

CM 33/E/2022 I principi in sintesi

7 ottobre 2022

Sommario

LA RESPONSABILITÀ SOLIDALE	3
CORREZIONE DEGLI ERRORI NELLA COMUNICAZIONE TRASMESSA ALL'AGENZIA.....	4
INVIO TARDIVO DELLE COMUNICAZIONI- "REMISSIONE IN BONIS"	7
SCADENZA DEL SUPERBONUS PER LE UNIFAMILIARI	7



Di seguito una sintesi dei principali ambiti d'intervento della CM n.33/E del 6 ottobre 2022, con la quale l'Agenzia delle Entrate ha fornito gli attesi chiarimenti sulle questioni che, più di recente, hanno catalizzato l'attenzione dei soggetti coinvolti nell'operatività del Superbonus e degli altri bonus fiscali in edilizia.

LA RESPONSABILITÀ SOLIDALE

La CM 33/E/22 è intervenuta a chiarire il concetto di responsabilità solidale nei casi di dolo o colpa grave e a specificare la portata degli indici individuati nella CM 23/E/2022 per "valutare" la diligenza del cessionario nell'acquisto dei crediti di imposta.

In particolare è stato chiarito che:

- la **responsabilità solidale vige in presenza di dolo o colpa grave**, mentre **non rileva la colpa lieve**.

La violazione dolosa è intesa come *"la violazione attuata con l'intento di pregiudicare la determinazione dell'imponibile o dell'imposta ovvero diretta ad ostacolare l'attività amministrativa di accertamento"*¹. Ad esempio, il dolo ricorre quando il cessionario è consapevole dell'inesistenza del credito, oppure quando il carattere fittizio del credito sia manifestamente evidente ad un primo esame, da chiunque condotto, e nonostante ciò il cessionario proceda comunque alla compensazione dello stesso.

La colpa grave, invece, tenendo conto anche dell'attività professionale o d'impresa esercitata dal soggetto che acquista il credito, sussiste quando *"l'imperizia o la negligenza del comportamento sono indiscutibili e non è possibile dubitare ragionevolmente del significato e della portata della norma violata e, di conseguenza, risulta evidente la macroscopica inosservanza di elementari obblighi tributari"*². Si manifesta la colpa grave, ad esempio, quando l'acquisto dei crediti sia stato eseguito in assenza di documentazione richiesta a supporto degli stessi, o in presenza di una palese contraddittorietà della documentazione prodotta dal cedente (ad esempio, nel caso in cui l'asseverazione si riferisca a un immobile diverso da quello oggetto degli interventi agevolati);

- in linea generale, l'**acquisizione** delle asseverazioni e del visto di conformità **limita** sempre la **responsabilità solidale del fornitore e del cessionario ai soli casi di dolo o colpa grave**.

Per i crediti da "bonus minori" (quindi diversi dal *Superbonus al 110%*), per i quali l'obbligo di asseverazione della congruità dei costi e visto di conformità sono stati introdotti dal 12 novembre 2021, **la limitazione opera solo se tale documentazione viene acquisita "ora per allora"**.

¹ Art.5, co.4, D.Lgs. 472/1997.

² Art.5, co.3, D.Lgs. 472/1997.

Ciò vale anche per i **“lavori in edilizia libera”** o di importo inferiore a 10.000 euro anche se, in tali casi, la norma non prevede l’obbligo di acquisizione della citata documentazione;

- **gli indici specificati nella CM 23/E/2022 (par. 5.3), in via generale, costituiscono solo “segnali d’allarme” utilizzati in sede di controllo tributario e non sono riferiti alla diligenza che deve osservare l’acquirente del credito** (fornitore o cessionario, comprese banche e correntisti). Viceversa, il cessionario deve verificare l’effettiva esecuzione dei lavori e la presenza di tutta la documentazione che dimostra l’esecuzione degli stessi (fatture, bonifici). In ogni caso l’Agenzia precisa che, anche in sede di controllo per il pregresso, si utilizzerà il criterio della presenza di **“dolo o colpa grave”** in capo al fornitore o al cessionario.

Vengono, poi, forniti specifici **chiarimenti in merito a quegli indicatori che hanno suscitato maggiori perplessità e sui quali anche l’ANCE ne aveva evidenziato il contrasto con l’impianto normativo degli stessi bonus.**

In particolare, viene precisato che *“l’incoerenza reddituale e patrimoniale tra il valore dei lavori e il profilo dei committenti”*, nonché quella tra *“valore del credito ceduto e profilo finanziario e patrimoniale del soggetto cedente il credito”* rilevano, sempre in sede di eventuale controllo fiscale, esclusivamente se c’è una sproporzione tra l’importo dei lavori non coperto dall’agevolazione (che rimane a carico del committente) e la capacità finanziaria di tali soggetti. In ogni caso, la responsabilità non opera se il cessionario verifica pagamenti ed esecuzione dei lavori (acquisendo copia di bonifici e delle fatture).

Allo stesso modo, anche l’indice relativo alla *“sproporzione tra ammontare del credito ceduto e valore dell’unità immobiliare”* è superato dalla verifica dell’effettiva esecuzione dei lavori e dall’esibizione della suddetta documentazione;

- **il correntista che acquista il credito dalla banca non è tenuto ad effettuare nuovi controlli sull’esistenza del credito, a condizione che la Banca gli fornisca tutta la documentazione relativa all’intervento.**

In merito alla possibilità, per le Banche, di cedere in qualsiasi momento il credito a i propri correntisti dotati di Partita IVA, la Circolare specifica, poi, che la stessa è ammessa anche in caso di cessione o di sconto in fattura comunicate prima del 1° maggio 2022³.

CORREZIONE DEGLI ERRORI NELLA COMUNICAZIONE TRASMESSA ALL’AGENZIA

La Circolare 33/E/2022 fornisce anche gli attesi chiarimenti in merito alle procedure da seguire per correggere gli errori contenuti nella Comunicazioni di opzione per la cessione

³ A seguito di quanto previsto dall’art.14, co.1-bis dell’art.14 del DL 50/2022 – legge 91/2022 e dell’intervento dell’art.40-quater, co.1, del DL 73/2022-legge 122/2022.

del credito o per lo sconto in fattura, trasmesse all’Agenzia delle Entrate entro i termini previsti dalla norma⁴.

In merito, viene innanzitutto specificato che tutte le segnalazioni e le istanze indicate nella Circolare stessa devono essere inviate all’indirizzo PEC annullamentoaccettazionecrediti@pec.agenziaentrate.it e che eventuali segnalazioni già trasmesse all’Agenzia con differenti modalità dovranno essere nuovamente inviate secondo le indicazioni ora fornite nella CM 33/E/2022.

Ciò premesso, in linea generale, è **sempre possibile correggere gli errori contenuti nella Comunicazione trasmessa all’Agenzia delle Entrate, trasmettendo una successiva Comunicazione interamente sostitutiva della precedente, entro il quinto giorno del mese successivo a quello di invio.**

A seguito di questa operazione, nella Piattaforma, sono visibili solo gli importi correttamente indicati con l’ultima Comunicazione inviata.

Qualora sia decorso tale termine, sono evidenziate **2 distinte procedure**, a seconda se il cessionario abbia, o meno, accettato il credito, sempre tramite la Piattaforma gestita dall’Agenzia delle Entrate:

1. **se il cessionario o il fornitore che ha praticato lo sconto in fattura non ha ancora accettato il credito**, può rifiutarlo tramite l’apposita funzionalità della Piattaforma. Il rifiuto del credito rimuove, di fatto, gli effetti della Comunicazione errata;
2. **se il cessionario ha già accettato il credito**, viene precisata ora la procedura di sanatoria delle comunicazioni, **distinguendola in funzione della tipologia di errori** (formali o sostanziali) commessi.

In particolare, in caso di

- **errori formali**, ossia di errori o omissioni che non incidono su elementi essenziali della detrazione spettante (es. quelli riguardanti il codice identificativo delle asseverazioni, il numero dei SAL, i dati catastali, etc.), **l’opzione è considerata valida** e il relativo credito può essere ulteriormente ceduto o utilizzato in compensazione. **Tuttavia**, ai fini dei successivi controlli, il cedente, l’amministratore di condominio (o il condòmino incaricato, in caso di assenza di amministratore), o l’intermediario che ha inviato la Comunicazione, deve **segnalare all’Agenzia delle entrate l’errore commesso e indicare i dati corretti, con nota da trasmettere all’indirizzo PEC prima specificato.**

Sempre nell’ambito degli errori formali, l’Agenzia precisa ulteriormente che, in caso di SAL e, in particolare, nell’ipotesi di **mancata indicazione del valore “1” nella Comunicazione del primo SAL**, che impedisce di inviare le

⁴ In generale, entro il 16 marzo dell’anno successivo a quello di sostenimento delle spese, prorogato, per le sole spese 2021, al 29 aprile 2022 e, esclusivamente per i soggetti IRES e i titolari di Partita IVA al 15 ottobre 2022.

Comunicazioni dei SAL successivi, il cedente può trasmettere le Comunicazioni relative ai SAL successivi al primo, omettendo di indicare il numero di SAL a cui si riferiscono e il protocollo telematico di invio della prima Comunicazione e segnalando l'errore all'indirizzo PEC sopra evidenziato.

Invece, nel caso specifico di **indicazione dell'ammontare del credito ceduto inferiore a quello spettante**, il beneficiario può inviare, entro lo stesso termine di invio della Comunicazione originaria, un'altra Comunicazione con le consuete modalità, indicando gli stessi dati, ma un ammontare del credito ceduto pari alla differenza tra l'importo corretto e quello indicato nella precedente Comunicazione.

Allo stesso modo, anche nell'ipotesi di **indicazione della spesa inferiore a quella effettivamente sostenuta** (e conseguentemente un ammontare del credito ceduto inferiore alla detrazione spettante), si può presentare un'altra Comunicazione nella quale riportare il solo importo residuo della spesa e del corrispondente credito ceduto;

- **errori sostanziali**, ossia errori o omissioni che incidono su elementi essenziali della detrazione spettante e quindi del credito ceduto (es. l'errata indicazione del codice dell'intervento da cui dipende la percentuale di detrazione spettante e/o il limite di spesa, oppure del codice fiscale del cedente), è ora consentito l'annullamento dell'accettazione di crediti derivanti dalle Comunicazioni di prime cessioni o sconti in fattura contenenti l'errore medesimo. Con l'annullamento dell'accettazione del credito il *plafond* del credito compensabile in capo al cessionario viene contestualmente ridotto del relativo importo. A tal fine, deve essere utilizzato l'apposito Modello fornito, insieme alle relative istruzioni, in allegato alla stessa CM 33/E/2022, da trasmettere all'indirizzo PEC sopra riportato. Una volta eseguita l'operazione tecnica di annullamento dell'accettazione, ne sarà data informazione agli interessati, che potranno comunque consultare lo stato aggiornato della cessione sulla Piattaforma stessa.

Il beneficiario della detrazione può inviare comunque una nuova Comunicazione con le consuete modalità, purché non sia scaduto il termine annuale previsto per l'invio della stessa (in caso contrario, è possibile inviare la Comunicazione dopo la scadenza, avvalendosi della "*remissione in bonis*", come di seguito evidenziato).

INVIO TARDIVO DELLE COMUNICAZIONI- “REMISSIONE IN BONIS”

La CM consente di sanare anche il mancato invio della Comunicazione di opzione per la cessione o sconto entro i termini di scadenza ordinari⁵, avvalendosi della cd “*remissione in bonis*”⁶, alle seguenti condizioni:

- sussistano tutti i requisiti sostanziali per fruire della detrazione;
- i contribuenti abbiano tenuto un comportamento coerente con l’esercizio dell’opzione, in particolare, nelle ipotesi in cui tale esercizio risulti da un accordo o da una fattura precedenti al termine di scadenza della comunicazione;
- non siano iniziate attività di controllo sulla spettanza del beneficio fiscale che si intende cedere o acquisire sotto forma di sconto;
- sia versata la misura minima della sanzione prevista, pari a 250 euro⁷, tramite F24, senza possibilità di effettuare la compensazione con crediti eventualmente disponibili⁸. Con successiva Risoluzione, l’Agenzia fornirà le istruzioni per il versamento.

Con il **pagamento di tale sanzione**, sarà **possibile inviare la Comunicazione entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile successiva all’ordinario termine annuale di trasmissione dell’opzione**, che, per le spese sostenute nel 2021 e per le rate residue delle spese sostenute nel 2020, è il 30 novembre 2022.

Per i soggetti passivi dell’imposta sul reddito delle società e i titolari di partita IVA, che sono tenuti a presentare la dichiarazione dei redditi entro il 30 novembre 2022, e per i quali è stata prevista la possibilità di trasmettere la Comunicazione entro il 15 ottobre 2022, la sanzione è dovuta solo nei casi in cui la trasmissione avvenga tra il 16 ottobre e il 30 novembre 2022.

SCADENZA DEL SUPERBONUS PER LE UNIFAMILIARI

In merito alla scadenza del *Superbonus* per gli interventi riguardanti gli edifici unifamiliari, o le unità indipendenti poste all’interno di edifici plurifamiliari, la CM precisa che si può **fruire della detrazione potenziata sino al 31 dicembre 2022, anche se i lavori sono iniziati dal 1° luglio 2022 (o il titolo abilitativo sia stato presentato dopo tale data)**, sempre a condizione che, al 30 settembre scorso, siano stati effettuati lavori per almeno il 30% dell’intervento complessivo.

⁵ 16 marzo dell’anno successivo a quello di sostenimento delle spese, prorogato, per le sole spese 2021, al 29 aprile 2022 e, esclusivamente per i soggetti IRES e i titolari di P.IVA al 15 ottobre 2022.

⁶ Art.2, co. 1, DL 16/2012 - legge 44/2012.

⁷ Art.11, co.1, D.lgs. 471/1997.

⁸ Non è inoltre possibile fruire del ravvedimento operoso (ai sensi dell’articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997), per cui il mancato pagamento della sanzione entro i termini previsti per sanare l’errore non consente di accedere alla “*remissione in bonis*”.

Su quest'ultimo punto, inoltre, viene precisato che, per il raggiungimento della percentuale del 30%, non è sufficiente il pagamento delle spese corrispondente al 30% dei lavori (tra l'altro non indispensabile), se lo stesso non corrisponde allo stato effettivo degli interventi.

Infatti, in base al tenore letterale della norma, che fa riferimento all'effettuazione dei lavori⁹, è necessaria, entro la predetta data del 30 settembre 2022, la realizzazione concreta di almeno il 30% dell'intervento complessivo¹⁰.

I contribuenti interessati, inoltre, possono scegliere se calcolare la predetta percentuale del 30% considerando solo gli interventi ammessi al *Superbonus*, oppure includere anche altri lavori non ammessi a tale agevolazione (trattandosi di una facoltà e non di un obbligo).

⁹ Cfr. Art.119, co.8-bis, del DL 34/2020 – legge 77/2020.

¹⁰ Cfr. anche Risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-08270 del 21 giugno 2022.