

ACCERTAMENTO

Nei primi recuperi superbonus, sanzioni ai contribuenti nella misura del 100%

di **Silvio Rivetti**

Seminario di specializzazione

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

Scopri di più

I primi recuperi che l'Agenzia delle Entrate sta effettuando dei crediti fiscali superbonus che sono stati **oggetto di cessione del credito o sconto in fattura**, ai sensi dell'[art. 121, D.L. n. 34/2020](#), e di cui gli uffici finanziari sostengono l'**inesistenza a causa di presunte irregolarità contenute nelle asseverazioni tecniche**, o di **vizi dell'operato delle imprese fornitrici**, si caratterizzano per vedere irrogati, ai malcapitati contribuenti, **carichi sanzionatori di specifica rilevanza**, sulla cui legittimità e correttezza **appare opportuno interrogarsi**.

In tema, è bene ricordare che, per effetto del combinato disposto dell'[art. 1, commi da 31 a 36, Legge n. 234/2021](#) (Legge di bilancio 2022), e dell'[art. 121, commi 5 e 6, D.L. n. 34/2020](#), qualora l'Agenzia delle Entrate accerti la mancata sussistenza, anche parziale, dei requisiti che danno diritto alle detrazioni d'imposta di cui all'[art. 121, D.L. n. 34/2020](#), quest'ultima procede a recuperare **l'importo corrispondente alla detrazione non spettante** nei confronti dei **contribuenti** che, ai sensi del [comma 1 dell'art. 121](#) stesso, hanno **sostenuto le spese agevolabili** e hanno fruito dei **vantaggi fiscali** loro spettanti **per mezzo delle opzioni alternative** di cessione del credito o di sconto in fattura.

Ferma l'utilizzabilità, da parte degli uffici, ai fini dei predetti recuperi, dell'atto di recupero crediti, di cui all'[art. 38-bis, D.P.R. n. 600/1973](#), come previsto sia dall'[art. 1, comma 32, Legge di bilancio 2022](#), sia dallo stesso [art. 38-bis, comma 1, lett. g\)](#) – ove si prevede espressamente che **gli atti di recupero crediti si applicano anche per il recupero di tasse**, imposte e importi non versati relativamente alle agevolazioni fiscali indebitamente fruiti, nonché alle **cessioni di crediti di imposta effettuate in mancanza dei requisiti** – è da dire, venendo al tema di sanzione, che il già citato [comma 5 dell'art. 121, D.L. n. 34/2020](#), dispone come il contenuto delle contestazioni a **carico dei contribuenti sia costituito non solo dalla ripresa dagli importi corrispondenti alle detrazioni non spettanti**, come detto sopra, ma anche **dall'irrogazione delle sanzioni** di cui, genericamente, all'[art. 13, D.Lgs. n. 471/1997](#) (oltre agli interessi ex [art. 20, D.P.R. n. 602/1973](#)).

Ora, tenendo fermo tale genericissimo richiamo normativo all'[art. 13, D.Lgs. n. 471/1997](#) – la

cui versione applicabile alle violazioni compiute ante 1° settembre 2024 **spazia dalla sanzione minima del 30% per l'omesso versamento**, di cui al suo [comma 1](#), alla **sanzione massima dal 100 al 200% della misura dei crediti indebitamente spesi in compensazione** laddove inesistenti, di cui al suo **comma 5** – è da chiedersi se sia giustificata la linea interpretativa degli uffici, come si riscontra nei primi schemi d'atto comunicati, dell'irrogazione ai contribuenti delle sanzioni più severe del [comma 5 dell'art. 13](#), nella misura dal 100 al 200% degli importi di cui si contesta **l'omissione del versamento**, a seguito della compensazione con **crediti d'imposta assunti essere inesistenti**.

Il dubbio nasce dal fatto che, stando ai superiori principi cardine a cui ogni sistema giuridico sanzionatorio nazionale fa riferimento (tributario e non solo: si pensi alle sanzioni penali), di **legalità e tassatività dell'illecito e della conseguente risposta sanzionatoria** – ex [art. 25, comma 2, Costituzione](#), [art. 7, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997](#), e [art. 1, c.p.](#) – la **sanzione deve attenere strettamente a un fatto illecito tipico e tipicizzato**, nonché colpire strettamente l'autore dello stesso; rilevando, se la sanzione è compresa tra un **minimo e un massimo e ai fini della determinazione della stessa**, l'elemento soggettivo del dolo o della colpa dell'agente, la sua condotta, la sua personalità, le **cause di non punibilità applicabili**. La sanzione tributaria si allinea integralmente a quanto sopra, **essendone scopo la persecuzione dell'autore della violazione puntuale**, con **intento afflittivo e dissuasivo**.

Ora, se la sanzione ex [art. 13, comma 5](#), colpisce il **fatto tipico dell'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti**, tale condotta non pare appartenere al contribuente che opta per la **cessione del credito o per lo sconto in fattura**, ma da un altro soggetto: segnatamente al cessionario, o al fornitore che ha concesso il contributo sotto forma di sconto, che **procede alla compensazione** ex [art. 17, D.Lgs. n. 241/1997](#).

Poiché non è il tipo di atto impositivo a trascinare con sé e determinare la misura della sanzione applicabile al contribuente, ma è semmai l'elemento oggettivo, ossia **l'effettiva condotta del soggetto agente**, a giustificare la punizione in concreto di quest'ultimo, può essere allora **utile richiamare quanto stabilito**, nella materia in analisi, dalla **Legge di bilancio 2022**, il cui [comma 32](#) prescrive, in relazione alle attività di controllo erariale avente a oggetto le agevolazioni ex [art. 121, D.L. n. 34/2020](#), che l'Agenzia delle Entrate procede con l'atto di recupero per il richiamo a tassazione di importi dovuti **e non versati**, compresi quelli relativi alle **cessioni di crediti d'imposta in mancanza dei requisiti**; e il cui [comma 34](#) dispone che, sempre col medesimo atto di recupero, sono irrogate ai contribuenti le sanzioni previste dalle singole norme vigenti **per le violazioni commesse**.

Allora, se l'oggetto del recupero a tassazione di cui si discute è **un importo economico che doveva dirsi dovuto all'Erario da parte del singolo contribuente che ha sostenuto le spese agevolabili**, e non è stato versato, allora sembra doversi necessariamente ricadere, nella prospettiva sanzionatoria a carico di quest'ultimo, **nell'ambito di operatività dell'art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997**, che punisce la violazione dell'unico obbligo gravante sul contribuente medesimo, **quello del versamento del quantum**, risultato scorrettamente eliso per via della **cessione del corrispondente credito**, anche per mezzo dello sconto: con la

conseguente **applicabilità della sanzione del 30% del relativo importo** (per le violazioni commesse ante 1° settembre 2024).