

Superbonus e detrazioni edilizie: le responsabilità dei soggetti coinvolti e i controlli erariali

Dott. Silvio Rivetti

**Convegno
10 marzo 2022**

Le responsabilità dei contribuenti

I contribuenti rispondono sempre delle detrazioni d'imposta non spettanti anche se convertite in crediti d'imposta ceduti (art. 121 comma 5 Dl 34/2020).

L'Erario recupera la maggiore imposta corrispondente, oltre a interessi (art. 20 Dpr 602/73) e sanzioni pari al 30% dell'omesso versamento (art. 13 Dlgs. 471/1997).

Le responsabilità dei cessionari

Art. 121 co. 4 Dl 34/2020: i cessionari (e fornitori) rispondono solo per l'utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito ricevuto (come i crediti “non spettanti”). 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 (Circ. 24/E/2020).

Le responsabilità amministrative dei tecnici asseveratori

Art. 119 co. 14 DI 34/2020 (nel 110%): ferma restando l'applicazione delle sanzioni penali ove il fatto costituisca reato, ai soggetti che rilasciano attestazioni e asseverazioni infedeli si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da 2 a 15mila euro per ciascuna attestazione o asseverazione infedele resa (MISE). La sanzione si applica anche ai tecnici che attestano la congruità delle spese in contesto no-110% (ex art. 121 co. 1ter che rinvia alla disciplina 119 co. 13bis e quindi al co. 14 cit.)

Le responsabilità penali dei tecnici asseveratori ex art. 2 c. 2 DI 13/22

Introdotta nell'art. 119 il co. 13-bis.1, per cui il tecnico asseveratore (del 110 e delle spese no-110) che espone informazioni false o omette di riferire informazioni rilevanti sui requisiti tecnici del progetto di intervento o sull'effettiva realizzazione dello stesso o attesta falsamente la congruità delle spese, è punito con la reclusione da 2 a 5 anni e la multa da 50 a 100 mila euro (pena aumentata col dolo specifico: fatto commesso per conseguire ingiusto profitto per sé o altri).

Le responsabilità civili dei tecnici asseveratori: le assicurazioni

**Art. 119 co. 14 Dl 34/2020 (modificato dall'art. 2 co. 2 Dl 13/2022): non più assicurazioni di responsabilità civile con massimali adeguati al numero e valore degli interventi con un minimo di euro 500mila, ma polizze RC per ogni intervento oggetto di asseverazione e attestazione, e di valore pari a questi ultimi (tutela del contribuente per i danni arrecati; e del bilancio dello Stato).
Resta in vigore la rimanente parte del comma 14.**

Art. 119 comma 14: l'obbligo di polizza è adempiuto se il tecnico...

- è già titolare di assicurazione per danni da attività professionale che non esclude le asseverazioni (art. 5 Dpr 137/12), con massimale non minore di 500mila E. per il rischio asseverazione; se in claims made, ultrattività e retroattività di almeno 5 anni.
- di polizza dedicata alle attività di asseverazione, con massimale adeguato al numero e agli importi degli interventi e non inferiore a 500mila euro, senza interferenze con la polizza di responsabilità civile.

Le responsabilità di chi appone il visto di conformità

Per chi appone infedele visto di conformità (controllo formale dei dati della documentazione attestante la sussistenza dei presupposti delle detrazioni d'imposta per i lavori: art. 119 co. 11 DL 34/2020), sanzione da Euro 258 a Euro 2.582 (art. 39 Dlgs. 241/97). Visto “completo” (vedasi i profili di conformità urbanistica nei lavori no-110%). Per la Ris. 112/E/2016, il massimale di polizza non deve coincidere con l'importo dei crediti vistati.

Il concorso nella violazione tributaria: un istituto generale

Concorre nella violazione tributaria (art. 9 c. 1 Dlgs. 472/97) chi vi partecipa in qualità di istigatore, di soggetto a conoscenza dei fatti e connivente, di apportatore di contributi materiali o psicologici idonei a contribuire o a rinforzare l'intento di commettere l'illecito tributario. Il concorso comprende le condotte omissive, negligenti, di "supporto indiretto". Il concorrente risponde della stessa sanzione comminata al contribuente che viola la norma tributaria.

La responsabilità per concorso nella violazione: il cessionario.

Se i cessionari/fornitori sono concorrenti nella violazione saranno tenuti, oltre alla stessa sanzione del 30% a carico del contribuente, anche alla responsabilità in solido per il pagamento dell'imposta dovuta dal contribuente (oltre agli interessi). Lo prevede la norma speciale dell'art. 121 comma 6 Dl 34/2020.

Il concorso nella violazione tributaria: altri soggetti

Oltre ai cessionari/fornitori, nel concorso possono essere coinvolti tutti i soggetti della filiera: tecnici asseveratori, professionisti che appongono i visti di conformità, amministratori di condominio, ecc... Il concorso coinvolge profili di colpa intesa come carenza di diligenza in capo ai soggetti coinvolti, da parametrarsi secondo ciascuno di essi. Esso implica la responsabilità per la sanzione tributaria al 30%, come il contribuente.

Il concorso nella violazione è da provare

Da notare che, se la colpa in capo al contribuente che viola la norma tributaria si presume, invece nel concorso art. 9 co. 1 Dlgs 472/97 la colpa in capo al concorrente va provata da parte del Fisco. Può valere la prova indiziaria derivante da elementi gravi precisi e concordanti.

I controlli sostanziali

Art. 121 co. 4 Dl 34/2020 prevede lo svolgimento dell'ordinaria attività di controllo sui presupposti che danno diritto alla detrazione, nei termini decadenziali ordinari ex art. 43 Dpr. 600/73 (in capo ai contribuenti che sostengono le spese per le quali si può optare per la cessione e sconto): accertamento entro il 31/12 del 5° anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (6 anni dall'anno di sostenimento delle spese).

I termini per i controlli formali

Il controllo della spettanza delle detrazioni è svolto ai sensi dell'art. 36-ter Dpr 600/73: termine non perentorio del 31/12 del 2° anno da quello di presentazione della dichiarazione.

Notifica della cartella esattoriale derivante dal controllo formale: entro il 31/12 del 4° anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Tra i controlli ordinari, l'atto di recupero dei crediti d'imposta (non spettanti e inesistenti)

L'atto di recupero crediti (art. 1 co. 421 e 422 L. 311/2004) si notifica in termini diversi a seconda che i crediti siano “non spettanti” o “inesistenti”. Il credito è “non spettante” se intercettabile mediante controlli formali art. 36-ter o di liquidazione; è “inesistente” se il suo presupposto costitutivo manca e ciò è individuabile solo mediante controlli sostanziali di merito (art. 13 co. 5 Dlgs 471/1997).

I termini per la notifica degli atti di recupero crediti

Atto di recupero credito “non spettante”: entro il 31/12 del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione. Sanzioni al 30%.

Atto di recupero credito “inesistente”: entro il 31/12 dell’ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo in compensazione ex art. 17 Dlgs. 241/97 (art. 27 co. 16 Dl 185/2008). Sanzioni dal 100 al 200%.

Il maggiore termine di 8 anni si applica a chi utilizza i crediti in compensazione, non ai contribuenti

Il termine lungo degli otto anni riguarda crediti d'imposta "inesistenti" scorrettamente utilizzati in compensazione; non riguarda le detrazioni in capo ai contribuenti.

In capo al contribuente, si recupera sempre una detrazione, non un credito indebitamente compensato. Pertanto, il termine lungo di otto anni è da ritenersi inapplicabile ai contribuenti.

Art. 122-bis Dl 34/2020: controlli “preventivi” delle opzioni “a rischio”

AdE può sospendere gli effetti delle comunicazioni di opzione per cessione/sconto nei 5 giorni dall’invio delle stesse (anche di quelle successive alla prima), per massimo 30 giorni. La selezione avviene per “profili di rischio” (criteri selettivi nei dati delle opzioni, dei crediti ceduti, dei soggetti coinvolti e della loro attività: v. provv. direttoriale n. 300450 dell’1/12/2021 e circ. 16/E/21) .

Art. 122-bis Dl 34/2020: controlli “preventivi” delle opzioni “a rischio”

Dalla brevità del termine di 30 giorni, si desume che il controllo preventivo è un’anticipazione dei controlli automatizzati di liquidazione.

Decorsi 30 giorni o con esiti negativi, l’opzione genera effetti regolari.

Esiti positivi del controllo: l’opzione è “non effettuata” e segue comunicazione “motivata” al soggetto che ha trasmesso la comunicazione.

Art. 122-bis Dl 34/2020: ai controlli “preventivi” seguono controlli ordinari

Attenzione: per l’art. 122-bis commi 2 e e 3, tutti i crediti le cui cessioni sono qualificate “inefficaci” o “non avvenute”, perché a rischio, divengono oggetto di controllo ordinario, nei termini decadenziali di legge (art. 122-bis co.3).

Atto recupero crediti come strumento preferenziale per il recupero dei crediti ceduti


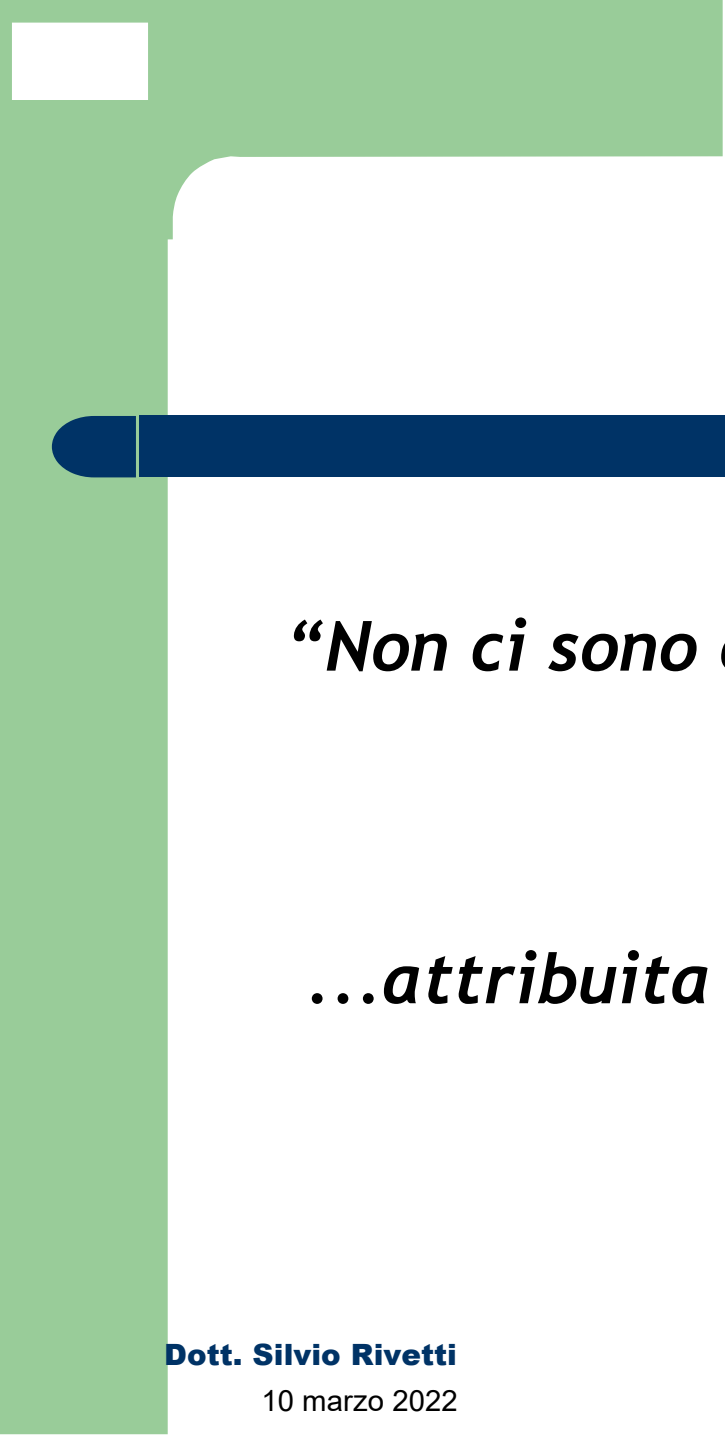
Al riguardo, la legge Bilancio 2022 (L. 234/2021 commi da 32 a 34) richiama i poteri ordinari di controllo (artt. 31 e ss. Dpr 600/1973) e soprattutto gli atti di recupero crediti (art. 1 commi 421-422 L. 311/2004) funzionali ad essere utilizzati ad ampio raggio per recuperare gli *“importi dovuti e non versati, compresi quelli relativi a... cessioni dei crediti di imposta in mancanza dei requisiti”*.

Atto recupero crediti: uno strumento tecnico forse non ideale

Tuttavia, se la cessione del credito è “non effettuata” o “non avvenuta” (art. 122-bis commi 2 e 3), allora non vi sarà nessun credito circolante. E’ da domandarsi perché il legislatore richieda all’AdE di recuperare con atto di recupero crediti un “credito”, se questo non è mai stato ceduto. Pare più opportuno recuperare la detrazione in capo al contribuente e secondo i modi ordinari.

Atto recupero crediti: uno strumento tecnico forse non ideale e con termini decadenziali propri

Anche i termini decadenziali sono delineati in modo peculiare: atti di recupero entro il 31/12 del 5° anno successivo non a quello di presentazione della dichiarazione, ma a quello della “violazione” (ove per violazione non è chiaro cosa s’intenda: forse l’opzione materiale di cessione?). In ogni caso, la predilezione del legislatore per gli atti di recupero crediti merita attenzione.



“Non ci sono certezze! Semmai, probabilità.”

...attribuita a Renato Cacioppoli.

Grazie.