuni passaggi in ordine alla “problematica” della responsabilità solidale nelle ipotesi di cessione e di sconto fattura dei crediti da superbonus
- per indicare le procedure da seguire nel caso in cui siano stati commessi degli errori, sia di natura sostanziale che di tipo formale, in sede di compilazione della comunicazione telematica di cessione.

Gli errori formali

imprecisioni o omissioni che non hanno comportato la modifica di elementi essenziali della detrazione spettante, e quindi del credito ceduto (è il caso, ad esempio, di errori nel frontespizio della comunicazione, nell'errata indicazione dei dati catastali dell'immobile nel quadro B, ecc.)

Possono essere considerati **errori formali**, ad esempio, quelli relativi alle seguenti informazioni presenti nel modello di comunicazione, quali a titolo esemplificativo:

- Recapiti (email e telefono)
- codice fiscale del rappresentante del beneficiario e relativo codice carica;
- indicazione dell'eventuale presenza dell'amministratore nel campo "Condominio minimo";
- codice identificativo dell'asseverazione presentata all'Enea per gli interventi di riqualificazione energetica di tipo superbonus;
- codice identificativo dell'asseverazione per gli interventi di riduzione del rischio sismico e relativo codice fiscale del professionista;
- indicazione del semestre di riferimento, per le spese del 2020;
- stato di avanzamento lavori (SAL) ed eventuale protocollo della comunicazione;
- i dati catastali;
- la data di esercizio dell'opzione;
- e la tipologia del cessionario.

Come agire nel caso di errori formali

In relazione alla gestione degli errori formali l’Agenzia ricorda che l’opzione di cessione o sconto fattura **risulta valida** in quanto **sussistono i presupposti per beneficiare dell’agevolazione fiscale**, ma, ai fini dei successivi controlli, il cedente, l’amministratore di condominio (o il condomino incaricato nel caso di condomini minimi) o l’intermediario che ha inviato la comunicazione deve **segnalare all’Agenzia delle Entrate l’errore commesso e indicare i dati corretti**, con nota sottoscritta digitalmente o con firma autografa al seguente indirizzo:
annullamentoaccettazionecrediti@pec.agenziaentrate.it.

Quanto indicato nella circolare 33/E/2022 rappresenta una conferma di quanto già indicato in precedenza dalla stessa Agenzia delle Entrate.

In particolare, sul punto si è espressa la DRE Emilia-Romagna nell’interpello del 08.06.2021 n. 909-1324/2021, la quale ha fornito, nella sostanza, le medesime indicazioni contenute nella **risposta ad istanza di interpello n. 590/2020**, secondo cui gli errori nella comunicazione possono essere corretti se il cessionario **non ha già iniziato utilizzare il credito d’imposta**, chiarendo che **“spetta ai clienti committenti dell’istante in qualità di fruitori della circolazione segnalare agli uffici dell’agenzia delle entrate competenti la volontà di modificare l’originaria scelta operata”**.

Gli errori sostanziali

Sono errori sostanziali quegli errori o omissioni relativi a dati della Comunicazione che incidono su elementi essenziali della detrazione spettante e quindi del credito ceduto.

Può essere definito errore sostanziale, ad esempio, l'errata indicazione del codice dell'intervento da cui dipende la percentuale di detrazione spettante e/o il limite di spesa, oppure del codice fiscale del cedente

Come agire nel caso di errori sostanziali

In relazione agli errori sostanziali, per la prima volta dall'introduzione dell'articolo 121 D.L. 34/2020 l'Agenzia consente **l'annullamento del credito trasferito** – erroneamente – al cessionario o al fornitore.

In particolare, viene **introdotta la possibilità di annullamento del credito nel cassetto fiscale del cessionario**, a condizione che sia presentata un'apposita comunicazione congiunta delle parti (cedente e cessionario del credito).

L'annullamento dell'accettazione, pertanto, deve essere chiesto con **istanza sottoscritta digitalmente o con firma autografa dal cessionario e dal cedente** e invio della stessa al medesimo indirizzo di posta elettronica certificata.

Come agire nel caso di errori sostanziali - segue

In relazione a tale procedura, meritevole di sicuro plauso, è doveroso segnalare di alcune **criticità operative** abbastanza evidenti, quali:

- le **difficoltà di poter ottenere la firma congiunta del documento di annullamento** nei casi in cui gli interlocutori sono Istituti di Credito, oppure l'analisi e la valutazione in ordine alla procedura di annullamento è affidata ad advisor professionali;
- le difficoltà di poter gestire **l'annullamento dei crediti già liquidati dal cessionario**, con pagamento del corrispettivo concordato;
- le difficoltà di poter gestire l'annullamento dei crediti già acquisiti e **utilizzati in compensazione** (per la quota annuale) da parte del cessionario;
- le difficoltà di poter gestire l'annullamento dei crediti già liquidati dal cessionario e oggetto di **ulteriore cessione ad un Istituto di credito**.

Tutte problematiche operative la cui gestione e soluzione non sono in alcun modo di competenza dell'Amministrazione finanziaria, con conseguente **ricaduta sui soggetti coinvolti**, quali il cedente e il cessionario del credito.

CASO PRATICO - descrizione

L'Ing. ROSSI riceve, dal committente Sig. PALLINO, l'incarico professionale di curare il progetto di manutenzione straordinaria con interventi di miglioramento sismico e contenimento del consumo energetico dell'immobile residenziale di sua proprietà. L'intervento edilizio in disamina, rientra, previa verifica del rispetto e della sussistenza dei requisiti di legge, tra i **cosiddetti interventi antisismici agevolabili con una detrazione d'imposta IRPEF del 110%** (il così detto Super Sismabonus) ex art. 119 DL 34/2020.

L'impresa appaltatrice incaricata in applicazione del cosiddetto Super Sismabonus 110%, avrebbe dovuto applicare lo sconto in fattura consentendo al committente il recupero integrale dei costi sostenuti.

In data 18.02.2021, l'Ing. ROSSI, nell'ambito della procedura di caricamento dati sul portale SUAP del Comune di competenza, deposita, contestualmente alla presentazione della SCIA, la documentazione tecnica e progettuale dell'intervento di miglioramento sismico e di efficientamento energetico.

Per errore, in fase di trasmissione del fascicolo edilizio, **viene omesso, quale allegato, denominato Allegato B**, la cosiddetta "Asseverazione della Classificazione sismica dell'intervento".

L'omesso deposito dell'allegato in esame emerge in sede di completamento della procedura di chiusura lavori relativi alla pratica Sisma Bonus (avvenuta in data 27.09.2021).

CASO PRATICO – descrizione *(segue)*

La mancanza di tale documento, **preclude l'accesso agli sgravi fiscali previsti dal Sismabonus** da parte del committente così come attestato dal professionista incaricato ad effettuare il controllo della regolarità formale della documentazione attestante la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta per gli interventi previsti dell'art. 119 del DL 34/2020 (c.d. Superbonus 110%) nonché per l'apposizione del visto di conformità e la trasmissione telematica della comunicazione di opzione per lo sconto in fattura/cessione del credito in relazione agli interventi eseguiti sull'immobile di proprietà del Sig. PALLINO ai sensi dell'art. 35 del DL 241/1997

L'impresa appaltatrice che ha eseguito i lavori di miglioramento sismico a seguito del completamento dell'intervento ha, dunque, emesso la fattura nr. 12 del 21.02.2022 addebitando integralmente al committente l'importo degli interventi edilizi effettuati pari a complessivi euro 95.000,00.

In conseguenza dell'accaduto, il 30.03.2022 i legali del Sig. PALLINO hanno richiesto al professionista incaricato, il risarcimento per una perdita patrimoniale di euro 95.000,00 oltre a spese legali per complessivi euro 400,00.

CASO PRATICO – analisi normativa e della prassi

Le pretese risarcitorie da parte del Sig. PALLINO nei confronti dell'Ing. ROSSI trovano genesi dalla lettura della normativa e specificatamente del DM n.58/2017 e successive modifiche ed integrazioni (DM n.65 del 07.03.2017, DM n.24 del 09.10.2020 e DM n.329 del 06.08.2020) coordinata con l'art. 16bis del TUIR.

Specificatamente, **l'art. 3 comma 2 del DM n.58/2017** stabilisce che *“il progettista dell'intervento strutturale, ad integrazione di quanto già previsto dal decreto del Presidente della Repubblica n.380 del 2001 e dal citato decreto 14 gennaio 2008, assevera, secondo i contenuti della allegata linee guida, la classe di rischio dell'edificio precedente l'intervento e quella conseguibile a seguito dell'esecuzione dell'intervento progettato”*.

Il successivo comma 3 dispone che *“conformemente alle disposizione regionali, il progetto degli interventi per la riduzione del rischi sismico, contenente l'asseverazione di cui al comma 2, è allegato alla segnalazione certificata di inizio attività o alla richiesta di permesso di costruire, al momento della presentazione allo sportello unico competente di cui all'art.5 del citato decreto del Presidente della Repubblica n.380 del 2001, per i successivi adempimenti, tempestivamente e comunque prima dell'inizio lavori”*.

CASO PRATICO – analisi normativa e della prassi (segue)

Il **comma 5 del richiamato DM** prevede che *“l’asseverazione di cui al comma 2 e le attestazioni di cui al comma 4 sono depositate presso il suddetto sportello unico e consegnate in copia al committente, per l’ottenimento dei benefici fiscali di cui all’art 16 comma 1 quater del citato decreto legge n.63 del 2013”*.

L’Amministrazione finanziaria si è già più volte espressa in relazione alle conseguenze determinate dalla mancata e contestuale presentazione dell’Asseverazione della Classificazione sismica dell’intervento di cui al all’art. 3 del DM 58/2017.

La **CM n.13/E del 2019** ha espressamente specificato che *“il progettista dell’intervento strutturale deve asseverare (secondo il modello contenuto nell’Allegato B del decreto) la classe di rischio dell’edificio prima dei lavori e quella conseguibile dopo l’esecuzione dell’intervento progettato. Al sensi dell’art. 3, del citato DM n.58 del 2017, per l’accesso alle detrazioni occorre che la predetta asseverazione sia presenta contestualmente al titolo abilitativo urbanistico. Pertanto, l’asseverazione tardiva, in quanto non conforme alle citate disposizioni, non consente l’accesso alla detrazione”*.

La posizione del Fisco è stata ulteriormente confermata con la **CM n.19/E del 08.07.2020** che ribadisce che *“l’asseverazione tardiva, in quanto non conforme alle citate disposizioni, non consenta l’accesso alla detrazione”*.

CASO PRATICO – analisi normativa e della prassi (segue)

È doveroso sottolineare che, l'Amministrazione Finanziaria, in tema di “contestualità dell'asseverazione alla presentazione del titolo abilitativo urbanistico” ha fornito successivamente **interpretazioni** meno restrittive probabilmente per allinearsi con le integrazioni e modifiche normative apportate al DM 58/2017.

Con la **risposta all'interpello n. 127 del 24.02.2021**, l'Amministrazione Finanziaria ha evidenziato che ai fini del sismabonus ordinario ed al 110%, **per i titoli abilitativi richiesti dal 16.01.2020**, l'asseverazione circa la classe di rischio sismico può essere depositata presso gli uffici del Comune anche in un momento successivo, **ma prima dell'inizio lavori**. Invece, per i **titoli edilizi richiesti prima del 16.01.2020** permane l'obbligo di allegare subito l'asseverazione senza possibilità di presentarla al Comune entro la data di inizio lavori, a pena di decadenza dal Sismabonus.

Tale orientamento è stato confermato con la **risposta all'interpello n. 192 del 18.03.2021**, risposta con cui l'Amministrazione Finanziaria ha ribadito, in materia sismabonus, che l'asseverazione della classe di rischio dell'edificio precedente l'intervento e di quella conseguibile a seguito dell'esecuzione dell'intervento progettato (Allegato B) deve essere allegata al progetto degli interventi per la riduzione del rischio sismico al momento della presentazione allo sportello unico competente tempestivamente e comunque prima dell'inizio lavori.

CASO PRATICO – analisi normativa e della prassi (segue)

Curiosa, inoltre, è la posizione dell'Amministrazione Finanziaria espressa con la **risposta all'interpello n.907-396/2022** rettificata nel giro di pochi mesi dalla risposta all'interpello n. 907-1406/2022.

Specificatamente, con la risposta in esame l'Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale del Veneto ha accolto la soluzione interpretativa presentata dal contribuente **stabilendo per la prima volta che il deposito tardivo dell'Allegato B costituisce una violazione meramente formale che non comporta la decadenza dall'agevolazione ai sensi dell'art. 119 co. 5-bis D.L. n. 34/2020, qualora l'asseverazione sia stata sottoscritta digitalmente e munita di marca temporale prima dell'avvio dei lavori da tecnico abilitato munito di idonea polizza assicurativa.**

Con l'**interpello n. 907-1406/2022** l'Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale del Veneto ha tuttavia rettificato, solo 4 mesi dopo, la suddetta risposta giungendo a sostenere esattamente il contrario. L'Amministrazione finanziaria ha concluso che *“sulla base di nuove valutazioni conseguenti all'esame di ulteriore documentazione e di indicazioni fornite dai competenti Uffici centrali di questa Agenzia, occorre rilevare che la tardiva presentazione dell'asseverazione resa in base alle disposizioni di cui al richiamato decreto ministeriale n. 58 del 2017, non è assimilabile ad una violazione di natura meramente formale ai sensi del comma 5-bis dell'art. 119 D.L. 34/2020”*.

CASO PRATICO – analisi normativa e della prassi (segue)

Questa “preclusione per tardività” dovrebbe essere esclusa, a parere di buona parte della dottrina, **se il contribuente si attiva per ottenere la remissione *in bonis* ai sensi del richiamato art. 2 del DL 16/2022.**

Tale norma fissa un **principio generale** in base alla quale *“la fruizione di benefici fiscali che sono subordinati all’obbligo di preventiva comunicazione ovvero ad altro adempimento di natura formale non tempestivamente eseguiti, non è preclusa sempre che la violazione non sia già stata contestata o non siano iniziati accessi o verifiche o altre attività di accertamento delle quali l’autore dell’inadempimento abbia avuto formale conoscenza”.*

Per poter beneficiare della remissione in bonis, il contribuente deve:

- Avere i requisiti sostanziali richiesti dalle norme agevolative di riferimento;
- Effettuare la comunicazione o comunque eseguire l’adempimento richiesto entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile;
- Versare contestualmente l’importo pari alla misura minima della sanzione stabilita dall’art. 11 comma 1 del Dlgs 471/97 (euro 250,00), senza possibilità di compensazione con eventuali crediti.

Proprio sulla base di tale norma, l’Agenzia delle Entrate ha affermato che l’omessa presentazione telematica nei termini della comunicazione che, ai sensi dell’art. 121 del DL 34/2020, deve essere trasmessa all’Agenzia delle Entrate, per rendere opponibile all’Amministrazione Finanziaria le opzioni di sconto sul corrispettivo o di cessione a terzi del credito d’imposta corrispondente al bonus edilizio altrimenti spettante al beneficiario nella forma di detrazione di imposta lorda sui redditi, può essere oggetto di remissione in bonis, alle predette condizioni, entro il termine di presentazione della prima dichiarazione dei redditi successiva all’ordinario termine annuale di trasmissione della comunicazione d’opzione (**Circolare Agenzia delle Entrate 6 ottobre 2022 n. 33**).

CASO PRATICO – Conclusioni

Il professionista incaricato del progetto di manutenzione straordinaria con interventi di miglioramento sismico e contenimento del consumo energetico dell'immobile **non ha depositato, come statuito dal DM 58/2017, l'asseverazione della classificazione sismica dell'intervento sul portale SUAP del Comune di Sedico contestualmente al titolo abilitativo edilizio in data 18.02.2021;**

La richiamata asseverazione **non è stata oggetto neanche di un deposito tardivo** rispetto a quelli sanciti dallo stesso art. 3 del DM 58/2017;

l'asseverazione della classificazione sismica, sebbene firmata digitalmente, **non è dotata di marcatura temporale (*time stamping*)** in grado di garantire data e ora certi al documento informatico.

Il servizio di marcatura temporale di un documento informatico consiste nella generazione, da parte di un'Autorità di Certificazione, di una firma digitale del documento (anche in aggiunta rispetto a quella del sottoscrittore) cui è associata l'informazione relativa ad una data e ad un'ora certa. Un file marcato temporalmente (con estensione ".m7m") al suo interno contiene il documento del quale si è chiesta la validazione temporale.

CASO PRATICO – Conclusioni (segue)

Nel caso di specie analizzato, **si ritiene accertata la responsabilità dell'Ing. ROSSI nel sinistro.**

Se l'asseverazione della classificazione sismica (allegato B) fosse stata depositata unitamente e contestualmente alla segnalazione certificata di inizio attività in data 18.02.2021 vale a dire, al momento della presentazione allo sportello unico competente di cui all'art.5 del citato decreto del Presidente della Repubblica n.380 del 2001, per i successivi adempimenti, o comunque tempestivamente e in ogni caso prima dell'inizio lavori, il committente avrebbe potuto beneficiare integralmente della detrazione sismabonus nella misura del 110%.

CASO PRATICO – Quantificazione del danno

Il danno patrimoniale contestato dal committente, è pari ad euro 95.000,00 (oltre alle spese legali) pari all'importo che lo stesso è tenuto a corrispondere all'impresa COSTRUZIONI SRL che ha eseguito i lavori di miglioramento sismico.

È doveroso sottolineare che, sebbene per l'effetto dell'inadempimento dell'Ing. ROSSI, il Committente non potrebbe usufruire della detrazione sismabonus nella misura del 110%, lo stesso **potrà usufruire della detrazione prevista nella misura del 50% delle spese sostenute nel limite massimo di spesa fissato in complessivi euro 96.000,00** come previsto dall'art. 16bis comma 1 lett i) del TUIR.

La stessa Amministrazione Finanziaria, con la richiamata **risposta all'interpello n.127 del 24.02.2021** ha evidenziato che *“per gli interventi di riduzione del rischio sismico, l'Istante non potrà accedere né al sismabonus né al superbonus ma può, nel rispetto di tutte le altre condizioni previste dalla normativa vigente, non oggetto della presente istanza di interpello, fruire della detrazione di cui al citato art. 16bis, comma 1 lett i) del TUIR nella misura attualmente prevista del 50% delle spese sostenute nel limite massimo di spesa di euro 96.000,00 da utilizzare in 10 quote annuali di pari importo”*.

CASO PRATICO – Osservazioni ulteriori

A tutt'oggi, l'Agenzia delle Entrate non ha ancora affermato espressamente l'applicabilità dell'istituto della remissione in bonis, alla tardiva presentazione dell'asseverazione "preventiva" di efficacia degli interventi ai fini della riduzione del rischio sismico, ma si dovrebbe ritenere che, per la stessa ragione per cui l'ha ritenuto pacificamente applicabile ai casi di omessa presentazione nei termini delle comunicazioni di opzione ex art. 121 del DL 34/2020, non avrebbe motivo alcuno per non ritenerlo altrettanto pacificamente applicabile in caso ai casi di omessa effettuazione nei termini dell'adempimento di deposito della richiamata asseverazione di cui all'art. 5 del DM 58/2017.

Pertanto, sulla scorta di quanto sopra preso atto che il contribuente è in possesso di tutti i requisiti sostanziali per beneficiare del super sismabonus e non si è in presenza di verifiche o controlli già avviati, potrebbe di fatto ottenere la remissione in bonis procedendo con il deposito dell'asseverazione mancante di cui all'art. 3 del DM 58/2017 con il contestuale versamento mediante F24 della sanzione dei euro 250,00 entro il termine di presentazione della prima dichiarazione dei redditi in scadenza successivamente al termine entro cui avrebbe dovuto effettuare l'adempimento, nel caso di specie, dunque, entro il termine di presentazione del modello UNICO2023.

Fermo restando l'opportunità di un espresso chiarimento in merito da parte dell'Amministrazione Finanziaria e sul presupposto che quanto espresso ordinariamente dall'Amministrazione Finanziaria mediante documenti di prassi (circolari e risoluzioni) costituisce una mera interpretazione ovvero "lettura" della normativa potrebbe essere auspicabile, **procedere con la presentazione di un apposito interpello ordinario ex art. 11 della Legge 212/2000** per l'applicazione dell'istituto della remissione in bonis al caso di specie rappresentato dalla tardiva presentazione dell'Asseverazione della classificazione sismica dell'intervento ex art. 3 DL 58/2017.

Eutekne – Nicolò Barbera e Enrico Zanetti "Remissione in bonis anche per l'omessa asseverazione sismabonus nei termini"

Dott.ssa Laura Rabboni



Via Cassanese 41 - 20090 Segrate (MI)

Tel 02.26950059 - Fax 02.21870984

www.studiorabboni.it