



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di FIRENZE Sezione 1, riunita in udienza il 13/02/2025 alle ore 09:00 con la seguente composizione collegiale:

**FANUCCI MASSIMO GINO**, Presidente

**BRACONI GIOVANNI**, Relatore

**MODENA MARCO**, Giudice

in data 13/02/2025 ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n. 431/2024 depositato il 28/03/2024

**proposto da**

Ricorrente\_1 - CF\_Ricorrente\_1

**Difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

**ed elettivamente domiciliato presso** Email\_1

Ricorrente\_2 - CF\_Ricorrente\_2

**Difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

**ed elettivamente domiciliato presso** Email\_1

Ricorrente\_3 - CF\_Ricorrente\_3

**Difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

**ed elettivamente domiciliato presso** Email\_1

Ricorrente\_4 - CF\_Ricorrente\_4

**Difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

**ed elettivamente domiciliato presso** Email\_1

Ricorrente\_5 - CF\_Ricorrente\_5

**Difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

**ed elettivamente domiciliato presso** Email\_1

Ricorrente\_6 - CF\_Ricorrente\_6

**Difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

**ed elettivamente domiciliato presso** Email\_1

Ricorrente\_7 - CF\_Ricorrente\_7

**Difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

**ed elettivamente domiciliato presso** Email\_1

Ricorrente\_8 - CF\_Ricorrente\_8

**Difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

**ed elettivamente domiciliato presso** Email\_1

Ricorrente\_9 - CF\_Ricorrente\_9

**Difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

**ed elettivamente domiciliato presso** Email\_1

Ricorrente\_10 - CF\_Ricorrente\_10

**Difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

**ed elettivamente domiciliato presso** Email\_1

Ricorrente\_11 - CF\_Ricorrente\_11

**Difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

**ed elettivamente domiciliato presso** Email\_1

Ricorrente\_12 - CF\_Ricorrente\_12

**Difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

**ed elettivamente domiciliato presso** Email\_1

Ricorrente\_13 - CF\_Ricorrente\_13

**Difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

**ed elettivamente domiciliato presso** Email\_1

Ricorrente\_14 - CF\_Ricorrente\_14

**Difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

**ed elettivamente domiciliato presso** Email\_1

Ricorrente\_15 - CF\_Ricorrente\_15

**Difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

**ed elettivamente domiciliato presso** Email\_1

Ricorrente\_16 - CF\_Ricorrente\_16

**Difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

**ed elettivamente domiciliato presso** Email\_1

Ricorrente\_17 - CF\_Ricorrente\_17

**Difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

**ed elettivamente domiciliato presso** Email\_1

Ricorrente\_18 - CF\_Ricorrente\_18

**Difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

**ed elettivamente domiciliato presso** Email\_1

Ricorrente\_19 - CF\_Ricorrente\_19

**Difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

**ed elettivamente domiciliato presso** Email\_1

Ricorrente\_20 - CF\_Ricorrente\_20

**Difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

**ed elettivamente domiciliato presso** Email\_1

Ricorrente\_13 - CF\_Ricorrente\_21

**Difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

**ed elettivamente domiciliato presso** Email\_1

Ricorrente\_21 - CF\_Ricorrente\_22

**Difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

**ed elettivamente domiciliato presso** Email\_1

Ricorrente\_22 - CF\_Ricorrente\_23

**Difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

**ed elettivamente domiciliato presso** Email\_1

Ricorrente\_23 - CF\_Ricorrente\_24

**Difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

**ed elettivamente domiciliato presso** Email\_1

Ricorrente\_24 - CF\_Ricorrente\_25

**Difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

**ed elettivamente domiciliato presso** Email\_1

Ricorrente\_25 - P.IVA\_1

**Difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

**Rappresentato da** Rappresentante\_1 - CF\_Rappresentante\_1

**Rappresentante difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

**ed elettivamente domiciliato presso** Email\_1

Ricorrente\_26 Indirizzo\_1 - P.IVA\_2

**Difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

**Rappresentato da** Rappresentante\_2 - CF\_Rappresentante\_2

**Rappresentante difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

**ed elettivamente domiciliato presso** Email\_1

**contro**

Ag. Entrate Direzione Provinciale Firenze - Via Santa Caterina D'Alessandria 50100 Firenze FI

**elettivamente domiciliato presso** Email\_2

**Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- SCARTO n. 23112917411024202 CREDITI

**a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 83/2025 depositato il 13/02/2025**

**Richieste delle parti:**

**Ricorrente/Appellante:** (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

**Resistente/Appellato:** (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1) Presso questa Corte di Giustizia Tributaria è stato depositato il ricorso n. 431/2024 R.G.R., proposto da Ricorrente\_25 e Ricorrente\_26 Indirizzo\_1, Scarperia e San Piero (FI), C.F. P.IVA\_2, rispettivamente, in persona del legale rappresentante e amministratore pro tempore, nonché dai condomini Sigg. Ricorrente\_1, Ricorrente\_3, Ricorrente\_2, Ricorrente\_5, Ricorrente\_4, Ricorrente\_6, Ricorrente\_12, Ricorrente\_9, Ricorrente\_10, Ricorrente\_8, Ricorrente\_7, Ricorrente\_13, Ricorrente\_14, Ricorrente\_11, Ricorrente\_15, Ricorrente\_16sa, Ricorrente\_17, Ricorrente\_18, Ricorrente\_19, Ricorrente\_20, Nominativo\_3, Ricorrente\_21, Ricorrente\_22, Ricorrente\_24 e Ricorrente\_23 avverso il provvedimento prot. n. 23112917411024202 del 29.12.2023, emesso dall'Agenzia delle Entrate-Servizio Telematico Entratel e relativo a disconoscimento degli effetti fiscali della comunicazione di cessione del credito d'imposta effettuata ex art. 119 e 121 D.L. 34/2021 presentata in data 29.11.2023 e concernente il credito d'imposta afferente al primo S.A.L. Sismabonus, ceduto dai condomini del Ricorrente\_26 sito in Scarperia e San Piero (FI), Indirizzo\_1, in favore di Ricorrente\_25. per un importo pari ad €uro 1.375.089,00.

2) I Ricorrenti premettono quanto segue:

Ricorrente\_25. (di seguito, per praticità, anche solo "Società\_1") è una società che si occupa, in qualità di Contraente Unico, della progettazione, costruzione e coordinamento di tutte le fasi realizzative di lavori edili presso singole unità immobiliari e/o presso condomini. A differenza di un mero General Contractor quindi, Società\_1 si occupa in prima persona della realizzazione di alcuni dei lavori oggetto dell'appalto affidatogli e, soltanto per specifiche e limitate attività, affida a terzi lo svolgimento dei lavori. In data 16.11.2022 il Ricorrente\_26 sito in Scarperia e San Piero (FI), Indirizzo\_1, ha conferito incarico alla società Società\_1 al fine di procedere con i lavori Sismabonus volti alla progettazione e all'esecuzione delle opere di ristrutturazione del compendio immobiliare, per addivenire ad una riduzione del relativo rischio sismico. Ai fini del pagamento del corrispettivo pattuito, le parti hanno deciso di optare per la concessione dello sconto in fattura, previa cessione, da parte del Ricorrente\_26, del relativo credito d'imposta. Alla luce dei predetti accordi, in data 23.11.2022 Società\_1 ha avviato i propri cantieri e, ad oggi, la ristrutturazione è terminata. Come accennato nei paragrafi che precedono, i crediti relativi ai lavori svolti sono stati oggetto di comunicazione di avvenuta cessione ex artt. 119 e 121 D.L. 34/2020 effettuata in data 29.11.2023 (doc. 3). In data 30.11.2023 l'Agenzia delle Entrate ha reso noto ai contribuenti di aver sospeso, ai sensi dell'art. 122-bis primo comma D.L. 34/2020, gli effetti della predetta comunicazione (doc. 4). A seguito di una richiesta dell'Ufficio, in data 21.12.2023 i contribuenti, per il tramite dei propri professionisti incaricati, hanno trasmesso all'Ufficio tutti i documenti richiesti, attestanti l'integrale ed effettivo svolgimento dei lavori. Ciononostante, data 29.12.2023, l'Ufficio ha comunicato - senza peraltro fornirne adeguata motivazione - di aver "scartato" la comunicazione presentata, disconoscendone i relativi effetti fiscali (doc. 1).

3) I Ricorrenti contestano il provvedimento impugnato per i seguenti motivi:

a) DIFETTO DI MOTIVAZIONE E VIOLAZIONE DELL'ART. 122-BIS D.L. 34/2020.

Come afferma espressamente la norma e come riconosce lo stesso Ufficio nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 340450/2021 e nella Circolare n. 16/E del 29.11.2021, la comunicazione effettuata dall'Ufficio relativa al disconoscimento degli effetti della cessione deve essere adeguatamente motivata (cfr. pag. 2 Prov. Direttore Agenzia delle Entrate prot. n. 340450/2021) e fondata su profili di rischio tassativamente elencati nella norma in esame. Applicando i predetti principi al caso di specie, quindi, deve innanzitutto rilevarsi che il provvedimento di "scarto" del 29.12.2023 è affetto da un palese vizio di nullità in quanto totalmente privo di adeguate motivazioni.

b) MANCATO SODDISFACIMENTO DELL'ONERE DELLA PROVA DA PARTE DELL'UFFICIO E PROVA CONTRARIA FORNITA DAI CONTRIBUENTI.

Il provvedimento in questione, oltre che essere privo di adeguata motivazione, è altresì illegittimo in quanto inidoneo a soddisfare l'onere della prova, pacificamente a carico dell'Ufficio. A ben vedere, infatti, l'Ufficio altro non fa che richiamare la lettera della norma senza mai addivenire a provare, né i profili di "incongruenza e irregolarità", né l'inesistenza dei lavori da cui deriva il credito d'imposta (in sostanza, il requisito fondamentale affinché si possa fruire del credito). L'onere della prova a carico dell'Ufficio risulta quindi palesemente non soddisfatto. Ad ogni modo, per scrupolo difensivo e senza voler invertire l'onere della prova, gli odierni ricorrenti sottolineano che risulta provato per tabulas che i lavori edili a seguito dei quali è avvenuta la cessione del credito d'imposta sono stati, tutti, effettivamente ed integralmente svolti. A tal fine, si allega documentazione (all.ti 5-11), già in possesso dell'Ufficio (ad eccezione della relazione dell'Ingegnere Nominativo\_6 in quanto redatta successivamente rispetto all'interlocuzione stragiudiziale avvenuta con controparte).

c) IRRILEVANZA DELLA VERIFICA FISCALE ATTUALMENTE IN CORSO NEI CONFRONTI DI ALPHA E ILLEGITTIMO COMPORTAMENTO DELL'UFFICIO.

Per trasparenza, i ricorrenti riconoscono che, a far data dal 26.09.2023, è in corso, nei confronti della società cessionaria del credito (Società\_1), una verifica fiscale relativa agli anni d'imposta 2020 e 2021. Preme tuttavia sottolineare che la predetta verifica fiscale ha oggetto e presupposti diversi dai crediti d'imposta di cui si discute in questa sede e sarebbe, pertanto, assolutamente errato ed illegittimo far dipendere da quest'ultima l'eventuale "scarto" trasmesso dall'Ufficio. Non si può, infatti, prescindere dalle seguenti considerazioni. I "profili di rischio" sulla base dei quali l'Ufficio può operare lo "scarto" della comunicazione di cessione del credito sono tassativamente elencati al sopracitato art. 122-bis; tra questi non è ricompresa l'eventuale pendenza di una verifica fiscale nei confronti del cessionario. Il profilo di rischio assertivamente richiamato dall'Ufficio nel provvedimento di "scarto" oggetto della presente istanza riguarda l'asserita presenza di "un'incoerenza o irregolarità dei dati indicati nelle comunicazioni con quelli presenti in Anagrafe tributaria" [punto a) dell'art. 122-bis]: ebbene, anche qualora si ipotizzasse un'interpretazione estensiva della norma in esame [e non è possibile farlo], sarebbe illegittimo ricomprendere nella predetta definizione l'ipotesi in cui vi sia una verifica fiscale in corso. La verifica fiscale riguarda periodi d'imposta (anni 2020 e 2021) differenti rispetto a quello a cui si riferiscono le spese e a quello in cui è stata effettuata la cessione (anno 2023).

4) I Ricorrenti concludono chiedendo che questa Corte di Giustizia Tributaria voglia annullare l'atto impugnato e, per l'effetto, avviare il procedimento volto alla validazione dello sconto in fattura, riconoscendo la spettanza del credito d'imposta ed il diritto di Ricorrente\_25. di fruire del medesimo, con vittoria delle spese di lite.

5) L'Agenzia delle Entrate – Dir. Prov. Firenze con controdeduzioni si è costituita nel presente giudizio.

6) Parte resistente contesta il ricorso con le seguenti argomentazioni:

a) Si eccepisce, anzitutto, che il ricorso di controparte avverso lo scarto della comunicazione di opzione per il cosiddetto "sconto in fattura" per interventi di recupero del patrimonio edilizio è inammissibile perché l'atto impugnato non rientra fra gli atti impugnabili di cui all'art. 19 D.Lgs. n. 546/92.

b) Sempre in via preliminare, si eccepisce la carenza di legittimazione attiva della società Ricorrente\_25, in quanto il provvedimento di scarto della comunicazione dell'opzione per lo sconto in fattura è un atto esclusivamente indirizzato al beneficiario della detrazione per interventi edilizi di cui agli artt. 119 e 121 D.L. 34/2020 che ha esercitato l'opzione (nel nostro caso il Condominio Indirizzo\_1), non all'impresa ivi indicata come cessionaria del credito, la quale, pertanto, non può ritenersi legittimata a impugnare un atto che fa venire meno gli effetti di un'opzione esercitata e diretta al solo Condominio.

c) Asserito vizio di motivazione.

Al fine di dare attuazione all'art. 122-bis, c. 1, D.l. 34/2020, è stato emanato il provvedimento direttoriale del 1° dicembre 2021 (prot. 340450/2021) il quale, in forza della normativa primaria ed entro il perimetro tracciato dalla stessa, delinea i criteri, le modalità e i termini per l'attuazione delle disposizioni in materia di sospensione delle comunicazioni di opzione per lo sconto ovvero per la cessione del credito. Per quanto qui interessa, al punto 3. del provvedimento appena citato viene tracciata la procedura di sospensione e di annullamento, specificando, tra l'altro, che laddove, in esito alle verifiche, siano confermati gli elementi che hanno determinato la sospensione, l'Agenzia delle entrate rende noto l'annullamento degli effetti della comunicazione al soggetto che l'ha trasmessa, con la relativa motivazione e, più nel dettaglio, "[l'annullamento degli effetti della comunicazione è reso noto] con le stesse modalità di cui al punto 3.1, lettere a)...", in base al quale la sospensione delle comunicazioni di cui all'art. 121 del decreto-legge in parola è comunicata con ricevuta resa disponibile tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate. Quindi, ricapitolando, una volta confermata la sussistenza di un profilo di rischio tra quelli enunciati dalla normativa di riferimento (art. 122-bis cit.), l'Ufficio cristallizza il blocco, con un provvedimento di "scarto" della comunicazione, e lo rende noto emettendo una mera ricevuta che verrà caricata nel sistema Entratel riferito al contribuente, con la precisa indicazione del motivo ossia del profilo di rischio riscontrato. Tanto premesso sul piano normativo e procedimentale, nel caso di specie, il blocco della comunicazione è stato reso noto seguendo pedissequamente le modalità richieste dalle indicazioni di prassi e dalla normativa di riferimento. Infatti, la ricevuta di scarto impugnata reca testualmente – come del resto riconosciuto dalla stessa controparte – l'indicazione del motivo di scarto legato al profilo di rischio riscontrato nella posizione oggetto di controllo, specificando l'assenza di "coerenza e regolarità dei dati ... con quelli presenti in Anagrafe Tributaria e rilevanti ai fini della maturazione del beneficio". Ciò posto, che non vi sia una motivazione "tradizionalmente" intesa è, in ogni caso, comprensibile per due ordini di ragioni. In primis, tali controlli, di natura appunto "preventiva", muovono dalla necessità di controbilanciare l'esigenza dello Stato di effettuare, ex ante e su un campione di comunicazioni segnalate sulla base di indicatori di rischio predefiniti, controlli di coerenza interna e completezza dei dati con quella, ex lato del contribuente, di celerità della stessa verifica, talché nella logica operativa così predisposta non sarebbe ragionevolmente prospettabile una motivazione particolarmente "rafforzata", rivelandosi al contrario sufficiente un inequivoco riferimento alla ragione – tra le tre previste per la legge – dell'avvenuto scarto. In secundis, la procedura di controllo, così come delineata da normativa e prassi sopra evidenziata, prevede che in caso di conferma dei profili di rischio, l'Agenzia delle Entrate renda noto lo scarto della comunicazione tramite apposita "ricevuta", all'interno della quale, per definizione, non può trovare spazio un'ampia e completa – come pretenderebbe controparte – disamina delle ragioni di fatto e di diritto sottese allo scarto, le quali, a tutto concedere, sarebbe più corretto inserire all'interno di un provvedimento di diniego espresso di autotutela, previa apposita istanza da parte del contribuente (non pervenuta nel caso di specie).

d) Nel merito.

Si evidenzia come controparte si limita a ribadire la sussistenza dei requisiti per accedere al Sismabonus sulla base esclusivamente del possesso di documentazione che comproverebbe l'effettivo ed integrale svolgimento dei lavori edili a seguito dei quali era avvenuta la cessione del credito di imposta. Tuttavia, vi sono molteplici motivi di incongruenza (oltre alla presenza di una verifica fiscale in corso a carico della Società), che hanno legittimato il provvedimento di blocco impugnato.

- Anzitutto, il contratto di appalto ed il computo metrico estimativo forniti da controparte nel corso del contraddittorio endoprocedimentale con l'Ufficio non sono altro che una mera copia di un facsimile in pdf datati novembre 2022, senza alcuna apposizione di firma (cfr. allegato di controparte n. 6 - contratto di appalto). In allegato al ricorso introduttivo, parte contribuente ha allegato un ulteriore computo metrico estimativo sottoscritto dal tecnico nel novembre 2023 (allegato 10).

- In secondo luogo, come risulta dal verbale di assemblea straordinaria del 16/11/2022, alcuni contribuenti

hanno votato contro la delibera assembleare relativa al conferimento di incarico alla società Ricorrente\_25 srl, "al fine di procedere con i lavori di Superbonus 110% (riqualificazione energetica e consolidamento statico) per le parti comuni (cd. lavori trainanti)": difatti, si sono espressi favorevolmente alla delibera 715,77 su 1.000 millesimi. Tuttavia, non c'è traccia dell'assenso dei condomini dissenzienti ai lavori trainati o allo sconto in fattura né dell'accollo da parte di terzi.

- Inoltre, nel computo metrico estimativo risultano numerose voci di costo relative ai balconi ed al ripristino di elementi di facciata: tali spese sono confacenti ai cc.dd. bonus facciate o bonus 50%, non trattandosi di elementi inerenti il miglioramento sismico dell'edificio. Pertanto, la Società avrebbe dovuto presentare un secondo modulo per sconto in fattura del 50% come ristrutturazione o come bonus facciate al 60%; il ripristino degli elementi distrutti per le operazioni Sismabonus certamente non riguarda elementi quali le fioriere o i decori dei balconi.

- Si sottolinea, infine, l'enormità (rectius, inverosimilità) delle spese professionali: circa 500.000,00 euro, comprensivi di attestazione ex art. 119 e oneri del responsabile dei lavori, rispetto a lavori sismici per euro 1.359.496,20 (cfr. pag. 9 del contratto di appalto). Tale discrasia potrebbe, verosimilmente, essere giustificata anche dal margine di guadagno che la Società (General Contractor), in parte non diretta esecutrice dei lavori ma mera intermediaria (cfr. art. 22 del contratto di appalto), avrebbe addebitato al Condominio per remunerare la propria attività; senonché, per quanto "sulla carta" le opere realizzate, tanto gli interventi trainanti quanto quelli trainati, rientrano nel bonus invocato, ai sensi dell'art. 119, comma 3 citato, ed i relativi corrispettivi si assestino entro i valori massimi previsti per legge (come intende dimostrare controparte con la perizia tecnica dell'ing. Nominativo\_6 , allegata agli atti del giudizio ma non prodotta nel corso del contraddittorio endoprocedimentale), è altresì necessario che tutte le spese per quali si invoca l'agevolazione in parola siano direttamente e strettamente riconducibili agli interventi eseguiti. In proposito, la normativa di riferimento e, soprattutto, la corposa prassi che negli anni si è formata sotto questo profilo, hanno testualmente chiarito che accedono all'agevolazione (sia in forma di detrazione che in caso di opzione per lo sconto in fattura con cessione del credito) solo i costi direttamente riferibili alla realizzazione degli interventi agevolati, ivi incluse le spese dei professionisti e tecnici per l'attività di asseverazione. Sul punto, la Circolare 23/E del 23 giugno 2020 , al paragrafo 4 (rubricato, appunto, "spese ammesse alla detrazione"), nel ricomprendere tra le spese agevolabili anche "gli altri eventuali costi strettamente collegati alla realizzazione degli interventi" (quali, ad esempio, i costi per l'indizione, l'espletamento della gara d'appalto e simili, nonché le spese professionali) ha cura di specificare come tali costi concorrano al limite di spesa ammessi alla detrazione "essendo caratterizzati da un'immediata correlazione con gli interventi ... in quanto obbligatori e prodromici alla realizzazione degli interventi stessi". La natura del costo ha, quindi, una funzione preminente nel discernimento tra le spese che accedono al beneficio fiscale del Superbonus e quelle che, invece, rimangono fuori (a carico del committente), in quanto pur essendo sostenute in ragione degli interventi agevolabili non sono né obbligatorie né funzionalmente e strettamente necessarie alla realizzazione degli stessi interventi. Infatti e con riferimento alle spese (eventualmente) sostenute dai committenti ma dichiaratamente non ammesse al Superbonus, si collocano, senza pretesa di esaustività, i compensi del General Contractor per le attività di "mero coordinamento" delle ditte e dei fornitori che in subappalto effettuano i lavori. Sul punto, la Circolare A.d.E. 30/E del 2020 chiarisce come "ai fini dell'applicazione delle agevolazioni fiscali, compreso il Superbonus, non rilevano gli schemi contrattuali utilizzati nei rapporti tra committente e general contractor - che attengono esclusivamente a profili civilistici - essendo, invece, necessario che siano debitamente documentate le spese sostenute e rimaste effettivamente a carico del committente/beneficiario dell'agevolazione. Va, inoltre, precisato che l'eventuale corrispettivo corrisposto al general contractor per l'attività di "mero" coordinamento svolta e per lo sconto in fattura applicato, non rientra tra le spese ammesse al Superbonus trattandosi di costi non "direttamente" imputabili alla realizzazione dell'intervento agevolato". L'esclusione ai fini dell'agevolazione del predetto margine di guadagno riferito al General Contractor o relativo alle attività di mera intermediazione (o coordinamento), muove dalla chiara esigenza di evitare che lo Stato – mosso dall'intento di introdurre un'agevolazione che possa consentire ai privati di accedere ad interventi di riqualificazione energetica e recupero del patrimonio edilizio a costo zero – debba farsi carico anche delle spese, a vario titolo, connesse ma non strettamente necessarie o direttamente imputabili alla realizzazione dei lavori: ciò, a prescindere dal fatto che il costo complessivo rientri nei limiti del prezzario e dei massimali

previsti dalla legge. Sul punto, la stessa Circolare 23/E, qui più volte richiamata, riconosce lo sconto in fattura da parte del General Contractor "a condizione che gli effetti complessivi siano i medesimi di quelli configurabili nell'ipotesi in cui professionisti, i tecnici o le imprese che realizzano gli interventi agevolabili avessero effettuato direttamente lo sconto in fattura al committente, beneficiario dell'agevolazione".

- Fermo quanto precede, è tuttora in corso, a carico della Società, una verifica fiscale relativa agli anni di imposta 2020 e 2021 vertente proprio sulla regolarità delle operazioni su crediti edilizi agevolati, pur antecedenti a quelle in parola. Ma ciò che appare dirimente è che, nel corso della verifica, sono stati riscontrati "indizi di frode", atteso che la Ricorrente\_25 srl appare aver richiesto ed ottenuto i crediti agevolativi su lavori non ancora realizzati (anni 2020/2021). Tra l'altro, in tale biennio, la Società presenta anomalie rilevabili dai dati presenti in A.T., quali rilevanti debiti tributari, nonché una rilevantissima redditività (utili pari ad € 13.477.298 ovvero il 29,5% rispetto il volume d'affari per l'A.I. 2021 e pari ad € 18.328.904 ovvero il 39,6% rispetto il volume d'affari per l'A.I. 2022) tale da far legittimamente dubitare della regolarità dell'attività complessiva e della effettiva disponibilità di fattori produttivi idonei allo svolgimento delle prestazioni fatturate.

7) Parte resistente conclude chiedendo che questa Corte di Giustizia Tributaria voglia dichiarare inammissibile o, in subordine, rigettare il ricorso, con condanna dei Ricorrenti alle spese di giudizio.

8) Parti ricorrenti ha depositato in data 31.01.2025 presso questa Corte di Giustizia Tributaria memoria illustrativa, con la quale ha ulteriormente sviluppato le proprie difese alla luce delle controdeduzioni della Resistente.

Parte resistente ha depositato in data 21.01.2025 presso questa Corte di Giustizia Tributaria memoria illustrativa, con la quale ha replicato alla memoria illustrativa della Ricorrente.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Il ricorso è infondato.

In via preliminare, va disattesa l'eccezione di inammissibilità del ricorso, fondata sulla ritenuta non autonoma impugnabilità della c.d. comunicazione di scarto de qua, alla luce dell'art. 19, c. 1, lett. h), D.lgs. 546/92, a mente del quale "Il ricorso può essere proposto avverso il diniego o la revoca di agevolazioni". Difatti, attraverso lo scarto telematico, la cui legittimità viene in questa sede sostenuta dall'Ufficio, è stata sostanzialmente impedita l'utilizzazione di un'agevolazione che i Contribuenti hanno richiesto, configurandosi, pertanto, una immediata lesività in pregiudizio della loro sfera patrimoniale.

Siffatta natura, che ne legittima l'autonoma ed immediata impugnabilità, non è esclusa, contrariamente a quanto sostenuto dall'Ufficio, dalla circostanza che, ai sensi dell'art. 122-bis D.l. 34/2020, la comunicazione di scarto costituisce l'esito di un controllo meramente preventivo ed impedisce solo una modalità di usufruzione dell'agevolazione alternativa alla ordinaria detrazione d'imposta. Emerge, infatti, dal secondo comma della norma cit. che, se all'esito del controllo preventivo risultano confermati i rischi di cui al primo comma, la comunicazione di cessione si considera non effettuata e l'esito del controllo è comunicato al soggetto che l'ha effettuata; di contro, se i rischi non risultano confermati ovvero è decorso il periodo di sospensione degli effetti della comunicazione, essa produce gli effetti previsti dalle disposizioni di riferimento. Chiaro è, dunque, che la comunicazione di scarto impedisce ex se e subito l'utilizzo del beneficio fiscale, ancorché in una sua modalità, legittimandone l'impugnabilità. Tale conclusione non è confutata dal successivo terzo comma, stando al quale: "Fermi restando gli ordinari poteri di controllo, l'Amministrazione finanziaria procede in ogni caso al controllo nei termini di legge di tutti i crediti relativi alle cessioni per le quali la comunicazione si considera non avvenuta ai sensi del comma 2". Esso, infatti, semplicemente, impone all'A. F. di operare un controllo ex post – in ipotesi confermativo, ma non sostitutivo del preventivo – rispetto a crediti per i quali si è già rilevato un profilo di rischio tramite lo scarto automatico, al fine di verificare eventuali indebiti utilizzi anche attraverso diverse modalità. Non altera, dunque, la natura lesiva dello scarto né vincola il contribuente ad attendere il successivo eventuale controllo definitivo per far valere le proprie pretese,

altrimenti venendo irragionevolmente compressa la sua posizione in ipotesi di tardivo o mancato controllo successivo da parte dell'A.F..

Priva di pregio risulta, altresì, l'asserito difetto di legittimazione processuale attiva della Ricorrente\_25 s.r.l., atteso che, potendo i soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso intervenire volontariamente in giudizio, ai sensi dell'art. 14, c. 3, D.lgs. 546/92, in tale fattispecie di litisconsorzio facoltativo è sussumibile la vicenda in esame, in cui l'atto impugnato concerne il disconoscimento d'efficacia di una cessione di credito fiscale, in quanto tale presupponente un rapporto giuridico almeno bilaterale.

Relativamente alle doglianze in ordine ai presunti vizio di motivazione dell'atto impugnato e violazione dell'onere probatorio incombente sull'Ufficio, si osserva quanto segue.

In tema di diniego di rimborso o agevolazioni, il problema dell'obbligo di motivazione si pone in maniera del tutto diversa rispetto a quanto, invece, accade con riferimento ai provvedimenti costituenti esercizio della potestà impositiva. Il rimborso di imposta o la richiesta di agevolazioni danno, invero, origine ad un rapporto giuridico nel quale – con una netta inversione dei ruoli rispetto allo schema paradigmatico del rapporto tributario – è il contribuente a rivestire il ruolo attivo, assumendo nei confronti dell'Erario la posizione di creditore o beneficiario di una determinata somma di denaro o minore obbligazione. Quest'ultimo viene, di conseguenza, a rivestire nel rapporto – al contrario di quanto accade in quello impositivo – il ruolo passivo che pertiene al debitore nel rapporto giuridico ordinario. Se ne deve necessariamente inferire che, al pari del c.d. silenzio rifiuto, il provvedimento espresso reiettivo dell'istanza di rimborso o agevolazione del contribuente non può in alcun modo rivestire la valenza, sia sul piano formale sia su quello sostanziale, di un provvedimento impositivo. E ciò non può non avere rilevanti ricadute anche sul tema dell'obbligo di motivazione del provvedimento. Solo nei provvedimenti costituenti esercizio della potestà impositiva (o di quella di riscossione o sanzionatoria), invero, la motivazione dell'atto – come previsto da espresse disposizioni di legge (art. 7 della legge n. 212 del 2000; art. 42 del D.P.R. n. 600 del 1973; art. 56 D.P.R. n. 633 del 1972) – deve essere esaustiva, essendo l'Amministrazione, quale parte attiva del rapporto in qualità di creditore, tenuta ad esplicitare le ragioni in fatto ed in diritto della pretesa azionata, anche in vista di una possibile impugnativa giurisdizionale dell'atto da parte del contribuente. E difatti anche in sede giurisdizionale l'Ufficio assume il ruolo di attore in senso formale e sostanziale, ed è tenuto ad adempiere il relativo onere probatorio. Per converso, nel rapporto – a ruoli invertiti – che si instaura tra Amministrazione e contribuente per effetto della domanda di rimborso o agevolazione da questi proposta, alla motivazione del provvedimento di rigetto non può attribuirsi siffatto carattere di esaustività, giacché in tale rapporto l'Ufficio assume il ruolo passivo di colui che resiste alla pretesa creditoria del contribuente, e non è, pertanto, gravato dell'onere di motivare compiutamente le proprie ragioni. Per il che, è evidente che in siffatta ipotesi deve ritenersi sufficiente ed adeguata una motivazione del diniego che delinei gli aspetti essenziali delle ragioni del provvedimento, anche limitandosi ad affermare l'insussistenza dei presupposti di legge per operare il rimborso o concedere l'agevolazione richiesti. Pertanto, ove nella controversia instaurata dal contribuente si discuta del rigetto di un'istanza di rimborso o agevolazione, l'Amministrazione finanziaria ben può prospettare argomentazioni giuridiche ulteriori rispetto a quelle che hanno formato la motivazione di rigetto della istanza in sede amministrativa. Ne discende che il contribuente, non potendo pretendere una motivazione meglio articolata, non ha alcun interesse concreto a sollecitare il controllo giurisdizionale sullo stesso e, conseguentemente, a dolersi di un'omessa o anche apparente pronuncia del giudice sulla censura eventualmente proposta. È, dunque, specifico onere processuale del contribuente provvedere alle allegazioni in fatto ed in diritto e probatorie a fondamento della ritenuta spettanza del rimborso o agevolazione domandati, senza che lo stesso possa ritenersi limitato a quanto contestato in seno alla motivazione del diniego medesimo, né subordinato, in un'ottica di inversione probatoria, ad un preventivo assolvimento istruttorio da parte dell'Ufficio impositore, il quale riveste nella specie di giudizio un ruolo di contraddittore passivo le cui facoltà difensive processuali non patiscono limite in ordine a insussistenza, inefficacia, estinzione o modificazione del preteso diritto. Quanto precede trova positiva conferma nell'art. 7, c. 5-bis, ult. per., D.lgs. 546/92. Siffatte coordinate ermeneutiche, declinate nel contesto odierno, implicano che il thema decidendum e l'annesso thema probandum della presente controversia non risultano circoscritti alle uniche questioni giuridico-fattuali

confluite nella motivazione dell'atto di diniego.

Il motivo di ricorso viene, pertanto, respinto, anche alla luce della, seppur stringata, motivazione resa nell'atto impugnato corrispondente ad uno degli indici normativi di rischio ex art. 122-bis, c. 1, lett. a), D.l. 34/2020.

Nel merito, si rileva il mancato assolvimento, da parte dei Ricorrenti, dell'onere probatorio su di essi gravante come evidenziato supra, con riferimento, in particolare, all'assenza dei presupposti alla base dell'atto impugnato disciplinati dall'art. 122-bis cit. Difatti, i Contribuenti si sono limitati a produrre in giudizio molteplici documenti allo scopo di comprovare l'esecuzione effettiva dei lavori commissionati, senza, tuttavia, adeguatamente concentrarsi sui predetti profili né consentendo a questa Corte di Giustizia di ricostruire con sufficiente chiarezza, precisione e completezza il rapporto concreto tra agevolazione richiesta e lavori eseguiti. Una siffatta condotta processuale, all'evidenza, implica una non consentita indagine esplorativa da parte del Giudicante, rendendo i motivi di ricorso pressoché inammissibili per difetto del requisito della precisione. Di contro, dalle controdeduzioni dell'Ufficio – ammissibilmente, per i suesposti motivi, più ampie rispetto alla motivazione recata dall'atto impugnato – emergono taluni profili di criticità idonei a configurare i presupposti per la caducazione della comunicazione di cessione creditizia espressi dal menzionato art. 122-bis, c. 1, D.l. 34/2020. In particolare, si ritengono dirimenti la produzione in giudizio di un contratto d'appalto privo di sottoscrizione, la presenza nel computo metrico estimativo di voci di costo inverosimilmente pertinenti all'adeguamento sismico (balconi, terrazze, facciate) e comunque l'assenza di un'adeguata riconciliazione esplicativa opere eseguite-interventi agevolati, nonché l'apparente sproporzione tra corrispettivo per i lavori sismici condominiali, pari ad euro 1.359.496,20, e le spese tecnico-professionali e di attestazione art. 119, pari ad euro 500.000 circa non giustificata in questa sede. Le doglianze vengono, pertanto, interamente respinte.

Si precisa che la presente decisione, avendo ad oggetto la comunicazione di scarto di cui all'art. 122-bis, c. 2, D.l. 34/2020 della comunicazione di cessione del credito fiscale sismabonus ai sensi dell'art. 121 D.l. cit. conseguente a controllo preventivo in rapporto ai profili di rischio identificati dal comma 1 della prima disposizione cit., non preclude l'impugnazione dell'eventuale provvedimento di controllo definitivo né l'utilizzo secondo altre modalità e l'accertamento di spettanza del beneficio in questione e la relativa impugnazione, non risultando idonea a configurare una pronuncia suscettibile di giudicato ultra petita o riflesso.

In ragione della particolarità delle questioni trattate, si giustifica l'integrale compensazione delle spese di lite.

**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso. Spese compensate.