

ANCE

EMILIA

AREA CENTRO: i costruttori
di Bologna, Ferrara e Modena

Dott.ssa Mariangela Leone

COME “DIFENDERSI” IN CASO DI CONTROLLI FISCALI

INCONTRO FORMATIVO SULLA GESTIONE DELLE VERIFICHE FISCALI IN AZIENDA

Bologna, 05 maggio 2021

COS'E' UNA VERIFICA FISCALE

- La verifica fiscale è un'indagine volta a prevenire, ricercare e reprimere le violazioni alle norme finanziarie e tributarie; in particolare è finalizzata a quantificare la reale capacità contributiva del contribuente in modo da confrontarla con quanto dichiarato dallo stesso.
- Gli artt. 33 DPR 600/73 e 52 DPR 633/72 regolano le modalità di espletamento della verifica fiscale da parte degli organi preposti; il primo articolo fa riferimento alle imposte dirette, il secondo all'IVA.
- La prima norma che ha sancito i poteri di controllo è la L. 4 del 07/01/1929; a questa vanno aggiunte le disposizioni del TUIR DPR 600/73 e del testo unico dell'IVA DPR 633/72; non abbiamo dunque un testo unico organico che raccolga tutte le direttive, ma occorre far riferimento a singole leggi d'imposta molto spesso non armonizzate tra loro.
- Con l'avvento della telematizzazione, gli uffici tributari hanno a disposizione una miriade di banche dati online a cui possono accedere e procedere con le verifiche del caso in modo ormai molto meno invasivo rispetto alle verifiche dirette; difatti riescono anche ad acquisire documenti, elementi e notizie utili al fine di determinare la reale base imponibile del contribuente senza recarsi presso la sede del stesso; per questo intervengono gli artt. 36/bis e 36/ter DPR 600/73 e 54 bis DPR 633/72, finalizzati al controllo automatizzato delle dichiarazioni presentate e alla richiesta di documentazione a supporto di quanto indicato nelle stesse.
- La verifica fiscale è finalizzata, infine, a combattere gli illeciti fiscali e ad individuare l'economia sommersa, l'evasione e la frode. Evidentemente questa tipologia di indagine risulterà più delicata ed invasiva rispetto alle altre e di solito è mossa da indizi precisi emersi in altre fasi di controllo.
- Occorre tener presente che la verifica fiscale è attuata a tutela dell'interesse pubblico; l'organo tributario che effettuerà il controllo dovrà farlo nel rispetto dei diritti e delle garanzie del verificato; e il verificato è obbligato a subire la presenza dell'organo di accertamento.

ORGANI PREPOSTI ALLE VERIFICHE

La Legge 4 del 07/01/1929 dispone che l'accertamento delle violazioni delle disposizioni contenute nelle leggi finanziarie spetta:

- agli uffici finanziari, unici titolari del potere di formazione degli atti finali di accertamento;
- alla Guardia di Finanza, che coopera con gli uffici finanziari per l'acquisizione di elementi utili ai fini dell'accertamento e per la repressione delle violazioni che conducono a reato fiscale.

GUARDIA DI FINANZA

- La Guardia di Finanza è un corpo di polizia, facente parte dell'ordinamento militare, ma alle dirette dipendenze del Ministro delle economie e delle finanze. Nello svolgimento delle sue funzioni, il personale del corpo assume la figura di agente di polizia tributaria e svolge l'attività di accertamento e repressione delle violazioni tributarie e finanziarie.
- La GDF ha però diversi campi di intervento, non solo nell'ambito tributario, ma anche e soprattutto di ordine e sicurezza pubblica essendo un corpo di polizia; infatti agisce nei seguenti ambiti:
- evasione fiscale ed elusione fiscale; riciclaggio ed autoriciclaggio; falsificazione di valuta e mezzi di pagamento; contrabbando; contraffazione di marchi e brevetti; traffico di stupefacenti e sostanze psicotrope; finanziamento al terrorismo nazionale ed internazionale; immigrazione clandestina e tratta di esseri umani; gioco d'azzardo illegale e scommesse clandestine; frodi telematiche; usura; contrasto al crimine organizzato.

AGENZIA DELLE ENTRATE

- L'Agenzia delle entrate è un organo dell'amministrazione pubblica, dipendente dal Ministro delle economie delle finanze, il cui scopo è garantire gli adempimenti degli obblighi fiscali da parte dei contribuenti.
- Essa si occupa di vigilare sugli obblighi fiscali delle imposte dirette e indirette; della relativa riscossione; del contenzioso tributario; dell'informazione e dell'assistenza ai contribuenti; dell'accertamento, il controllo di errori o di omissioni fiscali mirati al contrasto all'evasione anche con il supporto della Guardia di Finanza.

DIFFERENZA TRA GDF E AGENZIA DELLE ENTRATE

- La GDF e l'ADE sono dunque due organismi pubblici che operano sul territorio con degli scopi comuni; mentre la GDF opera in qualità di polizia tributaria, con compiti anche di pubblica sicurezza e ordine pubblico, l'ADE opera come Ufficio della Pubblica Amministrazione.
- L'ADE svolge funzioni ordinarie di gestione, controllo, riscossione ed accertamento; la GDF opera in supporto all'ADE e se in fase di indagini proprie viene a conoscenza di elementi che fanno presupporre violazioni tributarie, le sottopone alla conoscenza dell'ADE.
- Quindi, ai sensi degli artt. 51 DPR 633/72 e 31 DPR 600/73, l'ADE ha il potere di controllare le dichiarazioni fiscali dei contribuenti, riscuotere le relative imposte, accertare e riscuotere le maggiori imposte, vigilare sull'osservanza della tenuta delle scritture contabili, provvedere all'irrogazione delle sanzioni amministrative e alla presentazione del rapporto all'autorità giudiziaria competente qualora la violazione costituisca reato.
- Grazie, però, all'art 30 della L. 4 del 07/01/1929, i funzionari dell'ADE possono anche svolgere compiti di polizia tributaria e giudiziaria; difatti tale articolo prevede che l'accertamento delle violazioni delle disposizioni contenute nelle leggi finanziarie che costituiscono reato, spetta: agli ufficiali ed agenti di polizia tributaria; agli ufficiali ed agenti di polizia giudiziaria ordinaria.
- Questa disposizione fa sì che nel concetto di polizia tributaria non rientrino solo i componenti la GDF, ma ogni autorità dello Stato investita della cognizione delle violazioni tributarie, penali e amministrative; quindi, laddove una legge finanziaria attribuisca l'accertamento di determinati reati a funzionari ed agenti dell'amministrazione, tali soggetti, nei limiti del servizio a cui sono destinati e secondo le attribuzioni ad essi conferite dalla legge, acquisiscono la qualità di ufficiali e agenti di polizia giudiziaria; sarà cura dell'amministrazione alla quale appartengono dotare tali soggetti di tessera di riconoscimento dalla quale si evince la natura di pubblico ufficiale e agente tributario.
- Infine, si può affermare che gli appartenenti alla GDF operano sempre in qualità di polizia tributaria, con tutti i poteri derivanti da questo pubblico ufficio; mentre i funzionari dell'ADE agiscono in qualità di polizia giudiziaria ordinaria solo nei limiti del servizio a cui sono stati destinati e solo se previsto dalle leggi e dai regolamenti in base ai quali agiscono.
- Entrambe i soggetti hanno l'obbligo di qualificarsi con appositi tesserini di servizio.

FASI DELLA VERIFICA

- La verifica fiscale ha essenzialmente tre fasi:
 - Accesso
 - Ricerca
 - Ispezione documentale

Ai fini della verifica occorre dare molta importanza all'art 12 dello Statuto del contribuente che recita:

«Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo. Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente.»

Le attività di controllo devono dunque avvenire con tecniche meno invasive possibili; dove possibile, quindi, la GDF deve effettuare l'accesso in borghese. Sempre ai sensi dell'art 12 dello SDC, l'esame dei documenti contabili può avvenire, su richiesta del contribuente, nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta.

ACCESSO

- Le tipologie di accesso sono le seguenti:
 1. Presso i locali dove viene esercitata l'attività imprenditoriale o professionale, subordinata al rilascio dell'autorizzazione del capo dell'ufficio;
 2. Presso i locali ad uso promiscuo; capita spesso che la sede legale dell'attività corrisponda alla residenza; in questo caso l'accesso è subordinato all'autorizzazione del PM;
 3. Presso l'abitazione del contribuente; in questo caso l'accesso è subordinato all'autorizzazione del PM e viene emessa solo in caso di gravi indizi di evasione.

All'atto dell'accesso i verificatori devono esibire:

1. I tesserini di qualificazione;
2. L'ordine di accesso dal quale devono risultare: quali funzionari o agenti sono autorizzati all'accesso; presso quali locali, giorni ed orari deve avvenire l'ispezione; che tipo di controllo sarà effettuato; le ragioni del controllo e le finalità.

RICERCA

- La fase della ricerca ha lo scopo di verificare il rispetto della normativa tributaria e del codice civile riguardante la tenuta della documentazione contabile obbligatoria e non solo; in questa fase i funzionari tributari hanno la facoltà di reperire tutti gli elementi che ritengono necessari all'ispezione che sono delegati a fare, quindi hanno facoltà di chiedere l'esibizione non solo dei libri e registri contabili, ma anche qualsiasi documentazione amministrativa ed extracontabile ritenuta necessaria alla verifica.
- Come per l'accesso, la fase della ricerca è un atto autoritativo ed esecutivo che può essere compiuto con o senza la volontà del contribuente e può proseguire in autonomia anche se lo stesso sostenga di aver già prodotto tutta la documentazione in suo possesso.
- La ricerca potrà essere effettuata anche verificando i supporti informatici, quindi accedendo ai PC e server dell'azienda.
- Il contribuente può chiedere di acquisire le scritture contabili presso soggetti terzi, vale a dire il consulente che le detiene per suo conto; a tal fine dovrà esibire la dichiarazione regolarmente inviata in ADE nella quale si indica il soggetto depositario delle scritture contabili; la mancata esibizione di tale documento permette al verificatore di applicare una sanzione e di non considerare a favore le scritture contabili esibite in un momento successivo.
- E' prassi recente copiare i contenuti degli archivi dei PC e dei server su chiavette USB, nonché scattare fotografie delle sedi in cui vengono effettuati gli accessi.

ISPEZIONE DOCUMENTALE

- La fase di ispezione documentale consiste nell'analisi e nel controllo della documentazione reperita durante la fase di ricerca; i verificatori potranno confrontare le risultanze delle scritture contabili con le fatture e i documenti bancari; potranno controllare la corrispondenza, agende ed appunti, eventuali budget, report e bilanci reperiti in azienda.
- Il tutto finalizzato a verificare:
 1. la corretta tenuta delle scritture contabili obbligatorie a seconda del regime contabile adottato;
 2. l'attendibilità delle stesse scritture ai fini della determinazione del volume d'affari e del risultato economico;
 3. La correttezza delle procedure di gestione e trattamento contabile dei dati sia da un punto di vista civile che fiscale.

Inoltre i verificatori potranno:

- Acquisire mail e/o conversazioni di chat interne visibili dai PC; copiare dati su supporti informatici; intervistare i collaboratori e/o dipendenti; controllare i beni strumentali presenti in sede; controllare documenti o oggetti personali o dell'azienda.

COMPORTAMENTO DEL CONTRIBUENTE DA ADOTTARE IN CASO DI ACCESSI, ISPEZIONI E VERIFICHE

Ricapitolando, in caso di verifica presso la sede e/o domicilio del contribuente da parte della GDF o ADE, il comportamento da tenere è il seguente:

1. Verificare i tesserini con cui i verificatori si sono presentati;
2. Leggere attentamente l'ordine di acceso: verificare quali sono gli agenti o i funzionari autorizzati all'accesso e se corrispondono ai soggetti presenti e ai loro tesserini; verificare i locali presso i quali sono stati autorizzati all'accesso; verificare la data e l'orario previsti; verificare il tipo di controllo che verrà effettuato;
3. Se i verificatori non corrispondono o se l'avviso di accesso non contiene questi elementi essenziali, potete rifiutare l'accesso;
4. Potete chiedere di essere assistiti dal vostro consulente e se quest'ultimo è il depositario delle scritture contabili, potete chiedere di effettuare la verifica presso la sede di deposito delle scritture contabili;
5. Se siete soli in azienda, potete chiedere la presenza di due testimoni, scelti tra familiari o collaboratori;
6. Se i verificatori scelgono di filmare o fotografare le attività, potete chiedere di non filmare o fotografare le persone presenti e potete filmare e fotografare a vostra volta le attività avendo cura di non inquadrare i volti di nessuna delle persone presenti;
7. Potete rifiutarvi di subire una perquisizione personale;
8. Potete rifiutarvi di aprire borse, cassaforti, mobili, ripostigli chiusi a chiave, fermo restando che i verificatori potranno ottenere l'autorizzazione dalla Procura se lo riterranno necessario.

SEQUESTRO SCRITTURE CONTABILI

L'art. 52 comma 7 del DPR 633/72 prevede che le scritture contabili possano essere poste sotto sequestro soltanto quando:

1. Non è possibile riprodurle o farne constare il contenuto nel verbale (ad esempio scritture contabili illeggibili o non stampate ed impossibilitati a visionare il supporto informatico e a stampare);
2. Il contribuente contesta il contenuto del verbale;
3. Il contribuente rifiuta di sottoscrivere il verbale.

I verificatori possono:

1. Chiedere copie ed estratti delle scritture;
2. Possono apporre timbri, date e firme sulle pagine che interessano;
3. Adottare le cautele necessarie affinché le scritture non possano essere modificate o sottratte.

La mancata sottoscrizione del verbale non fa perdere effetto allo stesso! La procedura proseguirà regolarmente e verrà inserita nel verbale la dicitura: la parte si rifiuta di firmare.

TERMINE DELLE ATTIVITA'

REDAZIONE DEL PROCESSO VERBALE DI CONSTATAZIONE

- Durante la fase dell'ispezione i funzionari devono redigere un processo verbale giornaliero per ogni giorno di presenza in azienda; al termine dell'ispezione dovranno redigere un processo verbale di constatazione, il cosiddetto PVC con il quale si formalizza l'esito del controllo.
- Il Pvc riassume tutte le attività di controllo effettuate ed esplicita tutti i dati ed elementi riscontrati; i rilievi vengono divisi per imposta, anno d'imposta e per argomento ed evidenzierà le eventuali violazioni riscontrate.
- Il Pvc verrà redatto in più copie, di cui una verrà rilasciata al contribuente; una verrà trasmessa all'ADE e una, in caso di presenza di reati tributari, alla Procura della Repubblica.
- Entro 60 giorni dalla notifica del PVC, il contribuente può presentare osservazioni e richiesta all'ADE; decorsi i 60 giorni, l'ADE può emettere l'avviso di accertamento.
- Il PVC non è un atto definitivo e quindi non è impugnabile autonomamente; difatti occorrerà aspettare l'avviso di accertamento per poter proporre eventuale ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale.
- In caso di reati penali, il Procuratore della Repubblica provvederà ad emettere denuncia penale; seguirà dunque un procedimento penale che seguirà un iter separato a quello del contenzioso tributario.

ACCERTAMENTO FISCALE

termini di prescrizione-impugnazione o adesione

TERMINI DI PRESCRIZIONE ACCERTAMENTO

- fino al periodo d'imposta 2015, entro il 31/12 del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione; in caso di omessa dichiarazione, entro il 31/12 del quinto anno successivo a quello in cui avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione;
- Dall'anno d'imposta 2016, entro il 31/12 del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione; in caso di omessa dichiarazione, entro il 31/12 del settimo anno successivo a quello in cui avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione.

NOTIFICA ACCERTAMENTO

Una volta ricevuto l'accertamento, il contribuente ha diverse scelte da seguire:

- Pagare interamente quanto dovuto entro 60 giorni dalla notifica, anche in modo rateale; si ricorda che pagare l'accertamento entro i 60 giorni dalla notifica permette di ridurre ad 1/3 le sanzioni irrogate;
- Pagare entro 60 giorni le sole sanzioni per usufruire della riduzione ed impugnare l'atto per la sola imposta;
- Impugnare l'accertamento presentando ricorso entro 60 giorni: da evidenziare che se il valore della lite (cioè la maggiore imposta accertata) è di importo fino ad Euro 50.000,00, in caso di ricorso si è obbligati a seguire la procedura del ricorso con istanza di reclamo/mediazione; in questo modo si presenta il ricorso in ADE entro 60 giorni, ma l'ADE ha 90 giorni di tempo per decidere di proporre una mediazione al contribuente. Decorsi 90 giorni, in assenza di mediazione, il contribuente può depositare il ricorso in Commissione Tributaria Provinciale, avviando a tutti gli effetti il contenzioso tributario.

EFFETTI DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO

L'avviso di accertamento scaduto e non pagato diventa un atto esecutivo a tutti gli effetti; ne seguirà l'iscrizione a ruolo dell'intera pretesa.

L'impugnazione dell'avviso di accertamento non determina la sospensione dei termini; una volta presentato il ricorso verrà effettuata l'iscrizione a ruolo di 1/3 della maggiore imposta accertata; in caso di soccombenza di giudizio in primo grado, verranno iscritti a ruolo i 2/3 della maggiore imposta, naturalmente in caso di prosecuzione nei gradi di giudizio.

ACCERTAMENTO FISCALE

termini di prescrizione-impugnazione o adesione

PROROGA TERMINI ACCERTAMENTO

Va segnalato che a causa dell'emergenza COVID il Decreto Cura ha previsto una proroga alla notifica degli accertamenti e di tutte le attività di verifica; in particolare per gli atti in scadenza al 31/12/2020, quindi nello specifico relativi all'anno d'imposta 2015 o 2014 in caso di omessa dichiarazione, il termine di notifica è stato prorogato di 85 giorni purchè lo stesso sia stato emesso entro il 31/12/2020.

Il Decreto Rilancio ha ulteriormente prorogato il termine vista la persistenza dello stato di emergenza; dunque attualmente la situazione è la seguente: tutti gli atti la cui scadenza naturale cadeva tra l' 08/03/2020 e il 31/12/2020, sono emessi entro il 31/12/2020 e possono essere notificati tra il primo marzo 2021 e il 28/02/2022.

Tecnicamente si sono concessi quasi due anni in più per la notifica degli atti.

Naturalmente occorrerà prestare molta attenzione alla data che l'atto recherà in calce perché non dovrà essere successiva al 31/12/2020.

STATUTO DEL CONTRIBUENTE

LEGGE 212/2000

- Lo Statuto dei diritti del contribuente è racchiuso nella Legge n. 212 del 2000; è composto da 21 articoli ed è stato emanato per dare al contribuente una sorta di protezione nei confronti del groviglio delle norme tributarie ormai insostenibile nonché per dare allo stesso delle linee guida da seguire affinché non resti succube di un'Amministrazione finanziaria che, forte della propria supremazia, il più delle volte abusa della propria posizione nel nome del gettito tributario!
- Lo Statuto, dunque, impone alcuni dettati:
 - Chiarezza e trasparenza della norma tributaria;
 - Il divieto di retroattività della norma tributaria;
 - Dare al contribuente la giusta assistenza ed informazione sulla materia tributaria;
 - Prevedere procedure esatte per la notifica degli atti;
 - Garantire chiarezza e motivazione degli atti emessi;
 - è stato previsto l'istituto dell'interpello che permette al contribuente di proporre all'ADE delle domande specifiche su comportamenti da adottare, soprattutto nel caso la norma sia confusionaria;
 - Concede specifici diritti e garanzie al contribuente nel caso di controlli fiscali;
 - Con l'art. 13 viene istituito il Garante del contribuente; è un organo collegiale presente in tutte le Direzioni provinciali e regionali ed ha lo scopo di garantire la legalità e la regolarità delle attività dell'amministrazione finanziaria; agisce sia per conto proprio che su segnalazione e richiesta del contribuente.

ACCERTAMENTI RICORRENTI NELL'AMBITO DELL'EDILIZIA

- Con l'avvento della telematizzazione l'Amministrazione finanziaria ha a disposizione una miriade di dati, trasmessi dai professionisti incaricati, a seguito dei molteplici adempimenti tributari, che hanno dato origine a delle nuove forme di accertamento e di riscossione automatiche, evitando così l'uso di risorse umane negli accessi ed ispezioni fisiche presso il contribuente.
- Una di queste tipologie di accertamento, usata molto nel settore edile, è l'accertamento parziale sulla base delle risultanze degli spesometri clienti e fornitori. Si ricorda che fino al 2018 vigeva l'obbligo di inviare telematicamente gli spesometri clienti e fornitori, vale a dire il riepilogo dei fornitori e clienti dell'anno d'imposta con l'indicazione specifica delle fatture emesse e ricevute; questo adempimento è scomparso con l'obbligo della fatturazione elettronica.
- A seguito degli incroci dei codici fiscali presenti negli spesometri, si è assistito all'invio di milioni di questionari con cui l'ADE chiedeva spiegazioni sulla discordanza dei dati presentati dai contribuenti; così a fronte di un CF come fornitore andava a cercare la corrispondente partita come cliente e, laddove non veniva trovato riscontro, procedeva con l'invio del questionario con la richiesta di documentazione e chiarimenti, a cui seguiva l'accertamento in caso di errore.
- Ma l'accertamento più ricorrente abusato in questi casi è stato: cercare i CF dei contribuenti che non presentavano le dichiarazioni, verificare la presenza di tali CF negli spesometri fornitori; inviare i questionari ai contribuenti che li avevano indicati come fornitori e procedere con l'emissione dell'accertamento nei loro confronti con disconoscimento dei costi, dell'iva e denuncia penale per fatture false!

DUE DILIGENCE

MISURE MINIME DI DIFESA PREVENTIVA

DOCUMENTAZIONE DA RICHIEDERE AGLI ARTIGIANI CON CUI COLLABORATE

1. Visura CCIAA aggiornata
2. DURC
3. Copia documenti di riconoscimento dei titolari e/o legali rappresentanti
4. Copia dell'ultimo Unico presentato con relativa ricevuta telematica (è un po' eccessivo, l'artigiano potrebbe rifiutarsi, ma è l'unico modo che avete per scongiurare un eventuale reato per fatturazione falsa)

DOCUMENTI COMMERCIALI DA PREDISPORRE NEGLI APPALTI E SUBAPPALTI

1. Contratto scritto firmato da tutte le parti
2. Contenuto minimo delle fatture: indicazione precisa del cantiere a cui si riferisce il lavoro; modalità di pagamento;
3. Ci deve essere riscontro e corrispondenza tra le modalità di pagamento indicate in fattura e la contabilità o documenti bancari

Ultima novità del 2020 in materia di appalti è che nel caso il valore dei lavori annuali superi euro 200.000,00 verso il committente, l'appaltatore è obbligato a comunicare almeno 5 giorni prima la scadenza i nomi dei lavoratori impiegati in cantiere, le ore e il costo orario; inoltre dovrà predisporre degli F24 separati per ogni committente per i pagamenti dei contributi.

Se volete evitare questo scambio di dati, sarà sufficiente richiedere in ADE il DURF, il certificato di regolarità fiscale, che avrà validità di 4 mesi.

SUPERBONUS 110% E RELATIVI CONTROLLI FISCALI

L'art. 119 del DL Rilancio ha introdotto il c.d. Superbonus del 110%, ossia un'ulteriore detrazione ai fini IRPEF/IRES, pari al 110% delle spese sostenute tra il 1° luglio 2020 e il 31 dicembre 2021, per alcuni specifici interventi di efficientamento energetico dei fabbricati, riduzione del rischio sismico, installazione di impianti fotovoltaici e di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici che, altrimenti, rientrerebbero nelle ordinarie detrazioni già in vigore.

La Legge di Bilancio ha prorogato le date di cui sopra come segue:

- Per le spese sostenute dalla generalità dei contribuenti dal 01/07/2020 al 30/06/2022; per le spese sostenute fino al 31/12/2021 la detrazione spetta in 5 anni; per le spese sostenute dall'01/01/2022 al 30/06/2022 in 4 anni;
- 31/12/2022 per i condomini, se entro il 30/06/2022 sia stato completato almeno il 60% dei lavori;

Pertanto, **attualmente convivono le seguenti tipologie di detrazioni** per interventi edilizi:

- detrazione IRPEF del 50% per interventi di **recupero del patrimonio edilizio** ai sensi dell'art. 16-bis del TUIR;
- detrazioni IRPEF/IRES dal 50% all'85% per interventi di **riqualificazione energetica** ai sensi dell'art. 14 del DL 63/2013;
- detrazione IRPEF/IRES del 90% per **bonus facciate** disciplinato dall'art. 1 co. 219-223 della L. 160/2019;
- detrazione IRPEF/IRES del 50% per **sismabonus**, disciplinato dall'art. 16 del DL 63/2013, e per l'installazione di colonnine per la **ricarica dei veicoli elettrici** ai sensi dell'art. 16-ter del DL 63/2013;
- **detrazione IRPEF/IRES del 110% per alcuni specifici interventi** disciplinati dall'art. 119 del DL Rilancio (DL 34/2020).

SUPERBONUS 110% E RELATIVI CONTROLLI FISCALI

Il Superbonus si applica agli interventi effettuati da:

- i **condomìni** (compresi i **condomìni “minimi**, cioè fino a otto condomìni);
- le **persone fisiche, residenti e non residenti**, al di fuori dell’esercizio di attività di impresa, arti e professioni: per tali soggetti, il Superbonus si applica 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 dell’edificio;
- i **titolari di reddito d’impresa o professionale** rientrano tra i beneficiari nella **sola ipotesi** di partecipazione alle spese per interventi trainanti effettuati dal condominio sulle **parti comuni** (la circolare Ag. Entrate 24/E del 8/8/2020 precisa che qualora la superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza comprese nell’edificio sia superiore al 50 per cento, è possibile ammettere alla detrazione anche il proprietario e il detentore di unità immobiliari non residenziali (ad esempio strumentale o merce) che sostengano le spese per le parti comuni. Se tale percentuale risulta inferiore, è ammessa la detrazione per le spese realizzate sulle parti comuni soltanto da parte dei possessori o detentori di unità immobiliari destinate ad abitazione comprese nel medesimo edificio);
- gli Istituti autonomi case popolari IACP;
- le cooperative di abitazione a proprietà indivisa (la detrazione spetta per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci);
- le organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10, del D.lgs 4 dicembre 1997, n. 460, le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui alla L. 11 agosto 1991, n. 266, e le associazioni di promozione sociale iscritte negli appositi registri;

SUPERBONUS 110% E RELATIVI CONTROLLI FISCALI

- le associazioni e società sportive dilettantistiche iscritte nel registro istituito ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera c), del D.lgs. 23 luglio 1999, n. 242, limitatamente ai lavori destinati ai soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi;
- le “comunità energetiche rinnovabili” costituite in forma di enti non commerciali o i condomini che aderiscono alle “configurazioni”, limitatamente alle spese sostenute per impianti a fonte rinnovabile gestiti dai predetti soggetti.

La detrazione spetta ai **soggetti che possiedono o detengono l'immobile** oggetto dell'intervento in base ad un titolo idoneo **al momento dell'inizio lavori o al momento del sostenimento delle spese**, se anteriore, purché abbiano effettivamente sostenuto le relative spese.

Si tratta, in particolare di:

- **proprietario o nudo proprietario;**
- **titolare di altro diritto reale di godimento** (usufrutto, uso, abitazione o superficie);
- **detentore** dell'immobile in base ad un contratto di locazione, anche finanziaria, o di comodato, regolarmente registrato, in possesso del consenso all'esecuzione dei lavori da parte del proprietario (nel caso di locazione finanziaria, l'agevolazione è determinata in base al costo sostenuto dalla società concedente);
- **familiari** conviventi e **conviventi more uxorio** del possessore o detentore dell'immobile (non necessariamente adibito ad abitazione principale, ma astrattamente idoneo alla convivenza, quindi a disposizione, esclusi gli immobili dati in locazione o comodato);
- **coniuge separato assegnatario** dell'immobile di cui è proprietario l'altro coniuge;
- **promissari acquirenti** dell'immobile (con preliminare regolarmente registrato).

SUPERBONUS 110% E RELATIVI CONTROLLI FISCALI

L'Agenzia delle Entrate, nella circolare 24/E del 8/8/2020 riconosce che:

- l'agevolazione **spetta** ai c.d. **incapienti** (soggetti la cui imposta lorda è già assorbita da altre detrazioni) e ai soggetti che possiedono esclusivamente redditi imponibili assoggettati ad imposizione sostitutiva (es. **forfettari**): tali soggetti, tuttavia, possono fruire unicamente dello sconto sul corrispettivo o della cessione del credito;
- l'agevolazione **non spetta ai soggetti che non possiedono redditi imponibili**;
- nel caso di **trasferimento per atto tra vivi** (vendita o donazione) dell'unità immobiliare residenziale sulla quale sono stati realizzati gli interventi ammessi al Superbonus, le relative detrazioni non utilizzate in tutto o in parte dal cedente spettano, salvo diverso accordo tra le parti, per i rimanenti periodi d'imposta, all'acquirente persona fisica dell'unità immobiliare;
- in caso di **decesso** dell'avente diritto al Superbonus, il beneficio fiscale si trasmette, per intero, esclusivamente all'erede che conservi la detenzione materiale e diretta del bene.

Il beneficio fiscale spetta per:

- alcuni specifici interventi finalizzati alla riqualificazione energetica che porti ad un miglioramento di almeno due classi energetiche e all'adozione di misure antisismiche degli edifici (cd. interventi "**trainanti**");
- ulteriori interventi, realizzati congiuntamente ai primi (cd. interventi "**trainati**").

SUPERBONUS 110% E RELATIVI CONTROLLI FISCALI

In entrambi i casi, gli interventi devono essere realizzati su **immobili esistenti** (quindi non in fase di nuova costruzione, ma sono ammessi interventi di demolizione e ricostruzione) situati **nel territorio dello Stato** e, in particolare:

- su **parti comuni** di edifici residenziali in “**condominio**” (sia trainanti, sia trainati);
- su **edifici residenziali unifamiliari** (intesi quali unità immobiliari di proprietà esclusiva, funzionalmente indipendenti, con uno o più accessi autonomi dall'esterno e destinati all'abitazione di un singolo nucleo familiare) e relative pertinenze (sia trainanti, sia trainati);
- su **unità immobiliari residenziali funzionalmente indipendenti** (ossia dotate di installazioni o manufatti di qualunque genere, quali impianti per l'acqua, per il gas, per l'energia elettrica e per il riscaldamento di proprietà esclusiva) e **con uno o più accessi autonomi** dall'esterno (ossia accessi non comuni ad altre unità immobiliari chiusi da cancello o portone d'ingresso che consentano l'accesso dalla strada o da cortile o giardino di proprietà esclusiva) site **all'interno di edifici plurifamiliari** e relative pertinenze (sia trainanti, sia trainati);
- su **single unità immobiliari residenziali** e relative pertinenze all'interno di edifici in condominio (solo trainati).

In particolare occorre fare attenzione alla definizione di «edifici unifamiliari» e di «unità indipendenti in edifici plurifamiliari».

Per edifici unifamiliari si intende: **UNICA UNITÀ IMMOBILIARE DI PROPRIETÀ ESCLUSIVA FUNZIONALMENTE INDIPENDENTE CHE DISPONGA DI UNO O PIÙ ACCESSI AUTONOMI DALL'ESTERNO E DESTINATO ALL'ABITAZIONE DI UN SINGOLO NUCLEO FAMILIARE.**

Per unità indipendenti in edifici plurifamiliari si intende: **UNITA' IMMOBILIARE SITUATA ALL'INTERNO DI EDIFICI PLURIFAMILIARI CHE SIA FUNZIONALMENTE INDIPENDENTE E DISPONGA DI UNO O PIÙ ACCESSI AUTONOMI DALL'ESTERNO.**

- Si ricorda che per indipendenza funzionale si intende **ALMENO 3 SU 4 IMPIANTI IN PROPRIETÀ ESCLUSIVA:**
- **APPROVVIGIONAMENTO IDRICO**
- **GAS**
- **ENERGIA ELETTRICA**
- **CLIMATIZZAZIONE INVERNALE.**

SUPERBONUS 110% E RELATIVI CONTROLLI FISCALI

In ogni caso, sono **esclusi** dal superbonus gli interventi realizzati su unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali **A1** (abitazioni signorili), **A8** (ville) e **A9** (castelli).

Sono **interventi c.d. “trainanti”** quelli di:

- 1) **isolamento termico** (c.d. “cappotto termico”) delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate che interessano:
 - **l’involucro degli edifici**, compresi quelli unifamiliari, con un’**incidenza superiore al 25%** della superficie disperdente lorda dell’edificio medesimo;
 - o **l’involucro dell’unità immobiliare** sita all’interno di edifici plurifamiliari che sia funzionalmente **indipendente** e disponga di uno o più **accessi autonomi** dall’esterno (in tal caso l’incidenza superiore al 25% è riferita alla singola unità immobiliare);
- 2) **sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale** esistenti:
 - con impianti centralizzati per il riscaldamento, e/o il raffrescamento e/o la fornitura di acqua calda sanitaria sulle **parti comuni** degli edifici;
 - o con impianti per il riscaldamento, e/o il raffrescamento e/o la fornitura di acqua calda sanitaria sugli **edifici unifamiliari** o sulle **unità immobiliari** site all’interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente **indipendenti** e dispongano di uno o più **accessi autonomi** dall’esterno;
- 3) **interventi antisismici** (c.d. sismabonus) di cui ai commi da 1-bis a 1-septies dell’articolo 16 del DL 63/2013.

Il Superbonus spetta anche per gli **interventi c.d. “trainati”**, a condizione che siano **eseguiti congiuntamente** con almeno uno degli interventi trainanti.

In particolare, l’agevolazione spetta per i seguenti interventi a condizione che siano eseguiti **congiuntamente** (ossia nell’arco di tempo compreso tra la data di inizio e di fine lavori per gli interventi trainanti) con almeno uno degli interventi di **isolamento termico e sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale trainanti** e che consentano nel loro complesso il miglioramento di due classi energetiche oppure, ove ciò non è possibile, il conseguimento della classe energetica più alta.

SUPERBONUS 110% E RELATIVI CONTROLLI FISCALI

Il Superbonus spetta anche per i seguenti interventi a condizione che siano **eseguiti congiuntamente** con almeno uno degli interventi trainanti di cui al paragrafo precedente (sia di efficientamento energetico, sia antisismici):

- installazione di **impianti solari fotovoltaici** connessi alla rete elettrica sugli edifici indicati all'articolo 1, comma 1, lettere a), b), c) e d), del DPR 26 agosto 1993, n. 412;
- installazione contestuale o successiva di **sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici** .

Per ogni tipologia di intervento la normativa prevede dei massimali di spesa, ma anche dei massimali a seconda del soggetto beneficiario.

I limiti di spesa per gli interventi di efficientamento energetico trainanti sono i seguenti:

- Interventi di isolamento termico degli involucri degli edifici (c.d. "**cappotto termico**"): **50.000 euro** per gli edifici unifamiliari o per le unità immobiliari funzionalmente indipendenti site all'interno di edifici plurifamiliari;
- **40.000 euro**, moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio, se lo stesso è composto da 2 a 8 unità immobiliari;
- **30.000 euro**, moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio, se lo stesso è composto da più di 8 unità immobiliari.

Sostituzione degli **impianti di climatizzazione invernale** (la detrazione spetta anche per le spese relative allo smaltimento e alla bonifica dell'impianto sostituito): **30.000 euro** per singola unità immobiliare, nel caso di interventi su edifici unifamiliari o sulle unità immobiliari di edifici plurifamiliari;

- **20.000 euro** moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti da 2 a 8 unità immobiliari;
- **15.000 euro** moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti da più di 8 unità immobiliari.

Per gli interventi di risparmio energetico trainati valgono i limiti di spesa ordinariamente previsti per le diverse tipologie dei medesimi, ma attenzione perché vanno rapportati al limite del 110%.

SUPERBONUS 110% E RELATIVI CONTROLLI FISCALI

ESEMPIO

Per la **sostituzione di serramenti e infissi**, la norma di riferimento prevede un limite massimo di detrazione ammissibile pari a 60.000 euro per unità immobiliare. Nel caso l'intervento sia trainato, la spesa massima ammissibile sarà pari a 60.000 euro diviso 1,1, cioè **54.545 euro**.

Si ricorda, inoltre, che gli appartamenti in condominio possono usufruire del superbonus solo sugli interventi effettuati sulle parti comuni; gli interventi all'interno di ogni singolo appartamento possono godere del superbonus solo se vengono effettuati interventi di trainanti sulle parti comuni; diversamente i lavori sul singolo appartamento godranno delle agevolazioni già esistenti (50-65).

SUPERBONUS 110% E RELATIVI CONTROLLI FISCALI

L'agevolazione, dunque, funziona nel concedere al beneficiario una detrazione d'imposta pari al 110% delle spese sostenute.

Esempio:

spese sostenute euro 10.000,00

detrazione spettante euro 11.000,00

diviso in 5 quote costanti euro 2.000,00

L'art. 121 del DL Rilancio consente, in alternativa alla fruizione della detrazione del 110% in cinque quote annuali, di optare per:

- lo **sconto sul corrispettivo**: in questo caso, il fornitore dei beni e servizi relativi agli interventi agevolati anticipa il contributo corrispondente all'importo della detrazione spettante, pari al massimo al corrispettivo stesso, e lo recupera successivamente sotto forma di credito d'imposta, con possibilità di cederlo ad altri soggetti, compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari;
- la **cessione del credito di imposta** corrispondente alla detrazione spettante, ad altri soggetti, ivi inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari, con facoltà di successive cessioni.

In ogni caso, il **credito di imposta** che non sia ulteriormente ceduto:

- è utilizzato **in compensazione in F24**;
- è fruito con la stessa ripartizione in **quote annuali** con la quale sarebbe stata utilizzata la detrazione;
- per la quota eventualmente **non utilizzata nell'anno, non può essere fruito negli anni successivi**, né richiesto a rimborso;
- **non è soggetto al limite annuale** di compensabilità in F24 di euro 700.000 (elevato a 1 milione di euro per il 2020), né al limite dei crediti di imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi, pari ad euro 250.000;
- **non è soggetto al divieto di compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo** per importi superiori a 1.500 euro.

SUPERBONUS 110% E RELATIVI CONTROLLI FISCALI

Sotto il **profilo sanzionatorio**:

- i fornitori e i soggetti cessionari rispondono solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito d'imposta ricevuto;
- l'Agenzia delle Entrate procede alla verifica documentale della sussistenza dei presupposti per la detrazione in capo al soggetto che ha esercitato l'opzione e, in mancanza, provvede nei suoi confronti al recupero dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante maggiorato degli interessi e delle sanzioni, salva la responsabilità solidale del fornitore o cessionario del credito in caso di concorso nella violazione.

Gli adempimenti previsti per fruire del bonus sono i seguenti:

- alcuni adempimenti ordinariamente previsti per fruire delle detrazioni per interventi “edilizi”, come l'obbligo di pagamento tramite **bonifico c.d. “parlante”** (contenente la causale del versamento, il codice fiscale del beneficiario della detrazione e la partita IVA o codice fiscale del beneficiario del bonifico) assoggettato a ritenuta di acconto dell'8% (l'obbligo di pagamento tramite tale bonifico non riguarda i soggetti esercenti attività di impresa);
- Comunicazione ENEA per ecobonus;
- altri adempimenti specificatamente previsti per il Superbonus, quali il visto di conformità e l'asseverazione tecnica.

Si ricorda che il visto di conformità è obbligatorio solo in caso di opzione sconto in fattura o cessione del credito.

SUPERBONUS 110% E RELATIVI CONTROLLI FISCALI

Nel caso di opzione dello sconto in fattura o cessione del credito, il beneficiario dovrà presentare in Agenzia delle entrate, mediante il modulo predisposto ed esclusivamente in modo telematico, la comunicazione dell'opzione scelta; generalmente la scadenza dell'invio del modulo sarà entro il 16 marzo dell'anno successivo a quello in cui le spese sono state sostenute.

La Fondazione nazionale dell'ordine dei dottori commercialisti ha elaborato una checklist da tenere presente in modo da individuare quale documentazione conservare in caso di controllo da parte dell'Agenzia delle entrate; la checklist è stata redatta pensando soprattutto al rilascio del visto di conformità da parte dei professionisti abilitati, ma gran parte della documentazione elencata andrebbe conservata anche dalle altre parti intervenute negli interventi di ristrutturazione.

Qui di seguito i documenti più ricorrenti da richiedere e conservare:

- Visura catastale dell'immobile e/o l'atto attestante la disponibilità o proprietà dell'immobile;
- Consenso scritto del proprietario o detentore dell'immobile all'esecuzione dei lavori;
- Abilitazioni edilizie;
- Eventuali comunicazioni ASL;
- APE iniziale e finale;
- Asseverazioni tecniche e copia delle polizze assicurative stipulate ad ok;
- Fatture e bonifici bancari;
- La delibera assembleare in caso di condominio;
- Comunicazione ENEA;
- Nel caso di sconto in fattura, occorre avere dichiarazione firmata dal fornitore di accettazione dello sconto in fattura.

SUPERBONUS 110% E RELATIVI CONTROLLI FISCALI

Ai fini del controllo, si applicano gli articoli 31 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni; quindi i termini di accertamento di cui abbiamo parlato all'inizio.

I fornitori e i soggetti cessionari rispondono solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito d'imposta ricevuto. Pertanto, se soggetto acquisisce un credito d'imposta, ma durante i controlli dell'ENEA o dell'Agenzia delle entrate viene rilevato che il contribuente non aveva diritto alla detrazione, il cessionario che ha acquistato il credito in buona fede non perde il diritto ad utilizzare il credito d'imposta.

Qualora sia accertata la mancata integrazione, anche parziale, dei requisiti che danno diritto alla detrazione d'imposta, l'Agenzia delle entrate provvede al recupero dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante nei confronti del soggetto che ha esercitato l'opzione, maggiorato degli interessi e delle sanzioni di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Il recupero dell'importo della detrazione non spettante è effettuato nei confronti del soggetto beneficiario fermo restando, in presenza di concorso nella violazione, oltre all'applicazione dell'articolo 9, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, anche la responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto e dei cessionari per il pagamento dell'importo di cui al comma 5 e dei relativi interessi.

SUPERBONUS 110% E RELATIVI
CONTROLLI FISCALI

GRAZIE