

AGEVOLAZIONI

Se i lavori sono reali, il credito non può dirsi inesistente

di Silvio Rivetti



Non può dirsi “inesistente” un credito d’imposta scaturente da un’opzione di sconto in fattura pur viziata da **errori sostanziali**, laddove tale credito faccia riferimento a **interventi edilizi effettivamente eseguiti**; e laddove detto **errore** emerga a seguito di controlli preventivi effettuati sulla **comunicazione di opzione**.

Il contribuente, pertanto, nel **riversare il credito d’imposta** indebitamente compensato, ai fini del **ravvedimento operoso** dovrà prendere in considerazione le minori sanzioni previste per il **credito “non spettante”, pari al 30%** dell’importo del credito non correttamente utilizzato; e non quelle aggravate per il credito “inesistente”.

A tali conclusioni si perviene in forza della [risposta all’interpello n. 348 del 14 giugno 2023](#) dell’Agenzia delle Entrate, la quale propone l’utilissima esegesi dei delicati concetti di crediti d’imposta “non spettanti” ovvero “inesistenti” nell’ambito del tumultuoso mondo dei crediti fiscali nell’edilizia.

Il caso attiene a interventi agevolabili mediante **superbonus**, posti in essere a favore di un condominio negli anni d’imposta 2021 e 2022, fatturati in relazione a **due SAL emessi rispettivamente al termine di ciascuno dei due anni citati**.

Le fatture emesse dall’impresa fornitrice, corredate dalla concessione dello sconto in fattura, recavano tuttavia **l’erronea indicazione del codice fiscale del condominio**: un errore da dirsi **sostanziale** in relazione alla successiva operazione di comunicazione alle Entrate dell’opzione dello sconto, in quanto **incidente su elementi essenziali della detrazione spettante e del credito ceduto** (come da precise indicazioni della [circolare 33/E/2022](#), paragrafo 5, che non a caso qualifica la scorretta indicazione del codice fiscale del cedente come errore sostanziale).

Tale sbaglio, in particolare, veniva rilevato da parte dell’Agenzia delle Entrate nell’ambito dei **controlli preventivi** esperiti, ai sensi dell’[articolo 122-bis D.L. 34/2020](#), sulla comunicazione

di opzione derivante dal secondo SAL relativo all'anno 2022, la quale veniva **annullata**.

L'impresa s'interrogava quindi sulle corrette modalità con cui **riversare all'Erario il credito fruito in compensazione all'inizio dell'anno 2022**, incamerato giusta la fatturazione del primo SAL riguardante l'anno 2021.

Il dubbio della società fornitrice, in particolare, si appunta sulla corretta qualificabilità del credito in parola come "**non spettante**" (cioè compensato in misura eccedente a quella effettivamente spettante, o in violazione delle modalità di legge per il suo utilizzo), con conseguente **ravvedibilità** ex [articolo 13 D.Lgs. 472/1997](#) delle **sanzioni** nella misura del 30%, come disposto dall'[articolo 13, comma 4, D.Lgs. 471/1997](#); ovvero come credito "**inesistente**", l'assenza dei cui presupposti costitutivi, ai sensi del comma 5 del citato articolo 13, è individuabile solo mediante controlli sostanziali ed è sanzionabile in termini aggravati, dal 100 al 200% della misura dei crediti stessi.

Sul tema l'Agenzia delle Entrate, riscontrata la correzione dell'errore da parte dell'impresa fornitrice - con **annullamento dell'opzione ai sensi della circolare 33/E/2022; annullamento delle fatture** non correttamente emesse mediante note di credito ex [articolo 26 D.P.R. 633/1972](#); **riemissione delle fatture** con il corretto codice fiscale del condominio beneficiario a fine 2022; e **ripresentazione di un'unica comunicazione di opzione a fine 2022**, senza più ripartizione in SAL a fronte dell'intervenuto completamento dei lavori – prende posizione elaborando ragionamenti di estremo interesse, meritevole di approfondimento.

Premesso che, in questa fattispecie, è stata riconosciuta **l'annullabilità con nota di credito di fatture recanti lo sconto** (differentemente dal caso della [risposta all'interpello 581/2022](#), dove la si impediva per carenza dei presupposti per l'esercizio dell'opzione), l'Amministrazione fiscale, richiamando l'elaborazione del concetto di **credito "inesistente"** come svolta dalla prassi ([risoluzione 36/E/2018](#)) e dalla giurisprudenza (Corte di Cassazione, n. 34444 e 34445/2021), nella sua risposta rileva che **l'inesistenza del credito si configura esclusivamente a fronte situazioni non reali**, ossia quando mancano "*elementi giustificativi fenomenicamente apprezzabili*" alla base della nascita del credito stesso; e quindi riscontrabili non per mezzo dei controlli di tipo automatizzato e formale sui dati comunicati dal contribuente, ma solo grazie ad **approfondimenti d'indagine di tipo sostanziale** (funzionali anche ad intercettare meccanismi di frode).

Di qui, la duplice conclusione generale per cui:

1. la natura viziata del credito compensato, ogni volta che i lavori sottostanti sono stati effettivamente eseguiti, può assumersi al più in termini di **non spettanza**, e non certo di inesistenza (esattamente come nel caso di specie);
2. qualunque **errore, anche sostanziale**, in sé richiedente l'annullamento dell'opzione, se individuato dai controlli preventivi – che altro non sono che la combinazione, in tempi ristretti, di controlli di tipo automatizzato e formale sulla documentazione esibita – alimenterà al più la **recuperabilità e la sanzionabilità di crediti "non spettanti", e mai**

“inesistenti” (perché irrintracciabili con i controlli di cui sopra).

Il Fisco conclude così che le sanzioni per il credito “non spettante”, al 30% come detto sopra, sono sia **ravvedibili** ex [articolo 13 D.Lgs. 472/1997](#), ma anche **sanabili** via ravvedimento speciale ex articolo 1, [commi da 174 a 178](#), L. 197/2022, Legge di bilancio per l’anno 2023, fino al **30 settembre 2023**.

Un’ultima nota merita, infine, attenzione.

Nel suo ragionamento astratto, il Fisco rimarca come la natura reale e non fittizia dell’operazione edile sottostante consenta di **riconoscere i presupposti costitutivi del credito già nell’anno 2021**.

Nondimeno la risposta manca di precisare come, per effetto della rifatturazione complessiva dell’intervento a fine 2022, in sostituzione di tutte le fatture precedentemente emesse anche nell’anno 2021, il credito oggetto della comunicazione unica e “sostitutiva” di quelle precedenti e cancellate, debba dirsi **attinente al solo anno 2022**, e non più all’anno 2021, per quanto a tale anno faccia riferimento una parte dei lavori.