

The background of the slide is a light blue and white pattern of various mathematical symbols and numbers, including pi, infinity, percentages, and integers, scattered across the page. In the center, there is a large orange vertical rectangle.

**DOT
COM**

**Superbonus, bonus fiscali e crediti
d'imposta: i controlli del Fisco**

14 / 11 / 2023

Relatore: Dott. Silvio Rivetti

OPEN Dot Com
Società dei Dottori Commercialisti

Parleremo di...

- La responsabilità fiscale dei soggetti coinvolti nelle operazioni agevolate;
- I controlli ordinari sulla spettanza dei bonus e sulla circolazione dei crediti;
- I controlli preventivi sulla circolazione dei crediti.



Le regole centrali ai fini dell'individuazione della responsabilità fiscali dei soggetti coinvolti nelle operazioni edilizie agevolabili sono dettate dalla seguente norma: articolo 121 commi 4 - 5 - 6 - 6bis - 6ter - 6-quater DI 34/2020.

Art. 121 comma 4 Dl 34/2020: i controlli verso i soggetti che hanno sostenuto le spese si svolgono con i poteri ex artt. 31 e ss Dpr 600/73 (e 51 Dpr 633/72). Si tratta dei poteri di controllo ordinari: inviti, questionari.

La norma indirettamente richiama anche i controlli di liquidazione art 36-bis Dpr 600/73 e formali ex art. 36-ter Dpr 600/73 (termine non perentorio: entro il 31/12 del 2° anno da quello di presentazione della dichiarazione).

Termine effettivo: quello della notifica della cartella derivante dal controllo formale: 31/12 del 4° anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.



OPEN Dot Com

Società dei Dottori Commercialisti

Per regola generale (art. 121 commi 5 e 6 DL 34/2020), se è accertata la carenza, anche parziale, dei requisiti per la detrazione, l'Agenzia delle entrate recupera la detrazione non spettante nei confronti del contribuente beneficiario della detrazione, maggiorato degli interessi (ex art. 20 Dpr 602/73) e delle sanzioni (ex art. 13 Dlgs 471/1997: pari al 30% dell'omesso versamento).

Sia in caso di fruizione diretta in dichiarazione, sia in caso di opzione di cessione del credito/sconto fattura, il recupero avviene sempre in capo al contribuente, cioè del soggetto beneficiario dell'agevolazione.

Quanto ai concorrenti nella violazione: l'art. 9 comma 1 Dlgs. 472/97 (per il quale la sanzione tributaria prevista si applica a ciascuno dei concorrenti nella violazione, a titolo proprio), presuppone almeno la colpa.

Principio dell'art 5 Dlgs 472/97, "Colpevolezza", nelle "violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa..."

Per la giurisprudenza, il concorso è concetto molto ampio.

E' concorrente nella violazione tributaria chi partecipa alla violazione stessa anche solo in qualità di istigatore, di soggetto a conoscenza dei fatti e connivente, di apportatore di un contributo materiale o psicologico idoneo a contribuire o a rinforzare l'intento di commettere l'illecito tributario.

Il concorso comprende le condotte omissive, negligenti, di "supporto indiretto", anche compiute ex post.

**Il concorso nella violazione è istituito di portata generale.
Come tale riguarda potenzialmente tutti i soggetti coinvolti nelle
operazioni in esame.**

**Essi risponderanno della stessa sanzione spettante al contribuente:
il 30% dell'imposta non versata (art. 13 Dlgs 471/97); a titolo
proprio.**

Se la colpa in capo al contribuente che viola la norma tributaria si presume, invece nel concorso di persone la colpa in capo al concorrente va provata da parte del Fisco (lo ricorda anche l'art. 121 comma 6-quater DI 34/2020, in tema dolo e colpa grave: ma il principio è lo stesso).

Vale la prova indiziaria derivante da elementi gravi precisi e concordanti.

Art. 7 comma 5-bis Dlgs 546/92: L'Amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato.

La prova dev'essere coerente con la norma tributaria sostanziale. Il giudice decide in base alle prove e annulla l'atto se la prova del Fisco manca o è contraddittoria, o se è insufficiente a dimostrare, in maniera circostanziata e puntuale, le ragioni oggettive su cui si fondano la maggiore pretesa e le sanzioni.



Art. 121 comma 4 DI 34/2020: i fornitori e i cessionari dei crediti rispondono solo per l'utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito ricevuto.

Per le Circolari, il cessionario in buona fede, laddove dai controlli dell'ENEA o del Fisco emerga che il contribuente non aveva diritto alla detrazione, non perde il diritto ad utilizzare il credito d'imposta.

In tema di buona fede, occorre però “la prova della buona fede, che rileva, come esimente, solo se l’agente è incorso in errore inevitabile, per essere incolpevole l’ignoranza dei presupposti dell’illecito e dunque non superabile con l’uso della normale diligenza» (cfr. Cass. n. 2139/2020).

Tali principi sono stati ribaditi da Cass. nn. 9942/2022 e 25388/2022. Infatti “la colpa... si presume fino alla prova della sua assenza, che deve essere offerta dal contribuente” (Cass. n. 2139/2020).

Ai sensi invece dell'art 121 co. 6 Dl 34/2020, in presenza di “concorso nella violazione” da parte del cessionario del credito o del fornitore che ha praticato lo sconto, che siano in dolo o colpa grave, questi saranno tenuti:

oltre alla sanzione per concorso di persone ex art. 9 comma 1 Dlgs. 472/97 (per il quale la sanzione tributaria prevista si applica a ciascuno dei concorrenti nella violazione, a titolo proprio), anche alla responsabilità in solido per il pagamento dell'imposta dovuta dal contribuente, nonché degli interessi.

Per la sola sottocategoria dei concorrenti “qualificati” nella violazione - ossia cessionari e fornitori, in dolo o colpa grave - si aggiunge così l’eccezionale responsabilità solidale del cessionario/fornitore “fraudolento”.

Quanto alle definizioni, vedasi le circolari n. 23/E/2022 par. 5.3; e n. 33/E/2022, parr. 2 e 3.

Dolo: coscienza e volontà dell’evento (con l’intento di pregiudicare la determinazione dell’imponibile)

Colpa grave: imperizie e negligenze macroscopiche, inescusabile inosservanza di elementari obblighi (tributari).

Art. 121 comma 6-bis - I documenti che escludono la colpa grave:

- **titolo edilizio**
- **notifica preliminare all'ASL**
- **visura catastale ante operam**
- **fatture e ricevute spese**
- **asseverazioni tecniche obbligatorie**
- **delibera condominiale e tabelle millesimali**
- **documentazione tecnica ecobonus (ordinario)**
- **visto conformità**
- **attestazione rispetto obblighi antiriciclaggio del cessionario (se obbligato)**
- **documentazione tecnica sismabonus**
- **contratto di appalto sottoscritto**



Art. 121 comma 6-ter DI 34/2020:

Esclusa la colpa grave in capo al correntista (diverso da consumatore o utente) che acquisti i crediti dalla banca (o da società del gruppo bancario; o da società quotata o da società dello stesso gruppo di questa) che attesti il possesso dell'intero impianto documentale sopra citato.

Art. 121 comma 6-quater DI 34/2020:

Il possesso incompleto della documentazione citata non implica di per sé colpa grave.

E' sempre ammessa la prova, con altri mezzi, della propria diligenza e non gravità della negligenza.

La prova dei profili soggettivi di dolo o colpa grave spetta, in ogni caso, all'Ufficio.

I cessionari e i fornitori, concorrenti nella violazione, con colpa ordinaria, continuano a rispondere della sanzione dovuta per il concorso, a titolo proprio: 30% dell'imposta non versata, ex art. 13 Dlgs 471/97 (a meno che non siano incorsi in errore incolpevole).

Lo si desume dal testo normativo e dalle spiegazioni della pagina 10 della circolare 33/E/2023.

I controlli in tema di bonus edilizi sono previsti dalla Legge di Bilancio per il 2022, L. 234/2021, art. 1 commi da 31 a 36.

Per il recupero degli importi dovuti e non versati, comprese le cessioni dei crediti in mancanza di requisiti, il legislatore mostra la sua preferenza nei confronti dell'atto di recupero crediti ex art. 1 commi 421 e 422 L. 311/2004.

Com'è noto, si tratta di un sorta di avviso di accertamento “semplificato”.

Per il comma 32 L. Bilancio 2021, l'atto di recupero è emanabile “in assenza di una specifica disciplina delle attività di controllo e recupero delle somme dovute”: e quindi è, nella sostanza un atto “residuo”.

Da ciò si intuisce che esso è inapplicabile verso i contribuenti che hanno fruito delle detrazioni in dichiarazione (“per gli importi dovuti e non versati”).

Del resto, in questo caso non esistono “crediti” in circolazione.



Viceversa si può immaginare che l'atto di recupero potrà essere utilizzato direttamente nei confronti dei contribuenti che hanno esercitato le opzioni di cessione del credito e di sconto in fattura.

In questi casi vi sono “crediti” in circolazione, che possono essere “recuperati”.

L'atto di recupero crediti, vista la sua stessa natura, appare essere l'atto che più plausibilmente verrà utilizzato nei confronti dei cessionari dei crediti e dei fornitori concedenti lo sconto, che siano concorrenti nella violazione con dolo e colpa grave, per il debito d'imposta di cui sono debitori solidali, oltre agli interessi.

Una primo interrogativo: dovrebbe essere corredato di motivazione, in tema di dolo o colpa grave, rispetto a quale momento.

Un secondo interrogativo anche sulle sanzioni da concorso (in proprio).

I termini per la notifica dell'atto di recupero verso i contribuenti e i cessionari/fornitori concorrenti, in dolo/colpa grave:

- atto di recupero crediti “non spettanti”, ex art. 1 commi 421 e 422 L. 311/2004, entro il 31/12 del 5° anno successivo a quello di violazione (riprende imposte, sanzioni al 30% e interessi);**
- atto di recupero crediti “inesistenti”, ex art. 13 co. 5 Dlgs 471/1997, da notificarsi entro il 31/12 dell'8° anno dall'utilizzo del credito in compensazione (ex art. 27 commi 16-20 DI 185/2008). Prevede sanzioni aggravate, dal 100% al 200%, non definibili in via agevolata.**

La differenza: quando il vizio del credito, della mancanza totale o parziale del presupposto costitutivo, è intercettabile non mediante controlli ex artt. 36bis e 36ter Dpr 600/73, ma solo attraverso controlli di merito, i quali permettono di individuarne l'origine fraudolenta, allora il credito è "inesistente" e l'atto di recupero può essere emesso entro 31/12 dell'8° anno dalla violazione (ex art. 13 co. 5 Dlgs 471/97).

Con i controlli artt. 36bis e 36ter si intercettano solo gli errori matematici dei crediti: allora l'atto di recupero riguarda un credito "non spettante" e il termine per la notifica è il 31/12 del 5° anno successivo a quello di violazione (co. 33 L. 234/2021).



Da quando decorrono i termini per la notifica? Da quando è compiuta la violazione, cioè da quando si genera il danno all'Erario.

Tale momento coincide, evidentemente, con l'utilizzo in compensazione del credito viziato.

Si noti che, con il meccanismo dell'atto di recupero, il contribuente è esposto al recupero in relazione a un termine più ampio rispetto all'avviso di accertamento: perché il termine decorre non più dall'anno di sostenimento delle spese ma da quello di compensazione del credito da parte del cessionario.



OPEN Dot Com

Società dei Dottori Commercialisti

Il recupero delle detrazioni e dei crediti fiscali in capo ai contribuenti e ai soggetti coinvolti nelle cessioni richiederà uno sforzo organizzativo notevole per l'Amministrazione fiscale, considerando che la notifica dell'atto di recupero (o dell'avviso di accertamento) dovrà essere effettuata dall'ufficio del domicilio fiscale del contribuente (artt. 58 e 59 Dpr 600/73).

Si pensi al tema delle seconde case, con condòmini provenienti da province diverse.



Controlli preventivi ex art 122-bis co. 1 DI 34/2020:

inserito il potere delle Entrate di sospendere, nei 5 giorni dall'invio della comunicazione di cessione del credito, gli effetti delle comunicazioni e delle opzioni di cessione del credito e sconto in fattura, anche successive alla prima, per un massimo di 30 giorni.

Art. 122-bis commi 1 e 2:

la selezione delle posizioni avviene a fronte di “profili di rischio”, individuati secondo criteri selettivi riguardanti: i dati delle opzioni, dei crediti ceduti, dei soggetti coinvolti e della loro attività (ad es., plurime cessioni).

Se il controllo genera “esiti positivi”, l’opzione è “non effettuata” e segue comunicazione “al soggetto che ha trasmesso la comunicazione”. Altrimenti, decorsi 30 giorni o con “esiti negativi”, l’opzione genera effetti regolari.

Il meccanismo di funzionamento dei controlli preventivi, come impostato nelle indicazioni del provvedimento direttoriale n. 340450 del 1° dicembre 2021, all'atto pratico non manca di subire correttivi da parte degli uffici.

Sono segnalati casi di controlli documentali effettuati successivamente al decorso del termine di 30 giorni.



OPEN Dot Com

Società dei Dottori Commercialisti

Esiste un problema di tutela nei confronti degli esiti dei controlli preventivi: atti impugnabili, secondo la CGT di I grado di Trieste n. 81/1/2023, da parte – in quel caso – dall’amministratore di condominio (il che lascia perplessi).

Inoltre, il fatto che la comunicazione di opzione sia stata selezionata e poi “rilasciata”, non manda esenti da ulteriori controlli di merito. Il fatto poi che sia stata “bloccata” conduce al controllo della posizione del contribuente.

“Non ci sono certezze!

Semmai, probabilità...”

Attribuita al Prof. Renato Cacioppoli

(Morte di un matematico napoletano, 1992)



**DOT
COM**

GRAZIE PER L'ATTENZIONE

Per informazioni: info@opendotcom.it

Sito: www.opendotcom.it

OPEN Dot Com

Società dei Dottori Commercialisti