

AGEVOLAZIONI

Dolo o colpa grave: questo è il dilemma

di Silvio Rivetti

Seminario di specializzazione

Controlli fiscali in tema di Superbonus, detrazioni nell'edilizia e crediti d'imposta

Scopri di più

Per quanto limitato nel corso del tempo ai soli **casi di dolo o colpa grave**, il **meccanismo di cautela** predisposto dall'[articolo 121, comma 6, D.L. 34/2020](#), implicante la responsabilità dei **cessionari dei crediti** e dei **fornitori concedenti lo sconto**, se concorrenti nella violazione, in solido con i contribuenti che hanno sostenuto **spese edilizie agevolabili** e quanto al **debito d'imposta di questi ultimi**, laddove **assenti i presupposti di spettanza** delle agevolazioni, resta d'importanza centrale ai fini dell'espletamento dei **controlli fiscali** e, in definitiva, del buon esito degli stessi. Invero, la possibilità di coinvolgere nelle maglie dei **controlli fiscali** soggetti come, per esempio, banche e imprese facenti parte della catena delle cessioni, **potenzialmente più solvibili rispetto a tanti contribuenti** cedenti i crediti (i quali risponderanno pur sempre del recupero delle detrazioni non spettanti, ai sensi dell'[articolo 121, comma 5, D.L. 34/2020](#)), nonché più agevolmente controllabili "unitariamente" in relazione a una pluralità di posizioni, costituisce **un'opzione di fondamentale importanza per il Fisco**, per mettere in **maggiore sicurezza i suoi controlli** e per renderne **meno incerte le sorti**.

Non a caso, anche la più recente **norma in tema superbonus**, di cui all'[articolo 1, comma 1, D.L. 212/2023](#), nonostante l'evidente contenuto **condonale della prescrizione**, per cui il mancato completamento dei lavori edilizi **non comporta il recupero delle detrazioni** di cui all'[articolo 119, D.L. 34/2020](#) (purché siano state esercitate le **opzioni di cessione o sconto**, con riguardo a SAL effettuati fino al 31.12.2023), prevede pur sempre la **piena attivabilità delle responsabilità dei contribuenti**, dei concorrenti nella violazione e dei concorrenti "qualificati" cessionari e fornitori in dolo o colpa grave, ai sensi del citato [articolo 121, commi 4, 5 e 6, D.L. 34/2020](#).

In questo quadro, può essere utile una **riflessione** circa l'elaborazione proposta dall'Amministrazione fiscale sul **profilo del dolo**. Per la [circolare n. 33/E/2022](#), paragrafo 2 (che riprende la più risalente [circolare n. 180/E/1998](#)), nelle violazioni tributarie i contribuenti e i loro concorrenti rispondono, ai sensi dell'[articolo 5, D.Lgs. 472/1997](#), delle **proprie azioni o omissioni** coscienti e volontarie, siano esse **dolose o colpose**; in particolare, dovendosi qualificare come dolosa, ai sensi del comma 4, del predetto [articolo 5, D.Lgs. 472/1997](#), la violazione attuata con l'intento di pregiudicare la **determinazione dell'imponibile** o

dell'imposta, oppure diretta a ostacolare l'attività dell'accertamento. Sul tema, la circolare si premura di precisare che le condotte dolose sono connotate dalla **specificità volontà degli autori della violazione** e dei loro concorrenti: una volontà che dev'essere **mirata e consapevolmente diretta all'evasione**, non potendosi mai considerare dolosi quei comportamenti che, pur offensivi delle norme tributarie, non siano stati attuati con la precisa intenzione di **perseguire l'obiettivo finale dell'evasione fiscale**.

Se questo è, dunque, il contesto normativo ed esegetico di riferimento, si noti che difficilmente può considerarsi allineato l'esempio illustrato dalla stessa [circolare n. 33/E/2022](#), laddove essa qualifica dolosa la **condotta del cessionario** che, pur a fronte della fittizietà di un credito manifestamente evidente, a un primo esame da chiunque condotto, proceda in ogni caso all'acquisizione del credito stesso e al **suo utilizzo in compensazione**.

Una simile condotta, per vero, più che essere riconducibile nell'alveo del dolo, appare più facilmente inquadrabile nel contesto della **colpa grave**: ovvero di quel genere di comportamenti del cessionario connotati da **grossolana imperizia o negligenza**, come specificato dalla stessa circolare. La sussistenza dell'elemento soggettivo della **consapevole volontà del cessionario**, rivolta al fine unico dell'evasione d'imposta, non risiede, infatti, nel dato, in sé obbiettivo, dell'aver conseguito nei fatti un beneficio fiscale indebito, in relazione a un **credito usato in compensazione** per quanto viziato: ma dev'essere **oggetto di una specifica dimostrazione** da parte del Fisco, ai sensi del comma 6-quater, secondo periodo, del citato [articolo 121, D.L. 34/2020](#); una prova da rendersi, per di più, in maniera circostanziata e puntuale, come richiesto dall'[articolo 7, comma 5-bis, D.Lgs. 546/1992](#), disciplinante **l'onere della prova pertoccante al Fisco**.

Al riguardo, è bene ricordare che il **possesso del dossier documentale** completo di cui al comma 6-bis, lettere da a) a i-ter), del citato [articolo 121, D.L. 34/2020](#), esclude la **responsabilità solidale del cessionario** per escludere la colpa grave nel concorso; ma a nulla giova a fronte delle contestazioni erariali facenti leva su **condotte dolose**. Per questo motivo, appare necessario ben manovrare i principi giuridici idonei a smantellare le possibili, improprie connotazioni dolose dell'*agere* dei cessionari, come nell'esempio di cui alla citata circolare, a favore di più **equilibrati profili di colpa anche grave**, ma pur sempre **"scudabile" per mezzo del set documentale** di cui al citato comma 6-bis, dall'[articolo 121, D.L. 34/2020](#).