



TRIBUNALE DI GENOVA

Sezione VII Civile

Ufficio Procedure concorsuali

Procedura fallimentare N. 132 / 2024

CONSULENZA TECNICA

Redatta da

Dott. Andrea Calcagno

Dottore Commercialista – Revisore Legale

Via Mylius 7/2

16128 Genova

Mail: a.calcagno@m7associati.com

Pec: a.calcagno@pec.m7associati.com

SOMMARIO

1	L'INCARICO RICEVUTO.....	3
2	PREMESSA	3
3	CONTESTO NORMATIVO.....	3
3.1	Modalità di fruizione del credito - compensazione in f24 – termini.....	4
4	I CONTROLLI E LE RESPONSABILITÀ TRIBUTARIE E PENALI DEI SOGGETTI COINVOLTI (<i>cenni</i>)	12
4.1	Cessionario non responsabile – il co. 6-bis art. 121 DL 34/2020	13
5	La documentazione fornita.....	16
6	LE VERIFICHE SVOLTE.....	18
6.1	ANALISI DEI CREDITI.....	18
7	CONSIDERAZIONI FINALI.....	22

1 L'INCARICO RICEVUTO

Nel corso dell'udienza tenutasi il giorno 18 marzo 2025 l'Ill.mo Giudice Delegato della procedura fallimentare in epigrafe dott. Tommaso Sdogati, letta l'istanza presentata dal curatore, autorizzava la nomina dello scrivente perito volta ad accertare l'effettiva sussistenza di crediti fiscali in capo alla Società posta in liquidazione, crediti che *"garantirebbero possibili ed ulteriori introiti economici in favore dei creditori societari"*

2 PREMESSA

Con data 19.12.2024 è stata dichiarata l'apertura della liquidazione giudiziale della società [REDACTED]. La situazione contabile aggiornata alla medesima data del 19.12.2024 esponeva crediti fiscali pari a € 280.122,70 derivanti dal c.d. sconto superbonus edilizio. Da un primo monitoraggio del cassetto fiscale della società [REDACTED] ha confermato al curatore l'esistenza di diverse pratiche riferibili a:

- (i) sconto Ecobonus ex art.121 DL n. 34/2020 per € 160.096,55;
- (ii) credito sanificazione e DPI ex art. 125 DL n.34/2020 per € 9.463,00;

3 CONTESTO NORMATIVO

L'art. 119 del DL 34/2020 ha previsto, relativamente alle spese sostenute nella finestra temporale agevolata, il potenziamento al 110% delle detrazioni "edilizie" spettanti con riguardo ad interventi che già risultavano agevolati:

- dall'ecobonus, di cui all'art. 14 del DL 63/2013;
- dal sismabonus, di cui all'art. 16 del DL 63/2013, ivi compresa la versione "acquisti", di cui al co. 1-septies dell'art. 162;
- dalla detrazione IRPEF per interventi di installazione di impianti fotovoltaici e di sistemi di accumulo integrati in tali impianti, nonché per interventi di superamento o di eliminazione delle barriere architettoniche;
- dal *bonus* "colonnine per la ricarica di veicoli elettrici";

Il potenziamento al 110% della detrazione spettante sulle spese sostenute a partire dall'1.7.2020 per l'effettuazione di questi interventi (c.d. "superbonus"), ha trovato applicazione su tutte le spese agevolate sostenute dai beneficiari sino al 31.12.2022, per poi

proseguire, solo per talune categorie soggettive di beneficiari e in presenza di determinate condizioni afferenti all'intervento agevolato, anche per le spese sostenute nel 2023, 2024 e 2025.

In via generale, infatti, a partire dalle spese sostenute nel 2023 il superbonus è stato depotenziato dapprima al 90% e poi al 70% (spese 2024) e infine al 65% (spese 2025).

Tanto nella sua versione originaria al 110%, quanto nelle sue versioni depotenziate al 90-70-65%, la spettanza del superbonus, oltre che essere subordinata al sostenimento delle spese nella finestra temporale agevolata, è subordinata anche al rispetto delle condizioni specifiche, delle limitazioni soggettive, della tipologia di immobili e degli obblighi di asseverazione che risultano previsti dalla disciplina recata dall' art. 119 del DL 34/2020. Non possono essere oggetto di interventi agevolati le unità immobiliari accatastate come A/1, A/8 e, se non aperte al pubblico, A/9. Inoltre, le unità immobiliari abitative devono essere a prevalente destinazione residenziale.

La spettanza del superbonus, in presenza di tutti i relativi presupposti soggettivi e oggettivi, comporta non solo l'applicazione della percentuale di detrazione al 110-90-70-65%, ma anche l'applicazione dell'orizzonte temporale quinquennale (se l'agevolazione compete su spese sostenute nel 2020 o 2021) o quadriennale (se l'agevolazione compete su spese sostenute nel 2022 o 2023) o decennale (se l'agevolazione compete su spese sostenute nel 2024 o 2025) di fruibilità del beneficio per quote costanti anche con riguardo a quegli interventi agevolati che, al di fuori della disciplina del superbonus, prevedono un orizzonte temporale di fruibilità del beneficio decennale.

Per poter concretamente fruire del superbonus, la norma impone l'apposizione di un visto di conformità, a cura di un soggetto abilitato, sulla dichiarazione dei redditi nella quale è utilizzata la detrazione a scomputo dell'imposta lorda (salvo il caso in cui la dichiarazione dei redditi sia presentata dal contribuente all'Agenzia delle Entrate direttamente, oppure tramite il sostituto di imposta che presta l'assistenza fiscale) oppure, nel caso di esercizio delle opzioni per lo sconto sul corrispettivo o per la cessione del credito di imposta corrispondente alla detrazione altrimenti spettante, sul modello di comunicazione che deve essere presentato telematicamente all'Agenzia delle Entrate, per rendere l'opzione, esercitata tra le parti, efficace anche nei suoi confronti.

3.1 Modalità di fruizione del credito - compensazione in f24 - termini

La modalità di fruizione naturale dei benefici fiscali riconosciuti sotto forma di detrazioni "edilizie" IRPEF e IRPEF/IRES è quella dello scomputo in dichiarazione della detrazione dall'imposta lorda sul reddito.

Tale modalità di fruizione presuppone evidentemente che il beneficiario sia titolare di una imposta lorda "capiente", pena l'impossibilità materiale di beneficiare dell'agevolazione che gli spetta.

Nel tempo, il legislatore ha concepito due modalità di fruizione del beneficio alternative a quella "naturale": lo sconto in fattura e la cessione del credito, pari alla detrazione spettante, con la possibilità di poter beneficiare dell'agevolazione anche da parte di quei contribuenti materialmente incapienti allo scomputo dell'imposta. La spettanza del beneficio presuppone che il beneficiario risulti titolare di redditi in Italia, anche se assoggettati ad imposizione sostitutiva.

A decorrere dal 17.2.2023, la possibilità di esercitare le già menzionate opzioni è stata mantenuta per le spese sostenute sino a fine 2024 (2025, per le spese agevolate con il superbonus) solo con riguardo a quelle per le quali operano le norme di "salvaguardia" inserite nell'articolo del DL 16.2.2023 n.11. conv. L. 11.4.2023 n. 38, con il quale è stato disposto il c.d. "Blocco delle opzioni";

A decorrere dal 30.3.2024, l'ambito di applicazione delle norme limitative del predetto "blocco delle opzioni" è stato significativamente ristretto dal DL 39/2024, rendendo così meramente residuale la possibilità di esercitare concretamente dette opzioni sulle spese sostenute a decorrere da tale data e sino al termine finale previsto dall'art.121 del DL 34/2020.

La comunicazione telematica all'Agenzia delle Entrate delle opzioni esercitate ai sensi del predetto decreto, determina la maturazione di un credito di imposta, rispettivamente, in capo al:

- fornitore che applica lo sconto sul corrispettivo nella fattura che emette nei confronti del beneficiario, nel caso di opzione per lo sconto sul corrispettivo;
- cessionario che acquista "direttamente" dal beneficiario il credito di imposta corrispondente alla detrazione altrimenti ad esso spettante, nel caso di opzione per la cessione del credito di imposta;

Il credito d'imposta, che si genera in capo al fornitore o cessionario, è suddiviso in tante rate annuali quante sarebbero state le quote annuali costanti della detrazione IRPEF/IRES, che sarebbe spettata al beneficiario in assenza dell'esercizio dell'opzione di sconto, e ciascuna rata

annuale del credito d'imposta può essere utilizzata, nel corso dell'anno cui si riferisce, sul modello di versamento F24, per compensare i debiti tributari e contributivi del soggetto che ne ha la disponibilità.

In principio e fino al 2024 le spese da superbonus erano compensabili su cassetto fiscale in 4 rate, dal 2025 anche queste spese sono compensabili in 10 quote annuali.

In alternativa all'utilizzo in compensazione, ciascuna rata annuale può essere ceduta a terzi, nel rispetto però dei limiti posti dalla normativa in ordine al numero massimo di "cessioni successive alla prima" consentite, e in ordine ai requisiti soggettivi dei cessionari di "cessioni successive alla prima" mentre il fornitore, che ha applicato lo sconto sul corrispettivo, può continuare a cedere il credito di imposta a qualsiasi soggetto terzo, comprese banche e intermediari finanziari; il "primo cessionario" può cedere a sua volta il credito di imposta solo nei confronti di cessionari che rientrino nel perimetro soggettivo dei c.d. "soggetti vigilati" (generalmente banche o intermediari finanziari).

La gestione dei crediti d'imposta derivanti dalle Comunicazioni di opzione ai sensi dell'art. 121 del D.L. 34/2020, trasmesse telematicamente all'Agenzia delle Entrate, avviene integralmente attraverso la *Piattaforma Cessione Crediti* messa a disposizione dalla stessa Agenzia.

Tale gestione comprende:

- L'accettazione o il rifiuto del credito d'imposta da parte del fornitore o del cessionario indicato nella Comunicazione di opzione presentata dal beneficiario della detrazione;
- L'accettazione o il rifiuto da parte del cessionario cui il fornitore, o un precedente cessionario, intenda cedere una rata di credito d'imposta già presente nel proprio cassetto fiscale;
- La richiesta di eliminazione dal cassetto fiscale di un credito d'imposta già accettato e ancora disponibile, qualora emerga successivamente la consapevolezza della sua non spettanza;
- Il monitoraggio dei crediti d'imposta accettati e presenti nel proprio cassetto fiscale;
- La cessione dei crediti a terzi;
- L'utilizzo in compensazione tramite modello F24;
- L'eventuale esercizio dell'opzione di ulteriore detrazione, laddove ammessa per specifiche tipologie di credito.

In tale contesto, l'obbligo di comunicazione dei crediti non spettanti, finalizzato alla cosiddetta "*pulizia*" del cassetto fiscale, rappresenta un passaggio particolarmente rilevante.

È importante evidenziare che i crediti d'imposta accettati dai fornitori e dai cessionari (sia "primi" che "successivi") entrano nel cassetto fiscale del soggetto accettante e possono essere monitorati ai fini dell'utilizzo in compensazione (tramite modello F24), ovvero oggetto di successiva cessione a terzi.

Tali crediti sono articolati per singole rate annuali, ciascuna delle quali costituisce un credito d'imposta autonomamente utilizzabile.

. Il primo elemento che identifica il credito d'imposta è il codice tributo ad esso associato, ossia quello che va indicato nel modello F24 in caso di suo utilizzo in compensazione. Il secondo elemento che identifica il credito d'imposta è l'anno di competenza finanziaria del credito d'imposta, ossia l'anno nel corso del quale ne è possibile l'utilizzo in compensazione sul modello F24. Il terzo elemento che identifica il credito d'imposta è la sua "residua possibilità di cessione a terzi".

Per i crediti d'imposta derivanti da opzioni di sconto o cessione comunicate sino al 30.4.2022, quando tutti e tre questi elementi coincidono, tutti i crediti d'imposta con le medesime caratteristiche vengono evidenziati nel cassetto fiscale del contribuente come un "unico credito d'imposta", in quanto l'individuazione dei crediti d'imposta "non tracciati" (ossia privi del codice identificativo univoco) avviene "per masse". Per i crediti d'imposta derivanti da opzioni di sconto o cessione comunicate a decorrere dall'1.5.2022, invece, in quanto "tracciati" (ossia dotati del codice identificativo univoco), l'individuazione sul cassetto fiscale avviene per "codice identificativo univoco".

A seconda delle tipologie di credito di imposta e della loro maturazione temporale si riporta di seguito il dettaglio dei codi tributo interessati dalla presente normativa:

Codice tributo	Tipologia di intervento agevolato
"6921"	Superbonus non tracciato derivante da comunicazione di opzione di sconto o cessione presentata entro il 16.2.2022 - Rateizzabile in 10 anni
"6922"	Ecobonus non tracciato derivante da comunicazione di opzione di sconto o cessione presentata entro il 16.2.2022

"6923"	Sismabonus non tracciato derivante da comunicazione di opzione di sconto o cessione presentata entro il 16.2.2022 - Rateizzabile in 10 anni
"6924"	Bonus colonnine di ricarica non tracciato derivante da comunicazione di opzione di sconto o cessione presentata entro il 16.2.2022
"6925"	Bonus facciate non tracciato derivante da comunicazione di opzione di sconto o cessione presentata entro il 16.2.2022
"6926"	Bonus casa non tracciato derivante da comunicazione di opzione di sconto o cessione presentata entro il 16.2.2022
"7701"	Superbonus non tracciato derivante da comunicazione di opzione di cessione presentata tra il 17.2.2022 e il 30.4.2022 e superbonus tracciato derivante da opzione di cessione presentata tra l'1.5.2022 e il 31.3.2023 - Rateizzabile in 10 anni
"7702"	Ecobonus non tracciato derivante da comunicazione di opzione di cessione presentata tra il 17.2.2022 e il 30.4.2022 e ecobonus tracciato derivante da opzione di cessione presentata dall'1.5.2022
"7703"	Sismabonus non tracciato derivante da comunicazione di opzione di cessione presentata tra il 17.2.2022 e il 30.4.2022 e sismabonus tracciato derivante da opzione di cessione presentata tra l'1.5.2022 e il 31.3.2023 - Rateizzabile in 10 anni
"7704"	Bonus colonnine di ricarica non tracciato derivante da comunicazione di opzione di cessione presentata tra il 17.2.2022 e il 30.4.2022 e bonus colonnine di ricarica tracciato derivante da opzione di cessione presentata dall'1.5.2022
"7705"	Bonus facciate non tracciato derivante da comunicazione di opzione di cessione presentata tra il 17.2.2022 e il 30.4.2022 e bonus facciate tracciato derivante da opzione di cessione presentata dall'1.5.2022

"7706"	Bonus casa non tracciato derivante da comunicazione di opzione di cessione presentata tra il 17.2.2022 e il 30.4.2022 e bonus casa tracciato derivante da opzione di cessione presentata dall'1.5.2022
"7707"	Bonus eliminazione barriere architettoniche non tracciato derivante da comunicazione di opzione di cessione presentata tra il 17.2.2022 e il 30.4.2022 e bonus eliminazione barriere architettoniche tracciato derivante da opzione di cessione presentata tra l'1.5.2022 e il 31.3.2023 - Rateizzabile in 10 anni
"7708"	Superbonus tracciato derivante da opzione di cessione presentata dall'1.11.2022 al 31.3.2023
"7709"	Superbonus tracciato derivante da opzione di cessione presentata dall'1.4.2023
"7710"	Bonus eliminazione barriere architettoniche ⁹ tracciato derivante da opzione di cessione presentata dall'1.4.2023
"7711"	Superbonus non tracciato derivante da comunicazione di opzione di sconto presentata tra il 17.2.2022 e il 30.4.2022 e superbonus tracciato derivante da opzione di sconto presentata tra l'1.5.2022 e il 31.3.2023 - Rateizzabile in 10 anni
"7712"	Ecobonus non tracciato derivante da comunicazione di opzione di sconto presentata tra il 17.2.2022 e il 30.4.2022 e ecobonus tracciato derivante da opzione di sconto presentata dall'1.5.2022
"7713"	Sismabonus non tracciato derivante da comunicazione di opzione di sconto presentata tra il 17.2.2022 e il 30.4.2022 e sismabonus tracciato derivante da opzione di sconto presentata tra l'1.5.2022 e il 31.3.2023 - rateizzabile in 10 anni
"7714"	Bonus colonnine di ricarica non tracciato derivante da comunicazione di opzione di sconto presentata tra il 17.2.2022 e il 30.4.2022 e bonus colonnine di ricarica tracciato derivante da opzione di sconto presentata dall'1.5.2022

"7715"	Bonus facciate non tracciato derivante da comunicazione di opzione di sconto presentata tra il 17.2.2022 e il 30.4.2022 e bonus facciate tracciato derivante da opzione di sconto presentata dall'1.5.2022
"7716"	Bonus casa non tracciato derivante da comunicazione di opzione di sconto presentata tra il 17.2.2022 e il 30.4.2022 e bonus casa tracciato derivante da opzione di sconto presentata dall'1.5.2022
"7717"	Bonus eliminazione barriere architettoniche ¹¹ non tracciato derivante da comunicazione di opzione di sconto presentata tra il 17.2.2022 e il 30.4.2022 e bonus eliminazione barriere architettoniche tracciato derivante da opzione di sconto presentata tra l'1.5.2022 e il 31.3.2023 - Rateizzabile in 10 anni
"7718"	Superbonus tracciato derivante da opzione di sconto presentata dall'1.11.2022 al 31.3.2023
"7719"	Superbonus tracciato derivante da opzione di sconto presentata dall'1.4.2023
"7738"	Sismabonus tracciato derivante da opzione di cessione presentata dall'1.4.2023
"7739"	Sismabonus tracciato derivante da opzione di sconto presentata dall'1.4.2023
"7740"	Bonus eliminazione barriere architettoniche tracciato derivante da opzione di sconto presentata dall'1.4.2023

Il co. 3 dell'art. 121 del DL 34/2020 stabilisce che i crediti di imposta, che sorgono a fronte della comunicazione telematica all'Agenzia delle Entrate dell'esercizio delle opzioni di cui al precedente co. 1, "sono utilizzati in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241". Il medesimo co. 3 stabilisce altresì che "il credito d'imposta è usufruito con la stessa ripartizione in quote annuali con la quale sarebbe stata utilizzata la detrazione" (primo periodo) e che "la quota di credito d'imposta non utilizzata nell'anno non può essere usufruita negli anni successivi e non può essere richiesta a rimborso" (secondo periodo).

In deroga a quanto previsto dall'art. 121 co. 3 del DL 34/2020, il co. 4 dell'art. 9 del DL 176/2022 consente, con riferimento a ciascuna singola rata annuale dei crediti di imposta

derivanti dalla detrazione superbonus di cui all'art. 119 del DL 34/2020, dalla detrazione per l'eliminazione e superamento delle barriere architettoniche, di cui all'art. 119-ter del DL 34/2020, e dalla detrazione sismabonus, di cui all'art. 16 del DL 63/2013, sorti a fronte di opzioni di sconto sul corrispettivo o cessione del credito comunicate all'Agenzia delle Entrate entro il 31.3.2023, di "spalmare" la quota residua di ciascuna rata annuale, non utilizzata in compensazione nel periodo di sua competenza finanziaria, 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 rata "spalmata".

Tale disposto risulta purtroppo non applicabile al caso in esame.

Il modello F24 recante l'utilizzo del credito in compensazione deve essere presentato esclusivamente tramite i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento. possono essere oggetto di versamento in compensazione:

- le imposte sui redditi (IRPEF, IRES) e le relative addizionali;
- le ritenute alla fonte;
- l'IRAP;
- l'IVA;
- le imposte sostitutive delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA;
- la tassa annuale di concessione governativa per la bollatura e numerazione di libri e registri;
- l'imposta di bollo su libri, registri ed altri documenti rilevanti ai fini tributari;
- l'imposta sugli intrattenimenti;
- il canone RAI per uso privato, non addebitato nella bolletta dell'energia elettrica;
- le entrate tributarie ed extratributarie di competenza dei Monopoli di Stato (es. accise, imposta di consumo e di fabbricazione, imposta sulle scommesse e sui giochi);
- i contributi previdenziali e assistenziali dovuti all'INPS: dipendenti (esclusi, di regola, i lavoratori domestici); artigiani e commercianti; lavoratori autonomi, collaboratori coordinati e continuativi e altri soggetti iscritti alla gestione separata ex L. [335/95](#); lavoratori dello spettacolo e sportivi professionisti (gestione ex ENPALS); lavoratori autonomi in agricoltura; pescatori autonomi, ecc.;

- i contributi previdenziali e assistenziali dovuti all'Istituto Nazionale di Previdenza dei Giornalisti Italiani (INPGI);
- i premi INAIL;
- il diritto annuale alle Camere di Commercio;
- alcuni tributi locali (es. IMU, TASI, TARI, TOSAP/COSAP per i Comuni che hanno stipulato un'apposita convenzione con l'Agenzia delle Entrate, ecc.);
- a decorrere dall'1.1.2020, le tasse sulle concessioni governative e le tasse scolastiche;
- le somme dovute a titolo di canone di concessione e di deposito cauzionale per la gestione della rete telematica per il gioco lecito mediante apparecchi da divertimento e intrattenimento (risposta a interpello Agenzia delle Entrate 23.5.2024)

4 I CONTROLLI E LE RESPONSABILITÀ TRIBUTARIE E PENALI DEI SOGGETTI COINVOLTI (cenni)

Pur senza addentrarsi nel merito delle questioni giuridiche, non oggetto di uno specifico incarico, si ritiene opportuno evidenziare in questa sede alcuni riferimenti normativi ritenuti fondamentali e propedeutici alla formulazione del giudizio finale in oggetto.

L'Agenzia delle Entrate, attribuita dei poteri di cui agli artt. 31 e ss. Del DPR 600/73, procede ai sensi del terzo periodo del co.4 art. 121 del DL 34/2020 alla verifica documentale dei presupposti che danno diritto alla detrazione "edilizia" che è stata oggetto di una delle opzioni di cui all'art. 121 co.1 del DL 34/2020 nei confronti di **tutti** i soggetti coinvolti nell'operazione, e nello specifico nei confronti di:

- 1- Il beneficiario della detrazione (solitamente la persona fisica che non paga in favore dello sconto in fattura o della cessione del credito di cui alle lettere a) e b) del co.1;
- 2- Il fornitore che concede al beneficiario della detrazione il contributo sotto forma di sconto sul corrispettivo;
- 3- Il cessionario che acquista il credito di imposta corrispondente alla detrazione spettante al beneficiario;
- 4- I cessionari successivi del fornitore e del "primo" cessionario che, nei limiti delle cessioni "successive", acquistano il credito già formato formatosi nei cassetti fiscali dei cedenti a seguito di opzione di sconto o cessione esercitata dal beneficiario.

Qualora l'Agenzia accerti la mancata sussistenza, anche parziale, dei requisiti che danno diritto alla detrazione d'imposta, procede al recupero dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante. Ai sensi del co. 6 dell'art. 121 del DL 34/2020 "il recupero è effettuato nei confronti del soggetto beneficiario di cui al comma 1 dell'art. 121 del DL 34/2020, ferma restando, in presenza di concorso nella violazione con dolo o colpa grave, 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 relativi interessi". In questa sede è bene specificare come i requisiti di dolo e colpa grave siano relativi a quei crediti in cui sussiste obbligo di rilascio di asseverazioni, attestazioni e visti di conformità.

4.1 Cessionario non responsabile - il co. 6-bis art. 121 DL 34/2020

Esiste una norma, rubricata nel co. 6-bis dell'art. 121 del DL 34/2020, introdotto dall'art. 1 co. 1 lett. B) del DL 11/2023 che definisce in modo puntuale la documentazione relativa agli interventi dalle cui spese detraibili è derivato il credito di imposta che il cessionario deve acquisire per integrare un comportamento diligente che gli consente di ottenere in ogni caso escluso, per espressa previsione di legge, il concorso nella violazione. Tale esimente vale solo con riguardo al cessionario e non vale per il fornitore che ha applicato lo sconto sul corrispettivo, sebbene, l'Agenzia delle Entrate si sia espressa in senso favorevole a tale interpretazione

La documentazione, che il cessionario deve dimostrare di aver acquisito, ai fini della sua "esclusione a priori" dall'ipotesi di concorso colposo nella violazione e, conseguentemente, salvo il caso di dolo, dalla responsabilità solidale di cui al precedente co. 6, è la seguente:

- titolo edilizio abilitativo degli interventi (dichiarazione sostitutiva di notorietà nel caso di interventi che rientrano tra quelli in regime di attività edilizia libera);
- notifica preliminare all'ASL dell'avvio degli interventi (dichiarazione sostitutiva di atto notorio nel caso di interventi per i quali non è richiesta la predetta notifica preliminare);
- visura catastale *ante operam* o storica dell'immobile oggetto degli interventi, oppure, nel caso di immobili non ancora censiti, domanda di accatastamento;
- fatture, ricevute o altri documenti comprovanti le spese sostenute, nonché documenti attestanti l'avvenuto pagamento delle spese medesime;

- 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;
- 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;
- nel caso di interventi di efficienza energetica diversi da quelli "trainanti" e "trainati" agevolati con il superbonus di cui all'[art. 119](#) del DL 34/2020, la relazione tecnica da depositare in Comune e gli Attestati di Prestazione Energetica, oppure la dichiarazione sostitutiva di notorietà *ex* [art. 47](#) del DPR 445/2000 che attesta la non obbligatorietà della predetta documentazione;
- 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, rilasciato ai sensi di legge dai soggetti a ciò abilitati;
- un'attestazione "antiriciclaggio", rilasciata dal cedente, di avvenuta osservanza degli obblighi di cui agli artt. 35 e 42 del D.Lgs. 231/2007 ;
- nel caso di interventi di riduzione del rischio sismico, la documentazione prevista dal DM 28.2.2017 n. 58 che attesta l'efficacia degli interventi effettuati (Allegati B, B-1, B-2 e, nel caso di SAL, 1);
- contratto di appalto sottoscritto tra il soggetto che ha realizzato i lavori e il committente.

Con la circolare n.27 l'. Agenzia delle Entrate del 7.9.2023 conferma che *"laddove il cessionario o il fornitore ... dimostri di aver acquisito il credito e sia in possesso della documentazione elencata al comma 6-bis, non si configura l'ipotesi del concorso nella violazione con il beneficiario della detrazione per la mancanza dei presupposti costitutivi"*, fermo restando che rimane confermata *"l'applicabilità della disciplina di cui al comma 6 per le ipotesi di dolo, nonché il divieto di acquisto dei crediti di cui all'articolo 122-bis, comma 4, del Decreto Rilancio, da parte dei soggetti obbligati al rispetto della normativa antiriciclaggio"*.

In sintesi, al fine di fornire un quadro completo della documentazione obbligatoria per evitare il rischio di sanzioni, si riporta di seguito un prospetto riepilogativo dei documenti necessari

Per tutti gli interventi:

Comunicazione di opzione da cui deriva il credito d'imposta con relativo visto di conformità apposto

Ricevuta di accettazione della Comunicazione di opzione con relativo numero di protocollo rilasciato dal sistema informatico dell'Agenzia delle Entrate

Titolo edilizio abilitativo (in caso di interventi in regime di edilizia libera, autocertificazione della tipologia di interventi con indicazione della data di inizio lavori)

Ricevuta di deposito del titolo edilizio abilitativo (non necessaria in caso di interventi autocertificati in regime di edilizia libera)

Notifica preliminare all'ASL (nei casi di legge in cui non è prevista, autocertificazione che attesta tale circostanza)

Ricevuta di deposito della notifica preliminare all'ASL (non necessaria in caso di interventi autocertificati come esclusi dall'obbligo)

Visura catastale ante operam o storica dell'immobile oggetto degli interventi

Fatture, ricevute e altri documenti di addebito delle spese indicate nella Comunicazione di opzione da cui deriva il credito d'imposta

Bonifici parlanti di pagamento delle spese indicate nella comunicazione di opzione (non necessari nel caso di superbonus 110% con sconto 100%)

Contratto di appalto sottoscritto tra il soggetto che ha realizzato i lavori e il committente

Se l'intervento è relativo a parti comuni di un edificio condominiale:

Delibera dell'assemblea condominiale di approvazione dei lavori

Tabella di ripartizione delle spese tra i condòmini

Se l'intervento è di efficienza energetica agevolato con il superbonus 110-90-70-65%:

Relazione tecnica di cui all'[art. 8](#) del DLgs. 192/2005 o provvedimento regionale equivalente

Ricevuta di deposito presso il Comune della Relazione tecnica

Asseverazione e relativi allegati trasmessi telematicamente all'ENEA con relativi codici IDA e ASID rilasciati dal sistema informatico dell'ENEA

Se l'intervento è di efficienza energetica agevolato con l'ecobonus 50-65-70-75-80-85%:

Relazione tecnica di cui all'[art. 8](#) del DLgs. 192/2005 o provvedimento regionale equivalente (in caso di interventi per i quali non è obbligatoria, autocertificazione che attesta questa circostanza)

Ricevuta di deposito presso il Comune della Relazione tecnica (non necessaria per interventi di cui è autocertificata la non obbligatorietà)

APE *ante* e/o *post* interventi nei casi previsti dall'[art. 7](#) del DM 159844/2020 (in caso di interventi per i quali non sono obbligatori, autocertificazione che attesta questa circostanza)

Schede descrittive trasmesse all'ENEA entro 90 giorni dalla fine dei lavori

Asseverazione di congruità delle spese ex [art. 121](#) co. 1-ter del DL 34/2020

Se l'intervento è di riduzione del rischio sismico agevolato con superbonus o sisma over 50%:

Asseverazione Allegato B con relativa ricevuta di deposito

Attestazione Allegato 1 o Allegato B-1 con relativa ricevuta di deposito

Attestazione Allegato B-2 con relativa ricevuta di deposito (in caso di attestazione di collaudo non dovuta per legge, autocertificazione che attesta questa circostanza)

Se l'intervento è di eliminazione barriere architettoniche agevolato al 75%:

Asseverazione dei requisiti previsti dal DM 236/89 (obbligatoria per interventi a decorrere dal 30.12.2023)

Asseverazione di congruità delle spese ex [art. 121](#) co. 1-ter del DL 34/2020

Se l'intervento è diverso da quelli precedenti:

Asseverazione di congruità delle spese ex [art. 121](#) co. 1-ter del DL 34/2020

5 La documentazione fornita

Il perimetro di analisi cui lo scrivente ha ricevuto documentazione e dedicato la propria attenzione riguarda due contratti di appalto affidati alla Società [REDACTED] rispettivamente dal Sig. [REDACTED] e dal Sig. [REDACTED]

Gli interventi edilizi hanno interessato, nel primo caso, un'abitazione privata di proprietà del Sig. [REDACTED] e nel secondo caso un edificio condominiale composto da tre unità abitative, di proprietà del Sig. [REDACTED]

La documentazione fornita, divisa per appalto è di seguito elencata:

Appalto [REDACTED]

- Certificato di prestazione energetica ante e post intervento;
- Contratto di appalto con la società [REDACTED];
- Estratto analisi di fattibilità a firma del Geom. [REDACTED];
- Computo metrico estimativo redatto dal Geom. [REDACTED];
- Comunicazione Cilas
- Asseverazione art. 13 art. 119 DL 34/2020 ai sensi art. 2 comma 7 Decreto asseverazioni relativi a 1° Stato avanzamento lavori (SAL) e SAL Finale complete di allegati;
- Modelli telematici di invio delle Comunicazioni di opzione all'Agenzia delle entrate
- Contratto tra la Società [REDACTED] e il Committente;

È presente anche un documento di Relazione Tecnica a cura del Geom. [REDACTED], ma non risulta sottoscritto. Tuttavia tale documento è parte integrante della Cilas e dell'asseverazione trasmessa all'Enea.

Non sono state consegnate: la ricevuta della pec di invio al Comune della Cilas, le ricevute di invio dei modelli telematici all'agenzia delle Entrate e la comunicazione di notifica preliminare alla ASL competente

Appalto [REDACTED]

- Asseverazione art. 13 art. 119 DL 34/2020 Decreto asseverazioni: Sal Finale, con allegati:
 - Attestato di prestazione energetica ante e post intervento;
 - Computo metrico;
 - Polizza assicurativa geom. [REDACTED];
 - Fatture relative all'appalto con indicazione dello sconto da Superbonus;
 - Documento di riconoscimento geom. [REDACTED];
- Scheda descrittiva dell'intervento Super Ecobonus 110%: condominiale e per unità abitativa (foglio 47 part.101 sub. 2)

6 LE VERIFICHE SVOLTE

È richiesto attestare la legittimità e la validità dei crediti fiscali disponibili nel cassetto fiscale della Società [REDACTED] alla luce della normativa vigente e fin qui esposta, al fine di consentire al curatore di disporre di un attivo liquidabile più ampio a beneficio dei creditori sociali.

Preliminarmente, si è proceduto ad una disamina della situazione del cassetto fiscale alla data di apertura della Liquidazione Giudiziale e alla lista delle movimentazioni dei crediti sul cassetto fiscale

In ordine agli appalti esaminati si rileva quanto segue.

Il cassetto fiscale dei crediti della Società [REDACTED] è così composto:

N	CEDENTE	TIPOLOGIA DI CREDITO	SCONTO ECOBONUS ART. 121 DL N. 34-2020	SCONTO SUPERBON US 110 ART.119 DL 34/20 - OPZ. DA 01/04/2023	SCONTO ECOBON US ART. 121 DL N. 34-2020	SCONTO SUPERBON US 110 ART.119 DL 34/20 - OPZ. DA 01/04/2023
		CEDIBILITA'/COMPENSAZIONE	F24	F24	CEDIBILE	CEDIBILE
1	TRNBRN49A09 B226G		-	-	-	22.808,00
2	BMBGRG78S03I 480Y		-	-	-	170.797,00
3	FRMR558R70 D314D		4.804,20	-	43.237,80	-
4	KRGNTN60M4 1I138L		11.500,00	-	-	-
5	BRRRT153D18 Z312U		8.250,00	-	-	-
6	SCCNDR56R28 E290T		6.518,00	-	-	-

Il totale nominale dei crediti è 267.915., di cui oggetto di cessione già consolidata per 76.746,25. Residuano 191.168,75 ¹.

6.1 ANALISI DEI CREDITI

a) APPALTO [REDACTED] (1): credito € 22.808

Trattasi di appalto relativo ad interventi di efficientamento energetico su edificio condominiale con interventi trainanti su parti comuni e interventi trainati su parti comuni e parti private.

¹ Risultano ulteriori € 9.397 (anno 2022 e 2023) per credito da bonus facciate acquisito e 66 € per credito sanificazione. In ragione di quanto esposto al capitolo 3.1 i crediti di 9.397 per le annualità 2022 e 2023 non utilizzati o ceduti nei termini di legge non devono essere tenuti in considerazione, in quanto non più utilizzabili.

L'appalto risulta, da un punto di vista documentale, gravemente carente a causa di una manifesta non corrispondenza tra quanto esposto sul cassetto fiscale degli interventi e quanto risultante nelle dichiarazioni e nei documenti di spesa consegnati all'esponente.

Dall'analisi della documentazione ricevuta, si evince che gli importi che avrebbero dovuto essere presenti sul cassetto fiscale sono i seguenti:

	IMPORTI AMMISSIBILI	110%
INTERVENTI TRAINANTI		
IMPIANTO CLIMA	33.139,59	36.453,55
INTERVENTI TRAINATI SU PARTI COMUNI		-
ISOLAMENTO TERMICO	45.475,21	50.022,73
IMPIANTO FOTOVOLTAICO	15.552,00	17.107,20
SISTEMA DI ACCUMULO	10.000,00	11.000,00
COLONNINE DI RICARICA	1.500,00	1.650,00
INTERVENTI TRAINATI SU PARTI PRIVATE		-
INFISSI	20.735,46	22.809,01
TOTALE	126.402,26	139.042,49

per un totale di € 139.042,49.

Tuttavia, a causa di un errata gestione degli adempimenti fiscali che la Società aveva affidato al proprio consulente incaricato per l'apposizione del visto di conformità, solo € 22.809,01 risultano presenti sul cassetto fiscale, e sono per giunta ad oggetto ad un unico intervento trainato relativo agli infissi.

Richiamando quanto sopra illustrato in merito alla corretta modalità di caricamento dei crediti nel cassetto fiscale, e considerato che:

- in assenza di intervento trainante non c'è beneficio del 110% su interventi trainati;
- sono ormai decorsi i termini di legge senza che sia più possibile ricorrere all'istituto della "remissione in bonis",

si constata che la società ha **definitivamente perduto l'importo di euro 139.042,49**, non avendo proceduto con diligenza, perizia e tempestività a gestire gli adempimenti fiscali, occorrenti per ottenere la "nascita" del relativo credito fiscale.

Conseguentemente, tale importo non può essere incluso tra le poste dell'attivo disponibile nell'ambito della presente procedura di liquidazione giudiziale.

b) APPALTO [REDACTED] credito € 170.797

Trattasi di appalto relativo a lavori di efficientamento energetico mediante isolamento delle superfici disperdenti e conseguenti opere di ristrutturazione edilizia di un edificio privato a destinazione residenziale sito in Cairo Montenotte Strada Valgarone snc.

L'importo contrattualizzato è pari a € 148.399,65 iva compresa di cui € 117.079,42 relativo alle opere edili ed € 31.320,23 relativo a spese tecniche e di visto di conformità per i professionisti incaricati (inclusi contributi previdenziali a norma di legge).

Analizzando le fatture emesse dalla Società [REDACTED] si è ricostruito il dettaglio dei singoli importi di spesa relativi alle lavorazioni appaltate, con attenzione al rispetto dei massimali fiscali di legge e riproporzionando le spese generiche (ponteggio e altre voci) sul totale degli interventi agevolabili:

Fattura 47 del 27/09/2023 - 1°SAL

DESCRIZIONE	IMPONIBILE	IVA 10	RIPROPORZIONE PONTEGGIO	RIPROPORZIONE ALTRE VOCI	TOTALI	RIPARTO SPESE TECNICHE	TOTALE 1°SAL
PONTEGGIO	1.632,89	1.796,18					
ALTRE VOCI	601,22	661,34					
COIBENTAZIONE VERTICALE	6.300,52	6.930,57	1.023,47	81,40	8.035,44	1.937,71	9.973,16
COIBENTAZIONE INCLINATE	4.756,85	5.232,54	772,71	61,46	6.066,71	1.462,96	7.529,67
INFISSI	4.350,46	4.785,51		56,21	4.841,71	1.167,56	6.009,27
IMPIANTO	10.966,29	12.062,92		141,69	12.204,60	2.943,09	15.147,69
FOTOVOLTAICO	12.372,84	13.610,12		159,86	13.769,98	3.320,57	17.090,56
ACCUMULO	11.674,68	12.842,15		150,84	12.992,99	3.133,20	16.126,19
COLONNINE	765,29	841,82		9,89	851,71	205,39	1.057,09
SPESE TECNICHE		IVA 22					
BERGIA	10.112,68	12.337,47					
VISTO CONFORMITA	1.502,47	1.833,01					
TOTALE	11.615,15	14.170,48					

Fattura N.66 DEL 30/12/2023 - SAL FINALE

DESCRIZIONE			RIPROPORZIONE PONTEGGIO	RIPROPORZIONE ALTRE VOCI	TOTALI	RIPARTO SPESE TECNICHE	TOTALE SAL FINALE
PONTEGGIO	1.336,00	1.469,60					
ALTRE VOCI	491,90	541,09					
COIBENTAZIONE VERTICALE	11.339,82	12.473,80	1.035,31	109,13	13.618,24	3.940,72	17.558,96
COIBENTAZIONE INCLINATE	4.756,85	5.232,54	434,29	45,78	5.712,61	1.653,06	7.365,67
INFISSI	4.350,46	4.785,51		41,87	4.827,37	1.396,90	6.224,27
IMPIANTO	10.966,29	12.062,92		105,53	12.168,45	3.521,20	15.689,65
FOTOVOLTAICO	12.372,84	13.610,12		119,07	13.729,19	3.972,83	17.702,03
ACCUMULO	11.674,68	12.842,15		112,35	12.954,50	3.748,66	16.703,16
COLONNINE	765,29	841,82		7,36	849,18	245,73	1.094,91
SPESE TECNICHE		IVA 22					
BERGIA	13.298,00	16.223,56					
VISTO CONFORMITA	1.848,81	2.255,55					
TOTALE							

L'operazione di verifica dà luogo al seguente risultato:

DESCRIZIONE	TOTALE COMPLESSIVO	MASSIMALE	DIFF.
PONTEGGIO			

ALTRE VOCI			
COIBENTAZIONE VERTICALE	27.532,12	50.000,00	- 7.572,55
COIBENTAZIONE INCLINATE	14.895,33		
INFISSI	12.233,55	54.545,45	- 42.311,90
IMPIANTO	30.837,35	30.000,00	837,35
FOTOVOLTAICO	34.792,58	38.400,00	- 3.607,42
ACCUMULO	32.829,35	38.400,00	- 5.570,65
COLONNINE	2.152,01	2.000,00	152,01

Si precisa che, pur essendo stata richiesta, non è stata consegnata la seguente documentazione:

- Ricevuta ministeriale dei modelli di cessione rilasciati dall'Agenzia delle Entrate, relativi alle opzioni di sconto esercitate;
- PEC di notifica preliminare alla ASL competente;
- PEC di trasmissione della CILAS al Comune;
- Ricevuta di deposito presso il Comune della Relazione Tecnica;

Tuttavia, in ragione del fatto che risultano essere stati emessi i visti di conformità e le asseverazioni previste dalla normativa vigente, e che, ove la documentazione sopra indicata fosse effettivamente mancante, l'Agenzia delle Entrate non avrebbe consentito il popolamento del cassetto fiscale si ritiene che la gestione degli adempimenti fiscali sia, in questo caso, stata corretta.

Nello specifico, si è ricostruito che l'appalto [REDACTED] in ragione di un totale di spese agevolabili ammissibili pari a € 155.272,28, era idonea a generare un credito d'imposta, considerati i massimali di legge, pari a € 169.711,22.

Tale credito risulta utilizzabile in compensazione o cedibile già a partire dal 2024, in quattro quote annuali di pari importo, pari a € 42.427,81 ciascuna.

A tal riguardo, si precisa che il credito fiscale di cui al codice tributo 7719, composto dai due esposti appalti, risulta essere stato ceduto per l'annualità 2024 per un importo di € 48.401,25, generando un delta di 5.973,44 che a parere dello scrivente sono riferiti al credito dell'appalto [REDACTED] a cui si rimanda per tutte le considerazioni del caso.

c) CREDITI RESIDUALI (3-4-5-6): € 74.310

Non si è in possesso di documentazione relativa alla genesi degli altri crediti da ecobonus presenti sul cassetto fiscale e dei loro cedenti, in quanto, pur richiesta dal curatore, non è stata consegnata; non è dunque possibile esprimere un giudizio al riguardo.

In ragione di quanto sopra illustrato, si ritiene che la società vanti un attivo disponibile pari a € 92.964,97, compensabile e/o cedibile a norma di legge, come di seguito meglio illustrato:

N.	APPALTO	CREDITO CASSETTO FISCALE	CESSIONI	CREDITO CERTIFICABILE
1	██████████	22.808,00	-	0
2	██████████	170.797,00	76.746,25	92.964,97
3-4-5-6	ALTRI	74.310,00		
TOTALE		267.915,00	76.746,25	92.964,97

In conclusione, si ritiene che:

- nessun importo è certificabile con riferimento al cantiere ██████████; è, tuttavia, evidente che la cattiva gestione degli adempimenti fiscali, ha generato alla società, un minore attivo pari a euro 139.042,49;
- in ragione del credito fiscale generato dall'appalto ██████████, parzialmente utilizzato tramite cessioni dalla società in bonis, permane un attivo disponibile pari ad euro 92.964,97 a disposizione della Liquidazione giudiziale;
- il cassetto fiscale indica un ulteriore credito fiscale per euro 74.310 che, in mancanza di documentazione, non può essere certificato dallo scrivente.

Ringraziando per la fiducia concessa, lo scrivente rimane a disposizione per gli eventuali chiarimenti che il Signor Giudice ritenesse necessari.

Con la massima osservanza.

Genova, 04/06/2025

Il perito

Dott. Andrea Calcagno