

La circolare n. 33/E del 6 ottobre 2022 fornisce chiarimenti sulla responsabilità in solido di fornitore e cessionario del credito Superbonus a titolo di concorso

Nota Redazionale

La responsabilità solidale del cessionario del credito, in presenza di concorso nella violazione, è limitata ai soli casi di dolo e colpa grave. Sono questi gli ultimi chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate sulle novità riguardanti i bonus edilizi dopo la conversione in legge dei decreti "Aiuti" e "Aiuti-bis".

La circolare [n. 33/E del 6 ottobre 2022](#) tratta i contenuti di cui al quarto e sesto comma dell'art. 121 del decreto legge n. 34 del 2020, per come modificati dall'art. 14, comma 1-bis.1 del decreto legge 17 maggio 2022, n. 50. Le novità riguardano la responsabilità solidale dei cessionari dei crediti di imposta derivanti dai bonus edilizi, limitata ora ai soli casi di dolo e colpa grave.

In particolare, il comma 1-bis.1 ha modificato la disciplina di responsabilità del fornitore che ha applicato lo sconto in fattura e del cessionario del credito intervenendo sul comma 6 dell'articolo 121 del decreto legge n. 34 del 2020.

La disposizione in origine prevedeva che il recupero del credito Superbonus *"è effettuato nei confronti del soggetto beneficiario [...], fermo restando, in presenza di concorso nella violazione [...] anche la responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto e dei cessionari per il pagamento dell'importo [...] e dei relativi interessi"*; alla luce di tale disposizione, pertanto, il concorso, secondo la circolare n. 33/E del 6 ottobre 2020, poteva essere indifferentemente doloso o colposo, ivi comprese le ipotesi di colpa lieve.

Il comma 1-bis.1, invece, ha inserito dopo le parole *"in presenza di concorso nella violazione"* le parole *"con dolo o colpa grave"*; l'effetto è dunque di confinare la responsabilità solidale dei fornitori e dei cessionari del credito ai soli casi di dolo e colpa grave. Ciò tuttavia - prosegue il comma 1-bis.1 - a condizione che si tratti di crediti per i quali sono stati acquisiti, nel rispetto delle previsioni di legge, i visti di conformità, le asseverazioni e le attestazioni di cui all'articolo 119 e di cui all'articolo 121, comma 1-ter, del decreto legge n. 34 del 2020.

In conseguenza, il sesto comma dell'art. 121 del decreto legge n. 34 del 2020 attualmente vigente statuisce che il recupero *"è effettuato nei confronti del soggetto beneficiario [...] 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 [...] e dei relativi interessi".

Per recuperare il beneficio fiscale in verità insussistente l'Agenzia delle Entrate può quindi rivolgersi a tre tipologie di soggetti: l'originario titolare della detrazione (*i.e.* il proprietario dell'immobile che è stato oggetto di lavori) nonché, in aggiunta, il fornitore che ha applicato lo sconto in fattura e il cessionario del credito - a titolo di responsabilità solidale - sempreché sia possibile effettuare nei confronti di quest'ultimi una responsabilità a titolo di dolo o colpa grave.

Quanto alla definizione di "dolo" e "colpa grave" la circolare n. 33/E del 6 ottobre 2022 correttamente rinvia all'art. 5 del decreto legislativo n. 472 del 1997 recante disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie. Qui si precisa che è dolosa la violazione attuata con l'intento di pregiudicare la determinazione dell'imponibile. Calando la nozione nel caso di cui occupa se ne deriva che per configurare il concorso doloso in capo al cessionario è richiesta l'effettiva coscienza e volontà di acquistare un credito fittizio, circostanze tuttavia difficilmente riscontrabili in concreto, ciò in quanto il cessionario del credito acquista - di regola - supponendo la bontà del credito ed in epoca successiva alla naturale formazione del credito di imposta sul cassetto fiscale del beneficiario della detrazione o su quello del fornitore che ha operato lo sconto in fattura. Di maggior rilievo è il concetto di colpa grave, che sussiste quando l'imperizia o la negligenza della condotta è indiscutibile e non è possibile dubitare del significato e della portata della norma tributaria violata. Di tale che, in sostanza, il cessionario non poteva non accorgersi del carattere fittizio del credito.

Ciò posto, la circolare n. 33/E del 6 ottobre 2022 precisa che il grado della colpa - esprimendo un concetto qui coerente con i principi generali - va valutato tenendo conto della specifica natura del cessionario, nel senso che sarà richiesta una diligenza particolarmente qualificata qualora il soggetto acquirente del credito sia un istituto tenuto al rispetto di normative e regolamenti e sia soggetto alle indicazioni delle autorità di vigilanza preposte.

Pertanto, secondo l'Agenzia delle Entrate, oltre all'ipotesi di acquisto in assenza della documentazione richiesta a supporto del credito o in presenza di documentazione contraddittoria, sussiste colpa grave anche in caso di acquisto, da parte dei soggetti "qualificati" elencati all'art. 3 del decreto legislativo n. 231 del 2007, nonostante la sussistenza di quelle condizioni al cui verificarsi scatta - ai sensi della normativa anti riciclaggio - l'obbligo di segnalare l'operazione o di astenersi dal compierla ex articoli 35 e 42 del decreto legislativo n. 231 del 2007. Pertanto, il (solo) cessionario "qualificato" che

acquisti il credito risponderà a titolo di concorso nella violazione in caso di inosservanza di suddette disposizioni, oltre che – come qualsiasi altro cessionario – in caso di assenza o contraddittorietà intrinseca della documentazione a supporto del credito, ipotesi quest'ultima per così dire “generale” di colpa grave per il cessionario del credito. Documentazione che, tuttavia, nessuna norma positiva vigente *ratione temporis*, ovvero all'atto dell'acquisto del credito, prevedeva; ciò fino alle modifiche legislative di novembre 2022, sotto commentate.

Si nutrono dunque seri dubbi sulla tenuta della tesi erariale, nel caso di contestazione al cessionario di indebito utilizzo in compensazione del credito di imposta per supposto concorso nella violazione del beneficiario. Non solo perché assente in radice una norma che disponeva a chiare lettere un obbligo di controllo e di verifica della documentazione in sede di acquisto del credito, ma anche perché l'acquisto è temporalmente successivo alla formazione del credito stesso e quindi, in ogni caso inapplicabile risulterebbe la nozione di “concorso” nella violazione che presuppone logicamente una coincidenza temporale delle azioni di almeno due diverse parti.

Ciò precisato sul piano sostanziale, in merito ai profili di successione delle leggi nel tempo la circolare n. 33/E del 6 ottobre 2022 sostiene infine che la limitazione della responsabilità solidale al cessionario ai soli casi di colpa grave opera *ab origine* per i crediti d'imposta sorti ai sensi dell'articolo 119 del decreto legge n. 34 del 2020. Ciò in quanto, per essi, è sempre stata obbligatoria l'acquisizione della documentazione di supporto per l'esercizio delle opzioni dello sconto in fattura e della cessione del credito, di tale che l'acquisto effettuato in sua assenza integra fin dall'origine concorso punibile nella violazione; discorso diverso vale invece per i crediti d'imposta relativi agli altri *bonus* edilizi. In tal caso la limitazione della responsabilità solidale al cessionario ai soli casi di colpa grave opera dall'introduzione dell'obbligo di acquisizione del visto di conformità, attestazioni e asseverazioni previsto dal comma 1-ter dell'articolo 121 del decreto legge n. 34 del 2020 (in vigore dal 12 novembre 2021). Con riferimento, infine, ai crediti oggetto di cessione per i bonus edilizi diversi dal Superbonus, sorti antecedentemente alla previsione dei citati obblighi documentali, l'acquisizione, ora per allora, da parte del fornitore che cede il credito, della documentazione di supporto prevista dal comma 1-ter dell'articolo 121 (*i.e.* visto di conformità, asseverazioni e attestazioni) limita la responsabilità solidale in capo al cessionario del medesimo fornitore – nonché dei successivi cessionari in possesso della medesima documentazione richiesta dalla norma in questione – solo in caso di dolo o colpa grave.

