

## La (in)emendabilità della comunicazione delle opzioni relative ai c.d. *bonus edilizi*<sup>(\*)</sup>

*The (In)Amendability of the Communication of Elective Mechanisms Concerning Tax Credits for Building Interventions*

di Roberto Iaia - 8 gennaio 2026

### Abstract

Le comunicazioni al Fisco relative alle opzioni di sconto in fattura e alla cessione dei crediti d'imposta in materia edilizia sono state sovente caratterizzate da errori di compilazione, privi di rilievo sul piano sostanziale, che non sembrerebbero rettificabili, una volta spirati termini strettissimi, previsti dai provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate. Da tali errori, ritenuti inemendabili, la prassi degli Uffici fiscali tende a concludere per l'inutilizzabilità dei relativi crediti per i fornitori e i cessionari. Il contributo analizza criticamente la conclusione e prefigura alcune prospettive di soluzione in base a un'interpretazione sistematica della normativa vigente.

**Parole chiave:** crediti d'imposta, *bonus edilizi*, opzioni, comunicazioni, errori, emendabilità

### Abstract

*Communications submitted to the Tax Authorities regarding the elective mechanisms for invoice discounts and the transfer of tax credits in the field of building incentives have frequently been affected by clerical or formal errors, which, though immaterial from a substantive standpoint, appear to be irreparable once the exceedingly short deadlines set out in the measures of the Director of the Italian Revenue Agency have elapsed. From such errors, deemed non-amendable, tax authorities tend to conclude that the corresponding credits are unusable by suppliers and transferees. This contribution offers a critical analysis of that conclusion and outlines possible avenues for resolution, based on a systematic interpretation of the current legal framework.*

**Keywords:** tax credits, building renovation incentives, elective mechanisms, official communications, errors, amendability

**SOMMARIO:** 1. Introduzione. – 2. La comunicazione delle opzioni e gli errori di compilazione, privi di rilievo sostanziale. – 3. La remissione *in bonis* quale strumento correttivo degli errori di redazione della comunicazione, secondo l'esegesi amministrativa, e la sopravvenuta inapplicabilità ai crediti d'imposta edilizi. – 4. (*Segue*). Profili di distonia sistematica. – 5. La natura giuridica della

---

<sup>(\*)</sup> Il saggio è stato sottoposto a *double blind peer review* con valutazione positiva. Esso confluirà nel fascicolo n. 1/2026 (semestrale) della *Rivista telematica di diritto tributario*.

comunicazione e il rinvio giurisprudenziale alla disciplina civilistica dell'errore riguardo alle opzioni. – **6.** L'informativa preliminare erariale dell'art. 6, comma 2, L. n. 212/2000 per la correzione degli errori. – **7.** (*Segue*). La violazione dell'art. 6, comma 2. Annullabilità del successivo atto di recupero e irrilevanza della c.d. "prova di resistenza"? – **8.** L'"inefficacia" della comunicazione. – **9.** Criticità del riferimento alla disciplina della remissione *in bonis*. – **10.** Possibili alternative *de jure condito* e prospettive future.

**1.** Da svariati decenni, l'ordinamento tributario italiano denota una spiccata proliferazione di eterogenee discipline legislative, dedicate a misure di carattere *lato sensu* agevolativo e, in particolare, a regimi veicolanti interventi di spesa pubblica ("*tax expenditures*") con funzione sovvenzionale, tramite crediti d'imposta<sup>1</sup>.

In generale linea di principio, si riferiscono a costi del contribuente, i quali, per le finalità che li contraddistinguono e/o per le attività alle quali afferiscono, sono oggetto di norme di favore, variamente connotate, con addentellati, più o meno immediati, in precetti, valori, beni di rango costituzionale<sup>2</sup>.

L'approccio dominante, qui condiviso, vede il fondamento dei crediti (*bonus*) nelle norme primarie extrafiscali, che inciderebbero dall'esterno sulla rilevanza delle manifestazioni di capacità contributiva, considerate dalle disposizioni di legge<sup>3</sup>.

In tale cornice, la disciplina dei vari crediti che hanno interessato la materia edilizia assume peculiare rilievo scientifico e applicativo, stante l'ampia operatività che hanno registrato negli ultimi anni, ad esempio, il c.d. Superbonus al 110%, i benefici per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, di installazione di impianti fotovoltaici, di efficienza energetica, di adozione di misure antisismiche (c.d. Sismabonus), ecc.<sup>4</sup>.

La diffusa applicazione di tali misure è stata certamente alimentata dalla loro apertura verso strumenti di finanziarizzazione, soprattutto in ordine al possibile coinvolgimento di istituti di credito, tramite l'esercizio della "*Opzione per la cessione o per lo sconto in luogo delle detrazioni fiscali*" dei relativi oneri in capo a chi li ha sostenuti, in determinate, tassative ipotesi<sup>5</sup>.

Si allude al contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dai fornitori che hanno effettuato gli interventi e recuperato da costoro *sub specie* di credito d'imposta, di ammontare pari alla detrazione spettante, da essi cedibile a terzi nonché alla diretta cessione del credito d'imposta ad altri soggetti per un ammontare pari alla detrazione<sup>6</sup>.

Il diffuso interesse per tali strumenti di fruizione del beneficio, negli scorsi anni, ha attratto soprattutto i contribuenti interessati a un'immediata riduzione della spesa sostenuta, nel rapporto diretto con il fornitore e/o con debiti tributari di entità insufficiente per avvalersi della detrazione in misura integrale.

Inoltre, lo sconto in fattura e la cessione del credito hanno rappresentato i percorsi elettivi per i soggetti, privi *in thesi* di un diritto alla detrazione degli oneri da esporre in dichiarazione, quali i possessori di redditi sottoposti a tassazione separata, a forme

di imposizione sostitutiva (ritenute a titolo d'imposta, imposte sostitutive in senso proprio) e per i residenti all'estero<sup>7</sup>.

Le misure hanno fortemente inciso sul gettito erariale; basti pensare che, per il solo Superbonus, l'onere a carico dello Stato era di circa 127.300 miliardi di euro al 30 settembre 2025, in ordine alle detrazioni maturate per lavori conclusi<sup>8</sup>. Se non bastasse, i *bonus* edilizi sono stati teatro di illeciti e, in particolare, di frodi, soprattutto orientate a far apparire la sussistenza di presupposti, in realtà inesistenti, per l'accesso ai relativi benefici. Tanto ha indotto il legislatore a circoscriverne sensibilmente l'operatività<sup>9</sup>.

2. Sul piano formale-procedimentale, la legge ha affidato la definizione delle modalità attuative della disciplina a un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, *«comprese quelle relative all'esercizio delle opzioni, da effettuarsi in via telematica, anche avvalendosi»* dei soggetti abilitati alla presentazione delle dichiarazioni tributarie, sempre in via telematica<sup>10</sup>.

I provvedimenti direttoriali di riferimento sono stati emanati il 3 febbraio (modificato da quello ulteriore del 10 giugno) 2022 e, con specifico riguardo al Superbonus, il 7 agosto 2025, con effetto dal successivo 8 settembre per le spese sostenute nello stesso 2025 (art. 1, comma 1 e 3, comma 8). Hanno previsto che l'esercizio dell'opzione sia comunicato all'Agenzia delle Entrate tramite un apposito modello, accluso agli stessi provvedimenti, che gli interessati hanno l'onere di presentare entro il 16 marzo dell'anno successivo a quello di sostenimento della relativa spesa (art. 3, comma 1, Prov. 7 agosto 2025 e art. 4, comma 1, Prov. 3 febbraio 2022).

I cessionari e i fornitori utilizzano i crediti d'imposta in questione esclusivamente in compensazione<sup>11</sup>, in base alle rate residue di detrazione non fruite dal beneficiario originario, con la stessa ripartizione in quote annuali con la quale sarebbe stata utilizzata la detrazione, dal giorno 10 del mese successivo alla corretta ricezione della comunicazione dell'opzione per lo sconto in fattura o la prima cessione del credito, e comunque non prima del 1° gennaio dell'anno successivo a quello di sostenimento delle spese (art. 4, comma 1, Prov. 7 agosto 2025).

Nel corso degli anni, è stata tutt'altro che infrequente la trasmissione di tali comunicazioni con errori di varia natura, ma privi di impatto sostanziale, come la compensazione del credito in base all'entità effettiva di esso, consentita per legge, pur a fronte dell'erronea indicazione del codice che lo identifica in seno alla comunicazione, alla barratura di una casella da non barrare, alla mancata barratura di una casella, invece da barrare, ecc.

Si pensi a un credito per Sismabonus, correttamente utilizzato in compensazione nei limiti della disciplina propria di tale beneficio, ma indicato come credito di altra natura nel modello di comunicazione. Si consideri, altresì, l'inesatta indicazione di un codice diverso da quello effettivo ove ambedue gli interventi (quello rappresentato nella comunicazione e quello reale) fossero assoggettati al medesimo regime sostanziale, come nel caso dell'inserimento di un numero identificativo di

lavori diverso da quello corretto, qualora sia l'intervento erroneamente comunicato sia quello effettivo risultino tutti sussumibili alla disciplina del Superbonus.

A simili errori sono (stati) soprattutto esposti soggetti, di solito privi di preparazione tecnica a fronte di una disciplina già di per sé ostica, magmatica, frammentata in plurime fonti, per giunta oggetto di frequenti modifiche.

Basti pensare che il Provvedimento 3 febbraio 2022 ha annoverato fra i legittimati alla trasmissione i privati, beneficiari del diritto alla detrazione in relazione agli interventi su unità abitative, per i quali non sussiste l'obbligo di richiedere il visto di conformità in ordine ai presupposti della detrazione e all'asseverazione sulla congruità delle spese sostenute (art. 4, comma 2, 1° alinea del provv. cit.), quali gli interventi di c.d. edilizia libera ossia senza alcun titolo abilitativo<sup>12</sup> o, di regola, per gli interventi di importo complessivo non superiore a 10.000 euro, eseguiti sulle singole unità immobiliari o sulle parti comuni dell'edificio (art. 121, comma 1-ter, D.L. n. 34/2020 e art. 2, comma 2, Provv. 3 febbraio 2022).

È il caso, altresì, dei condòmini dei piccoli condomini, in relazione ai quali non sussiste l'obbligo di nomina dell'amministratore (art. 1129 c.c.), abilitati all'invio della comunicazione, riguardo agli interventi relativi alle parti comuni dell'edificio (art. 4, comma 3, 1° alinea, seconda ipotesi e 2° alinea, Provv. 3 febbraio 2022 cit.; art. 3, comma 3, lett. b), seconda ipotesi, Provv. 7 agosto 2025 cit.).

Sul terreno operativo, si registra la tendenza degli Uffici dell'Agenzia delle Entrate a limitare significativamente o ad escludere *tout court* la possibilità di correggere tali inesattezze che, ad avviso dell'Autorità fiscale, possono ridondare in recuperi dei crediti utilizzati dal fornitore e dal cessionario, a fronte di uno sconto in fattura o di una cessione erroneamente rappresentati nel modello di comunicazione, pur nella sussistenza dei requisiti sostanziali di insorgenza e utilizzo del beneficio.

Il contribuente si prefigge l'obiettivo di analizzare le ragioni alla base di tale approccio erariale, la fondatezza o infondatezza di esso e, in particolare, se ed entro quali limiti sia concepibile per i contribuenti l'emendabilità degli errori del modello di comunicazione dell'opzione, alla luce della disciplina di settore, esaminata alla "cartina di tornasole" dei principi di governo del sistema tributario.

**3.** Gli artt. 119 e 121 D.L. n. 34/2020, principali disposizioni di legge di riferimento, nulla hanno statuito in merito alla possibilità di correggere errori di compilazione del modello di comunicazione dell'opzione.

I provvedimenti direttoriali, ai quali è demandata la definizione di profili disciplinari<sup>13</sup>, hanno previsto la possibilità di annullare la comunicazione solo entro il quinto giorno del mese successivo a quello di invio, decorso il quale la richiesta di annullamento è rifiutata.

Entro lo stesso, strettissimo termine, può essere inviata una comunicazione sostitutiva della precedente. Le comunicazioni, trasmesse nel mese di marzo e, dunque, in prossimità della scadenza ordinaria del 16 di quel mese, possono essere annullate o sostituite entro il successivo 5 aprile e le eventuali comunicazioni

sostitutive non possono più essere annullate o sostituite dopo tale data (art. 3, comma 6, Provv. 7 agosto 2025 e art. 4, comma 7, Provv. 3 febbraio 2022).

Il mancato invio delle comunicazioni nei termini e con le modalità previste dai provvedimenti rende le opzioni e le cessioni “inefficaci” nei confronti dell’Amministrazione finanziaria (art. 7, comma 1, Provv. 7 agosto 2025, mentre l’art. 4, comma 9, Provv. 3 febbraio 2022 si riferisce solo alle “opzioni”).

Con la circ. 6 ottobre 2022, n. 33/E (par. 5.4), l’Agenzia delle Entrate ha comunque permesso di correggere errori, tramite la disciplina della c.d. remissione *in bonis*, a fronte della sussistenza dei requisiti sostanziali per fruire del beneficio, entro il termine di presentazione della prima dichiarazione tributaria utile, con il pagamento della modesta sanzione amministrativa di 250 euro<sup>14</sup>.

A tutta prima, sembrerebbe una soluzione ragionevole ed equilibrata, per contemperare l’esigenza di correggere errori di compilazione del modello, a fronte della mancanza di violazioni sostanziali, con quelle di certezza del diritto per assicurare che, in tempi non troppo dilatati, tendenzialmente di un anno dall’errore nella comunicazione, la rappresentazione formale degli elementi identificativi dei crediti trovi corrispondenza nelle compensazioni in seno ai modelli di versamento.

Tuttavia, una norma di legge non ha più consentito la remissione *in bonis*, con effetto per le comunicazioni delle opzioni dal 2024, proprio in relazione ai crediti d’imposta edilizi che qui ci interessano<sup>15</sup>.

Parrebbe una previsione suggerita soprattutto dalle descritte esigenze di gettito<sup>16</sup>, nell’ambito di un testo normativo (il D.L. n. 39/2024), mirato a circoscrivere l’orbita applicativa delle compensazioni di tali crediti. Nondimeno, la soluzione sollecita riflessioni di rilievo sul piano scientifico e, di conseguenza, su quello applicativo.

#### 4. Un primo dato appare fondamentale.

Sono le norme di legge ad additare i presupposti genetici e di utilizzabilità dei *bonus* edilizi. Rileva, dunque e anzitutto, il principio di legalità (art. 23 Cost.) che governa altresì la materia dei crediti d’imposta<sup>17</sup>.

Per l’effetto, un credito (ad esempio, il Sismabonus) non si “trasforma” in un altro credito (ad esempio, Superbonus) solo per un’erronea compilazione del modello direttoriale di comunicazione.

Inoltre, adombrare l’inutilizzabilità del credito per errori del modello di comunicazione, privi di rilievo sostanziale, rappresenta una sorta di “sanzione impropria” senza una previsione che la contempli, in violazione del principio di legalità delle misure afflittive, ancorché anomale<sup>18</sup>.

Non è tutto. Attribuire una simile portata modificativa della realtà a errori del genere si pone in contrasto anche con il principio di proporzionalità, giacché si risolve in una risposta eccedente rispetto a quanto necessario rispetto allo scopo di notificare l’Autorità fiscale circa dati e notizie, afferenti alle opzioni, soprattutto allorché l’errore si riferisca alla individuazione e quantificazione di crediti comunque identificabili e commisurabili *aliunde* dal Fisco, tramite le fatture elettroniche, acquisite dell’Erario per via telematica<sup>19</sup>, eventuali atti registrati, ecc.<sup>20</sup>.



In proposito, è appena il caso di ricordare che la proporzionalità rappresenta altresì il punto di equilibrio fra l'interesse generale alla corretta esazione dei tributi e il diritto di proprietà del singolo, alla luce dell'art. 1, I prot. CEDU, nella qualificata esegesi della Corte EDU, norma integrativa dell'art. 117, comma 1, Cost., che assoggetta la legislazione italiana ai vincoli derivanti dal diritto internazionale e, pertanto, anche a quelli convenzionali<sup>21</sup>.

Il principio di proporzionalità si pone altresì alla base della ragionevolezza che domina il principio costituzionale di eguaglianza di cui all'art. 3, comma 1, Cost.<sup>22</sup>.

Il principio è ora "fotografato" dall'art. 10-ter L. n. 212/2000, il cui comma 2 prescrive che l'azione amministrativa tributaria debba «essere necessaria per l'attuazione del tributo, non eccedente rispetto ai fini perseguiti e non limitare i diritti dei contribuenti oltre quanto strettamente necessario al raggiungimento del proprio obiettivo».

Oltretutto, la valorizzazione di una preminenza di una rappresentazione formale (i dati del modello di comunicazione) rispetto all'effettivo, dimostrato (o, quantomeno, dimostrabile) assetto sostanziale risulta contraria al principio di imparzialità e buon andamento amministrativo (art. 97, comma 2, Cost.), cui si correla il principio di cooperazione e buona fede tra Fisco e contribuente (art. 10, comma 1, L. n. 212/2000).

Pertanto, simili coordinate sistematiche devono governare l'interpretazione delle norme legislative ordinarie qui in gioco e, a maggior ragione, provvedimenti non legislativi, come quelli direttoriali, che tali norme dovrebbero attuare entro i rigorosi binari di tali coordinate primarie.

Quanto testé illustrato trova avallo da un altro versante.

Da decenni, si è affermata l'emendabilità della dichiarazione tributaria quale atto partecipativo di scienza degli atti e dei fatti ivi rappresentati, prima in ambito scientifico, giurisprudenziale e, dipoi, normativo, al lume dei principi di ragionevolezza – anche e anzitutto *sub specie* di proporzionalità – oltre che di legalità, capacità contributiva, imparzialità e buon andamento dell'attività amministrativa (artt. 3, comma 1; 23; 53, comma 1; 97, comma 2, Cost.)<sup>23</sup>.

Riguardo all'opzione per lo sconto in fattura o la cessione, invero, non entra in gioco il principio di capacità contributiva, anche a voler assecondare quell'orientamento che vede fattispecie espressive di una più contenuta attitudine alla contribuzione nelle (spese oggetto di) norme istitutive e regolative di agevolazioni fiscali<sup>24</sup>. Nelle ipotesi che ci interessano, semmai, la capacità contributiva attenuata sarebbe quella del titolare del diritto alla detrazione e, dunque, del committente dei lavori, dell'acquirente dell'immobile, ecc. a fronte di previsioni legislative che hanno eccezionalmente previsto la circolazione del beneficio per incentivarne la diffusione. Resta, tuttavia, la pertinenza della correlazione con i principi di proporzionalità e ragionevolezza, di legalità e di imparzialità e di buon andamento dell'attività amministrativa.

5. Si potrebbe obiettare che l'emendabilità non riguarderebbe le ipotesi di "*errori relativi all'indicazione di dati costituenti espressione di volontà negoziale*", quale sarebbe quella alla base delle opzioni. In simili ipotesi, il contribuente avrebbe l'onere di provare la riconoscibilità ed essenzialità di tali errori, alla stregua della disciplina di diritto comune circa i vizi della volontà (artt. 1427 ss. c.c.), altresì riferita agli atti unilaterali (art. 1324 c.c.)<sup>25</sup>.

Tuttavia, già in generale, vi è da dubitare della pertinenza del richiamo a detta normativa civilistica giacché la legislazione tributaria è governata da norme speciali in tema di opzioni, modalità di esteriorizzazione e, perciò, di "riconoscibilità" delle medesime per l'Erario<sup>26</sup>.

Ad ogni buon conto, vi è da chiedersi se, effettivamente, l'indicazione errata di un fornitore o cessionario, di un codice anziché di un altro, la barratura o la mancata barratura di una casella del modello di comunicazione, ecc., possano annoverarsi fra gli "*errori relativi all'indicazione di dati costituenti espressione di volontà negoziale*" di avvalersi dello sconto in fattura o della cessione del credito.

Sul punto, appare problematica l'applicabilità del regime che correla le opzioni a comportamenti concludenti dei contribuenti<sup>27</sup>, poiché la materia è disciplinata in modo speciale *ad hoc* per i *bonus* edilizi<sup>28</sup>.

Tuttavia, gli errori in esame attengono pur sempre alla compilazione materiale di una comunicazione che, in sé, rivela la natura e la funzione di atto partecipativo di scienza dei dati relativi al contenuto di un'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione, comunque manifestata. Le inesattezze non risultano toccare la sussistenza, *ab imis*, della "*volontà negoziale*" di valersi dell'opzione stessa.

Insomma, si ritiene che, quantomeno, la trasmissione dello stesso modello di comunicazione al Fisco palesi comunque la volontà di esercitare l'opzione, seppure con errori in ordine alla rappresentazione formale di taluni profili (oggettivi o soggettivi che siano) delle fattispecie creditizie oggetto di trasferimento.

L'esito si impone *a fortiori* a fronte di dati veicolati da documenti e atti, già nella sfera giuridica di disponibilità del Fisco, come nella ricordata ipotesi delle fatture elettroniche, nelle quali, ad esempio, figuri la tipologia dello sconto applicato, il suo ammontare, l'identità del fornitore emittente della fattura che utilizzerà il credito e del destinatario di essa, originario titolare del diritto alla detrazione.

Almeno per casi come questo, anche a ritenere che non operi il ricordato regime dell'opzione per fatti concludenti<sup>29</sup>, alla luce del principio di proporzionalità<sup>30</sup>, appare di dubbia necessità la stessa previsione normativa di una comunicazione ulteriore *ad hoc*, proprio perché afferente ad elementi già rientranti nel perimetro conoscitivo dell'Autorità fiscale<sup>31</sup>.

Ad ogni buon conto, pure a voler recepire la descritta giurisprudenza che enfatizza il rilievo delle norme civilistiche, resterebbe che le difformità fra le risultanze di un modello di comunicazione che attesti l'opzione per lo sconto o la cessione per un determinato credito tributario costituirebbe, comunque, un "errore essenziale", ove si appuntasse sull'identità del beneficiario dell'opzione e/o dell'oggetto dell'intervento cui il credito si riferisce (*arg. ex art. 1429, nn. 3 e 2, c.c.*).

Sempre dal punto di osservazione civilistico, il concetto di “riconoscibilità” dell’errore è correlato all’esigenza di tutelare l’affidamento del destinatario dell’atto erroneo<sup>32</sup>. Ora, la “riconoscibilità” sarebbe ravvisabile dal momento e nella misura in cui i dati relativi agli interessati e all’intervento cui l’opzione si riferisce, di nuovo, siano correttamente indicati e desumibili dalle fatture elettroniche oltre che da eventuali atti registrati o, comunque, pervenuti *aliunde* nella disponibilità erariale. A maggior ragione, la conclusione vale anche per gli errori di calcolo nelle comunicazioni, da reputarsi irrilevanti e certamente rettificabili già in base al regime civilistico (art. 1430 c.c.).

6. Quanto ai possibili percorsi per superare gli errori di compilazione, ulteriori spunti interessanti si possono cogliere prendendo le mosse proprio dal medesimo terreno civilistico, cui guarda la giurisprudenza tributaristica per le opzioni.

In particolare, si è sostenuto che la “riconoscibilità” dell’errore comporterebbe per lo stesso destinatario l’onere di verificare l’errore manifesto e l’obbligo di darne comunicazione a chi in tale errore è incorso, secondo buona fede<sup>33</sup>.

Proiettata nel sistema tributario, l’opinione sollecita la valorizzazione del precetto dell’art. 6, comma 2, L. n. 212/2000, il quale statuisce che «*L’amministrazione deve informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l’irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito*».

Quanto all’orbita applicativa dell’art. 6, mentre il comma 5 allude (al contraddittorio anteriore) alle iscrizioni a ruolo, il comma 2 in esame denota un tenore di ampiezza tale da autorizzarne l’operatività per ogni potenziale fattispecie di mancato riconoscimento di un credito o di irrogazione di una sanzione, a prescindere dalla natura procedimentale dei controlli fiscali (sostanziale, cartolare, formale) attivabili dall’Autorità.

Riguarda le fattispecie di atti destinati all’Erario, qual è la comunicazione dell’opzione, in relazione ai quali il Fisco rilevi profili di incompletezza o errori, che impongono alla stessa Autorità tributaria un dovere di condotta secondo correttezza e buona fede, per evitare agli interessati di incorrere in situazioni sfavorevoli per inadempimenti formali, che non impattino sul gettito<sup>34</sup>.

A questo proposito, i soggetti potenzialmente attingibili dal recupero del credito e dalla contestuale irrogazione della sanzione sarebbero i fornitori e i cessionari; sicché, a tutta prima, si potrebbe prefigurare che l’informativa dovrebbe riguardare costoro.

Tuttavia, gli autori delle comunicazioni errate sono gli originari titolari del diritto alla detrazione e, in generale, coloro che cedono il credito (e, dunque, anche i fornitori/cedenti in relazione al beneficio da questi, a propria volta e a monte, acquisito con lo sconto in fattura). Tali soggetti, dunque, sono chiamati all’integrazione o alla correzione e appaiono, pertanto, come i destinatari della comunicazione erariale preventiva.



Nondimeno, la norma attua il ricordato principio di collaborazione e buona fede (art. 10, comma 1, L. n. 212/2000 cit.) e quello di “buona amministrazione” (art. 97, comma 2, Cost.), poiché codifica un’articolazione di quel “*canone di lealtà*” che deve caratterizzare la condotta non solo dei contribuenti, ma pure delle Autorità fiscali<sup>35</sup>.

Muovendo proprio dalla valorizzazione del principio di collaborazione e buona fede, appare sostenibile che il raggio dei destinatari dell’informativa preliminare possa dilatarsi a comprendere (non solo il redattore della comunicazione errata, ma) anche i fornitori e i cessionari prima di esporli a contestazioni per indebite compensazioni con crediti erroneamente comunicati dal (loro) cedente.

L’art. 6, comma 2 in esame riecheggia altresì il principio di conservazione degli atti giuridici (nella specie, la comunicazione relativa all’esercizio dell’opzione) con l’obiettivo di tutelare situazioni giuridiche di vantaggio per gli interessati prima di (e anziché) muovere contestazioni nei loro confronti<sup>36</sup>.

Insomma, la regola statutaria nega cittadinanza alle interpretazioni formalistiche delle norme tributarie, per proteggere le condotte dei contribuenti che siano corrette sul piano (della sussistenza) dei requisiti sostanziali<sup>37</sup>.

Sicché, la disponibilità da parte del Fisco dei dati identificativi della fattispecie creditizia (tramite le fatture elettroniche, eventuali atti registrati, ecc.), comporta che errori simili sarebbero non solo “riconoscibili” per l’Erario, ma innesterebbero pure un dovere di notiziare (“*deve informare*”) gli interessati, prima di azionare il recupero del credito e di infliggere le eventuali, relative sanzioni<sup>38</sup>.

7. Nondimeno, sono tutte da valutare le conseguenze della violazione di tale “dovere” all’informativa preliminare dell’art. 6, comma 2, da parte dell’Autorità fiscale.

In passato, una giurisprudenza aveva ritenuto che la violazione della norma statutaria comportasse l’illegittimità delle relative pretese fiscali, ove non ricorressero condizioni giustificative per l’adozione di misure cautelari<sup>39</sup>.

All’opposto, un’altra opinione constatava che la disposizione dell’art. 6, comma 2 «*non è presidiata da alcuna sanzione di nullità*»<sup>40</sup>.

A quest’ultima posizione, ora, potrebbe obiettarsi che la lettera dell’art. 7-bis, comma 1, L. n. 212/2000, introdotto dalla recente riforma fiscale<sup>41</sup>, prescrive, in modo generalizzato e incondizionato, che «*Gli atti dell’amministrazione finanziaria impugnabili dinanzi agli organi di giurisdizione tributaria sono annullabili per violazione di legge*».

Secondo una diffusa tesi dottrina, l’esegesi letterale dell’art. 7-bis, comma 1 statuisce l’invalidità del provvedimento impugnabile, quale effetto automatico della violazione di legge, senza la necessità per il contribuente di allegare e provare un potenziale pregiudizio alla propria sfera difensiva, scaturito dalla violazione stessa ossia senza l’onere di offrire alcuna c.d. “prova di resistenza”<sup>42</sup>.

Ne deriverebbe l'annullabilità del provvedimento tributario di recupero del credito e di irrogazione delle correlate sanzioni, ove non preceduto dall'informativa preliminare dell'art. 6, comma 2, L. n. 212/2000.

In proposito, sul piano ermeneutico, appare meritevole di riflessione almeno un altro crinale di analisi.

La stessa riforma fiscale ha novellato pure l'art. 1, comma 1 della stessa L. n. 212/2000<sup>43</sup>, il quale prevede che *“Le disposizioni”* dello stesso Statuto costituiscono regole di *«attuazione [...] dei principi dell'ordinamento dell'Unione europea»* e, così, determina un *“effetto di traboccamento”* (*“spillover effect”*), di *“sovratrasposizione”* dell'ordinamento europeo per tutte le materie, anche quelle *ab origine* di matrice nazionale, non armonizzate<sup>44</sup>.

Si è testé rilevato come la norma statutaria dell'art. 6, comma 2 costituisca espressione del principio di *“buona amministrazione”* (e, secondo un'altra tesi, in senso specifico, del diritto al contraddittorio endo-procedimentale)<sup>45</sup>.

Nell'orizzonte sovranazionale, il principio di *“buona amministrazione”* (*“good administration”*) è da decenni affermato dal *case law* europeo<sup>46</sup> ed è recepito dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, la c.d. *“Carta di Nizza”* (e, al par. 2, lett. a), comprende nel proprio alveo pure il diritto al contraddittorio ante-provvedimentale).

Ora, nella dimensione europea, da circa mezzo secolo almeno, l'illegittimità di provvedimenti lesivi del principio generale della *“buona amministrazione”* (e di quello al rispetto dei diritti alla difesa, ove si valorizzasse una lesione al contraddittorio) è intimamente correlata al limite intrinseco della c.d. *“prova di resistenza”*. Si tratta della dimostrazione che, in assenza della violazione, non sarebbe stata *“totalmente esclusa”* l'ipotesi di un *“risultato diverso”* da quello conseguito quale punto di caduta dell'azione amministrativa formalmente patologica<sup>47</sup>.

Da questo angolo di visuale, è necessario interrogarsi se davvero la *“prova di resistenza”* sia esclusa dalla L. n. 212/2000 e, qui e in particolare, dall'art. 7-bis<sup>48</sup>.

Non sembra dirimente la constatazione che il tenore dell'art. 7-bis, come altre norme statutarie, non contempla alcun riferimento alla *“prova di resistenza”*. Se è vero che la disposizione domestica non la prevede, è altrettanto vero che non la esclude e tanto dovrebbe consentire un'etero-integrazione *“dall'alto”*, un'esegesi della previsione nazionale in armonia con l'ordinamento dell'Unione, cui l'art. 1, comma 1 dello Statuto rinvia *apertis verbis*<sup>49</sup>.

Prova ne è che lo stesso art. 41 della *“Carta di Nizza”* in tema di *“buona amministrazione”* non prevede alcun riferimento alla *“prova di resistenza”*. Tuttavia, la Corte di Giustizia ha interpretato l'art. 41 nel senso che la violazione (di garanzie attuative) della *“buona amministrazione”* (e, dunque, pure dei diritti al contraddittorio e di accesso, dell'onere per l'Amministrazione di motivare le proprie *“decisioni”*) determina l'invalidità dei relativi atti solo, appunto, in caso di assolvimento della *“prova di resistenza”*, benché non sancita nella relativa previsione di diritto positivo<sup>50</sup>.

La ragione è agevolmente comprensibile. Nelle proprie articolazioni, il diritto fondamentale alla “buona amministrazione”, secondo l’elaborazione della Corte di Giustizia, è oggetto di una norma, originariamente non scritta, di natura precettiva e di rango primario nel sistema ordinamentale europeo ed è stato, appunto, meramente riprodotto dall’art. 41. Sicché, ciò che il tenore della “disposizione” dell’art. 41 non statuisce in modo esplicito, lo afferma la “norma” del principio generale che la stessa “disposizione” (si limita ad) esprime(re).

In tema di “buona amministrazione”, nessuna situazione giuridica soggettiva è illimitata. Da questo punto di vista, i superiori e prevalenti principi europei, con il proprio contenuto di garanzia, ma anche con i propri limiti oggettivi, entrerebbero nel nostro ordinamento, per permeare di sé e integrare le norme dello Statuto del contribuente, ai sensi della clausola di rinvio esplicito, scolpita dall’art. 1, comma 1 della stessa L. n. 212/2000.

Nel nostro caso, l’adesione a questa prospettiva comporterebbe la rilevanza del limite della “prova di resistenza”, intrinseco al diritto alla “buona amministrazione”, al fine di appurare l’illegittimità o meno di un provvedimento amministrativo di recupero del credito e di irrogazione delle sanzioni, in formale violazione dell’art. 6, comma 2, L. n. 212/2000.

Occorre valutare i riflessi di un simile approccio.

Pur nella deteriore delle ipotesi astrattamente concepibili, non potrebbe certo prefigurarsi un’indebita compensazione con “*crediti inesistenti*”, ove sussistessero i presupposti genetici e traslativi del beneficio, solo per errori di compilazione del modello di comunicazione dell’opzione, improduttivi di un danno erariale sul piano sostanziale<sup>51</sup>.

Allora, per una contestazione siffatta, sarebbe comunque previsto un contraddittorio preliminare all’atto di recupero<sup>52</sup>.

Sempre assecondando tale percorso, si potrebbe arguire che la mancata informativa preliminare dell’art. 6, comma 2 non cristallizzerebbe definitivamente una violazione del diritto alla “buona amministrazione” (e/o, secondo un’altra prospettiva, della tutela della sfera difensiva dell’interessato), dal momento che (e nella misura in cui) il contribuente potrebbe comunque far valere l’assenza di illeciti sostanziali, prima dell’emanazione di un provvedimento lesivo, il quale, perciò, non sarebbe illegittimo, per il solo formale contrasto con lo stesso art. 6, comma 2.

D’altro canto, una cosa è invitare un soggetto a correggere *ex ante* un errore prima di adombrare contestazioni, benché sempre nella cornice del procedimento amministrativo di controllo; un’altra è formalizzare un’ipotesi di addebito ad esito di tale procedimento, che preluda all’esteriorizzazione di oneri impositivi e sanzionatori. Nella prima fase è più evidente l’atto di esercizio della “buona amministrazione”; nella seconda si aggiunge e si innesta su di essa il rispetto della difesa dell’interessato, in modo più chiaro.

Tuttavia, la possibilità di una correzione degli esiti istruttori prima dell’emanazione di un provvedimento lesivo dovrebbe comunque suggerire una riflessione circa l’automatica illegittimità di detto provvedimento per assenza dell’informativa mirata

alla correzione degli errori, ove comunque la “non totale esclusione” di un “risultato diverso” sia prefigurabile, allorché il pubblico potere abbia dato adito a un’interlocuzione con l’amministrato su tali profili prima di addossargli oneri fiscali.

**8.** Altre strade appaiono meritevoli di considerazione per affrontare le possibili problematiche legate a un’errata compilazione del modello di comunicazione.

Nessuna disposizione di legge contempla la “decadenza” dall’utilizzo del beneficio in capo al fornitore o al cessionario, in caso di erronea compilazione del modello di comunicazione.

D’altronde, di solito e *mutatis mutandis*, laddove il legislatore tributario ha previsto la “decadenza”, l’ha riferita a ipotesi di mancata trasmissione di un atto giuridico al Fisco o di omessa compilazione di una sua parte<sup>53</sup>.

Per giunta, quand’anche esistesse una comminatoria espressa *ex lege*, qui insussistente, di “decadenza” dall’utilizzo del credito da parte del fornitore o del cessionario, parte della giurisprudenza ha sostenuto che essa riguarderebbe la fase amministrativa e non anche quella giurisdizionale nel corso della quale il contribuente potrebbe comunque opporsi alla pretesa erariale, emendando gli errori commessi con l’atto partecipativo di scienza (i dati riportati nella comunicazione dell’opzione) e con la prova della sussistenza dei requisiti sostanziali<sup>54</sup>.

In generale, si sono mosse obiezioni a tale ricostruzione perché, nell’ambito dei controlli fiscali, la previsione di un adempimento dichiarativo, a pena di decadenza, consentirebbe di collegare il credito al periodo o ai periodi d’imposta interessati<sup>55</sup>.

In senso specifico, resta che i fornitori e cessionari attenti dal recupero del credito e dalla sanzione non sarebbero i redattori della comunicazione errata; sicché, risulta difficilmente concepibile una loro rettifica di una comunicazione che non abbiano redatto e trasmesso all’Autorità.

Piuttosto, occorre considerare ulteriori profili.

In rapporto al modello di comunicazione dell’opzione, i provvedimenti direttoriali annoverano l’ipotesi dell’“inefficacia” nei confronti dell’Agenzia delle Entrate del trasferimento dell’agevolazione (artt. 7, comma 1, Prov. 7 agosto 2025 e 4, comma 9, Prov. 3 febbraio 2022)<sup>56</sup>.

Tuttavia, l’“inefficacia” è indicata come conseguenza di un “mancato invio delle comunicazioni nei termini e con le modalità previsti” dai provvedimenti stessi (ivi). Sicché, non sembrano alludere ad errori nel contenuto, quanto, oltre alle ipotesi di omessa o intempestiva trasmissione della comunicazione, a un invio di essa mediante un soggetto non abilitato oppure con un formato diverso dal modello accluso ai provvedimenti direttoriali o veicolata in modo differente da quello stabilito, per esempio con la posta elettronica anziché con il servizio web disponibile nell’area riservata del sito *internet* dell’Agenzia delle Entrate o diverso dai canali telematici della medesima Agenzia (artt. 3, comma 2 - 3, comma 3, Prov. 7 agosto 2025 e 4, comma 2 - 4, comma 3, Prov. 3 febbraio 2022).

Lo stesso sostantivo utilizzato (“inefficacia”) evoca l’idea di un atto radicalmente improduttivo di effetti *ab origine*, a differenza della “decadenza” che pare

intimamente correlata all'inutile decorso di un arco di tempo per la cura di un adempimento o di un onere.

Allora, anche sul piano testuale, appare molto discutibile sostenere che da inesattezze del contenuto del modello di comunicazione, trasmesso in modo tempestivo e corretto, possa sortire l'“inefficacia” del trasferimento del beneficio e l'inutilizzabilità del credito da parte di fornitori e cessionari, in mancanza di una patologica perdita di gettito di carattere sostanziale.

9. Fermo quanto osservato, già *de jure condito*, appare prefigurabile una diversa ricostruzione.

Si è rilevato che, con la circ. n. 33/E/2022, l'interpretazione dell'Agenzia fiscale ha considerato l'istituto della remissione *in bonis* quale strumento di correzione degli errori nelle comunicazioni delle opzioni e che, nel 2024, il legislatore ha inibito l'accesso a tale percorso per i crediti in materia edilizia<sup>57</sup>.

A ben guardare, è l'esattezza della stessa premessa a meritare una profonda riflessione.

In tema di remissione *in bonis*, il tenore testuale dell'art. 2, comma 1, D.L. n. 16/2012 si riferisce alla “*fruizione di benefici di natura fiscale o*” all'«*accesso a regimi fiscali opzionali, subordinati all'obbligo di preventiva comunicazione ovvero ad altro adempimento di natura formale non tempestivamente eseguiti (enfasi aggiunta)*», statuendo che la possibilità di beneficiarne «*non è preclusa, sempre che la violazione non sia stata constatata o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore dell'inadempimento abbia avuto formale conoscenza*».

Vero è che, pure in ambito giurisprudenziale, la remissione *in bonis* è stata considerata quale mezzo (anche) per emendare errori di redazione delle comunicazioni trasmesse<sup>58</sup>.

Ciò nonostante, è evidente che una simile interpretazione non trova conforto nel dato normativo, il quale, in modo inequivocabile, si riferisce esclusivamente a ipotesi di “*adempimenti*” “*non tempestivamente eseguiti*” per l'accesso a benefici fiscali, non affatto a casi di correzione di comunicazioni tempestivamente inviate.

D'altronde, all'indomani dell'entrata in vigore della disciplina della remissione *in bonis*, la stessa esegesi dell'Agenzia fiscale considerava esempi applicativi della remissione proprio le comunicazioni non inviate in tempo utile, ma in un momento successivo ai fini, per esempio, del regime opzionale di trasparenza previsto per le società di capitali partecipate interamente da altre società di capitali e per le s.r.l. a ristretta base proprietaria, per l'opzione per l'istituto del consolidato fiscale<sup>59</sup>, per l'adesione al regime di liquidazione e versamento mensile o trimestrale dell'IVA di gruppo<sup>60</sup>, ecc.<sup>61</sup>.

Ne deriva l'erroneità dell'opinione espressa dalla circ. n. 33/E/2022 (e della giurisprudenza che l'ha recepita), quando ha considerato la remissione *in bonis* quale mezzo elettivo e, addirittura, esclusivo di correzione delle comunicazioni delle



opzioni già trasmesse, dato che la normativa si limita alle ipotesi di mancato invio tempestivo delle comunicazioni.

È sicuro che il legislatore, nell'escludere la remissione per i *bonus* edilizi, con l'art. 2 D.L. n. 39/2024, intendesse riferirsi a tale opinione amministrativa, tuttavia non radicata nei dati normativi. Sicché la stessa norma del 2024 dovrebbe rigorosamente applicarsi alle (sole) fattispecie di omessa comunicazione nei termini e non già ai casi di comunicazione tempestivamente inviata, ma di contenuto erroneo.

**10.** Analizzata la *pars destruens*, è necessario considerare la *pars construens*. In particolare, *de jure condito*, occorre interrogarsi sulla possibile esistenza o meno di percorsi normativi che consentano di rettificare le comunicazioni delle opzioni al di fuori dell'irrisorio termine del quinto giorno del mese successivo a quello di invio e, comunque, del 5 aprile, per quelle trasmesse nel mese di marzo, come prescritto dai provvedimenti direttoriali (art. 3, comma 6, Prov. 7 agosto 2025 e art. 4, comma 7, Prov. 3 febbraio 2022)<sup>62</sup>.

A fronte della natura formale dell'adempimento e dell'assenza di comminatorie di "decadenza" per inesattezze compilative, è opportuno considerare il "punto di caduta" finale della comunicazione: l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta da parte del fornitore o del cessionario.

In una simile prospettiva, appare meritevole di considerazione una delle previsioni introdotte dalla riforma fiscale in materia di sanzioni tributarie. L'art. 13, comma 4-ter, D.Lgs. n. 471/1997, inserito dall'art. 2, comma 1, lett. l), n. 2), D.Lgs. n. 87/2024, ha previsto la sanzione di 250 euro per l'utilizzo del credito «in compensazione in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi di carattere strumentale, sempre che siano rispettate entrambe le seguenti condizioni:

a) gli adempimenti non siano previsti a pena di decadenza;

b) la violazione sia rimossa entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi relativa all'anno di commissione della violazione, ovvero, in assenza di una dichiarazione, entro un anno dalla commissione della violazione medesima».

La disposizione è ora riprodotta dall'art. 38, comma 6, D.Lgs. n. 173/2024, con effetto dal 1° gennaio 2026 (art. 102 D.Lgs. n. 173/2024 cit.).

Proprio per la natura delle violazioni, a fronte del concorso delle indicate condizioni, si è ritenuto che tali crediti risultino finanche "esclusi" *ab imis* "dalla definizione di 'non spettanza'"<sup>63</sup>. In altre parole, si tratterebbe di un *tertium genus* accanto al tradizionale binomio "crediti inesistenti" - "crediti non spettanti".

L'opinione risulta condivisibile, valorizzando, *a contrariis*, la constatazione che l'area dei "crediti non spettanti" include, fra l'altro, quelli «utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza»<sup>64</sup>. Comminatoria espressa di "decadenza", giustappunto, insussistente come appurato.

Il precetto rispecchia chiaramente lineamenti propri del regime generale della remissione *in bonis*, come, per esempio, la previsione dell'allineamento della

fattispecie alla disciplina di legge entro il “*termine di presentazione della prima dichiarazione utile*” e la sanzione di 250 euro<sup>65</sup>.

Con la differenza che, per la remissione *in bonis*, il regime prevede la spontanea attivazione del contribuente per sanare la propria violazione mediante l’autoapplicazione della sanzione, come nel ravvedimento operoso, mentre, per la norma in esame, la disciplina contempla la diretta irrogabilità della misura afflittiva, così contenuta, da parte degli Uffici fiscali, pur a seguito di un comportamento resipiscente dell’interessato per rimediare all’inesatto adempimento formale.

Non appare peregrino ventilare che la presentazione di una comunicazione dell’opzione, recante errori di compilazione, possa reputarsi trasmessa “*in difetto di un prescritto adempimento amministrativo di carattere strumentale*”.

D’altro canto, si potrebbe obiettare che il “*difetto*” dell’“*adempimento*”, di nuovo, si attagli a una mancata comunicazione più che alla presentazione di essa in modo tempestivo, ma con errori.

Tuttavia, in proposito, la normativa in materia di remissione *in bonis* reca un’espressione più precisa e circoscritta: la “*non tempestiva esecuzione*” dell’“*adempimento*”<sup>66</sup>. Invece, il concetto di “*difetto dell’adempimento amministrativo strumentale*” dell’art. 13, comma 4-ter, sembra più ampio e tale da comprendere anche una comunicazione presentata in tempo, con inesattezze contenutistiche. Si tratterebbe di un’interpretazione certamente meno lontana dal testo normativo rispetto a quella espressa dal Fisco con la circ. n. 33/E/2022, in ordine alla remissione *in bonis*, ove estesa assai discutibilmente alle correzioni di comunicazioni inviate in tempo.

Quanto alla modalità di “*rimozione della violazione*” formale (per dirla con l’art. 13, comma 4-ter, lett. b), si può pensare a una nuova trasmissione del modello amministrativo di comunicazione, ma entro il termine annuale prescritto dalla norma, in modo affine, sul piano logico-concettuale, alla dichiarazione tributaria, di natura integrativa-rettificativa rispetto a quella originaria.

Ciò nonostante, il percorso non sarebbe comunque risolutivo per tutte le fattispecie. Il divieto di remissione *in bonis* è in vigore dal 30 marzo 2024<sup>67</sup>, mentre l’art. 13, comma 4-ter riguarda le violazioni commesse dal 1° settembre 2024, con l’irretroattività della disciplina sanzionatoria qui considerata<sup>68</sup>.

Per ragioni di gettito, la giurisprudenza ha avallato tale limite temporale di operatività<sup>69</sup>, benché appaia in antitesi con il principio di retroattività della *lex mitior* desumibile dall’art. 7 CEDU, applicabile anche alle sanzioni formalmente amministrative, sostanzialmente penali, per la loro natura preventiva e repressiva degli illeciti<sup>70</sup>. Sicché, risulta problematica la legittimità costituzionale di detta previsione di irretroattività, almeno in rapporto alla norma convenzionale, integrativa dell’art. 117, comma 1, Cost.<sup>71</sup>.

In alternativa, si potrebbe guardare a una disposizione più generale dell’art. 13, comma 4-ter, qual è l’art. 11, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 471/1997, riprodotto dall’art. 36, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 173/2024, con effetto dal 1° gennaio 2026. La norma prevede una sanzione amministrativa pari, nel minimo, a 250 euro, fra

l'altro, per l'invio "*di ogni comunicazione prescritta dalla legge tributaria*", qual è la presente<sup>72</sup>, "*con dati incompleti o non veritieri*". La regola è in vigore dal 1° aprile 1998<sup>73</sup>, ben prima dell'introduzione dei *bonus* edilizi.

In ogni caso, la mite sanzione di 250 euro sarebbe ragionevole anche alla luce dei *tertium comparationis* delle norme che, da tempo, colpiscono svariati illeciti amministrativi tributari, in assenza di evasione, con misure di entità simile e, ora, anche più tenue<sup>74</sup>.

In conclusione, sarebbe auspicabile un intervento del legislatore, per fare chiarezza in merito all'emendabilità di errori siffatti, non incisivi sul piano sostanziale, e per circoscrivere la reazione solamente a una misura afflittiva, calibrata sulla base di una proporzionata norma di legge, in armonia con il sistema ordinamentale tributario.

<sup>1</sup> INGROSSO M., *Il credito d'imposta*, Milano, 1984 e alla voce *Credito d'imposta*, in *Enc. giur. Treccani*, X, Roma, 1988, spec. 2; LA ROSA S., *Le agevolazioni tributarie*, in AMATUCCI A. (diretto da), *Tratt. dir. trib.*, I, Padova, 1994, 403 ss., in part. 410 e 425; FREGNI M.C., *Crediti e rimborsi d'imposta*, indir. da S. CASSESE S. (diretto da), *Diz. dir. pubbl.*, II, Milano, 2006, 1672 ss.; FICHERA F., *Agevolazioni fiscali, bilancio delle tax expenditures e politica tributaria: il caso italiano*, in *Rass. trib.*, 2012, 4, 969 ss.; PACE A., *Le agevolazioni fiscali. Profili procedurali e processuali*, Torino, 2012, 11 ss.; GUIDARA A., voce *Agevolazioni fiscali*, in *Enc. giur. Treccani, Diritto on line*, 2013, par. 1; PAPARELLA F., *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, 487 ss., in part. 488-489; DEL FEDERICO L., *Profili attuali in tema di crediti d'imposta: poliformismo, funzione sovvenzionale, tutele e finanziarizzazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 3, I, 201 ss.; FIORENTINO S., *L'agevolazione fiscale: riflessioni critiche e spunti ricostruttivi*, in *Dir. proc. trib.*, 2022, 2, 245 ss., spec. 257 e 259.

<sup>2</sup> INGROSSO M., *Il credito d'imposta*, cit., ivi, 119 e in *Credito d'imposta*, cit., ivi, 2.

<sup>3</sup> V., per esempio, FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, Padova 1992, 145 ss., spec. 163 e in *Agevolazioni fiscali*, cit., ivi, 982; BATISTONI FERRARA F., voce *Agevolazioni ed esenzioni fiscali*, in *Diz. dir. pubbl.*, cit., I, Milano, 2006, 175 ss., spec. 177; FIORENTINO S., *L'agevolazione fiscale*, cit., ivi, 254-255; *contra*, MOSCHETTI F., per esempio, in MOSCHETTI F. - ZENNARO R., voce *Agevolazioni fiscali*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, I, 1987, 63 ss., secondo cui la *ratio* di tali misure sarebbe individuabile in un'attenuata capacità contributiva ex art. 53, comma 1, Cost.; per una panoramica sul punto, BASILAVECCHIA M., voce *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Agg., V, Milano, 2001, 48 ss., spec. 57 ss.

<sup>4</sup> V., rispettivamente, art. 119 D.L. n. 34/2020, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 77/2020 e ss.mm.; art. 16-bis, comma 1, lett. a), b), d), h), D.P.R. n. 917/1986; artt. 14 e 16, commi da 1-bis a 1-septies, D.L. n. 63/2013, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 90/2013.

<sup>5</sup> V. la rubrica e i commi 1-2 dell'art. 121 D.L. n. 34/2020 cit.; DEL FEDERICO L., *Profili attuali in tema di crediti d'imposta*, cit., ivi, 222 ss.

<sup>6</sup> Art. 121, comma 1, lett. a) e b), D.L. n. 34/2020 cit.; in precedenza, v. artt. 14, comma 2-ter e 16, comma 1-quinquies, D.L. n. 63/2013 cit., in tema di interventi di efficienza energetica, ristrutturazione edilizia e per l'acquisto di mobili, rispettivamente introdotti dall'art. 1, comma 74, lett. a), L. n. 208/2015 e 1, comma 2, lett. c), n. 3), L. n. 232/2016.

<sup>7</sup> DEL FEDERICO L., *Profili attuali in tema di crediti d'imposta*, cit., ivi, 223.

<sup>8</sup> ENEA, *Report dati mensili*, in <https://www.efficientzaenergetica.enea.it/detrazioni-fiscali/superbonus/risultati-superbonus.html>.

<sup>9</sup> V. art. 2 D.L. n. 11/2023, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 38/2023.

<sup>10</sup> Dottori commercialisti, ragionieri e periti commerciali, consulenti del lavoro, centri di assistenza fiscale, ecc., ecc.: artt. 119, comma 12 e 121, comma 7, D.L. n. 34/2020 cit. che rinvia all'art. 3, comma 3, D.P.R. n. 322/1998.

<sup>11</sup> Art. 17 D.Lgs. n. 241/1997.

<sup>12</sup> V., per esempio, quelli relativi ai pannelli fotovoltaici: art. 6 D.P.R. n. 380/2001 e D. Min. Infr. Trasp., 2 marzo 2018.

<sup>13</sup> Cfr. par. 2; artt. 119, comma 12 e 121, comma 7.

<sup>14</sup> Artt. 2 D.L. n. 16/2012, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 44/2012 e 11, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997.

<sup>15</sup> Art. 2, comma 1, D.L. n. 39/2024, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 67/2024.

<sup>16</sup> Cfr. par. 1.

<sup>17</sup> INGROSSO M., *Il credito d'imposta*, cit., 122 ss. e in *Credito d'imposta*, cit., ivi, 6; con generale riferimento a tutte le agevolazioni, v. FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, cit., 139 ss.; BASILAVECCHIA M., voce *Agevolazioni*, cit., ivi, 56; BATISTONI FERRARA F., voce *Agevolazioni ed esenzioni fiscali*, cit., ivi, 177 ss.

<sup>18</sup> V. art. 7 CEDU, applicabile pure alle sanzioni amministrative fiscali: Corte EDU, 4 ottobre 2016, n. 37462/09, *Žaja c. Croazia*, par. 86 ss.; art. 3, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997; riguardo all'applicazione delle norme generali sulle sanzioni anche a quelle "improprie", cfr. già Cass., Sez. Un., 27 dicembre 2010, n. 26126-26127.

<sup>19</sup> Art. 1 D.Lgs. n. 127/2015.

<sup>20</sup> Art. 6, comma 4, L. n. 212/2000, c.d. "Statuto dei diritti del contribuente"; cfr. Corte cost., 28 luglio 2025, n. 137, par. 7.2.; *contra*, Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello, 24 novembre 2025, n. 295, circa la prevalenza dell'errata comunicazione di un'opzione rispetto alla situazione effettiva, risultante con chiarezza dalle fatture elettroniche inviate al Fisco.

<sup>21</sup> Corte cost., 24 ottobre 2007, nn. 348-349; per un'applicazione in materia tributaria, Corte EDU, 7 dicembre 2023, n. 26604/16, *Waldner c. Francia*.

<sup>22</sup> Così, riguardo alle sanzioni, cfr. Corte cost., 28 marzo 2024, n. 51, par. 3.2.1, *mutatis mutandis*, in tema di illeciti disciplinari dei magistrati.

<sup>23</sup> V., per esempio, MOSCHETTI F., *Emendabilità della dichiarazione tributaria tra esigenze di 'stabilità' del rapporto e primato dell'obbligazione dovuta per legge*, in *Rass. trib.*, 2001, 4, 1174 ss.; COPPOLA P., *La dichiarazione tributaria e la sua rettificabilità*, Padova, 2005, 149; NUSSI M., *La dichiarazione tributaria*, Torino, 2008, 244 e 285; MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente nell'accertamento e nel processo*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 6, I, 985 ss.; Cass., Sez. Un., 25 ottobre 2002, n. 15063; Cass., Sez. Un., 30 giugno 2016, n. 13378, par. 31; nell'imposizione diretta, cfr.

art. 2, commi 8 ss., spec. comma 8-bis, ult. statuizione del D.P.R. n. 322/1998; v. *infra* par. 8, per ulteriori precisazioni.

<sup>24</sup> Cfr. par. 1; MOSCHETTI F. - ZENNARO R., voce *Agevolazioni fiscali*, cit., ivi.

<sup>25</sup> Così, *ex pluris*, Cass., sez. trib., 6 agosto 2024, n. 22241, par. 9.5; Cass., sez. trib., 15 marzo 2023, n. 7437; Cass., sez. trib., 21 giugno 2022, n. 20044, riguardo alla dichiarazione tributaria.

<sup>26</sup> Cfr. RANDAZZO F., *Le opzioni nel diritto tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 3, I, 277 ss., in part. 279 ss.

<sup>27</sup> D.P.R. n. 442/1997.

<sup>28</sup> Cfr. par. 2; cfr. RANDAZZO F., *Le opzioni*, cit., ivi, 293 ss., riguardo ai crediti d'imposta in generale.

<sup>29</sup> D.P.R. n. 442/1997 cit.

<sup>30</sup> Cfr. par. 4.

<sup>31</sup> Art. 6, comma 4, L. n. 212/2000 cit.

<sup>32</sup> TRABUCCHI A., voce *Errore (diritto civile)*, in *Noviss. Dig. it.*, VI, Torino, 1960, 665 ss.

<sup>33</sup> LEO G., *Commento all'art. 1428 c.c.*, in BONILINI G. - CONFORTINI M. - GRANELLI C. (a cura di), *Cod. civ. comm. on line*, Milano, 2025, par. 2.

<sup>34</sup> Cfr. Cass., sez. trib., ord. 11 dicembre 2020, n. 28288.

<sup>35</sup> Cfr. Cass., sez. trib., ord. 28 dicembre 2023, n. 36161, par. 2.2; Cass., sez. VI-5, ord. 29 aprile 2022, n. 13494; Cass., sez. trib., ord. 18 novembre 2021, n. 35228, par. 3.3.

<sup>36</sup> Cfr. BEGHIN M., *L'irretrattabilità della dichiarazione tributaria nella matriòska degli errori*, in *Corr. trib.*, 2019, 1, 47 ss. commento a Cass., sez. trib., ord. 24 agosto 2018, n. 21120, 47 ss., spec. 54; SCHIAVOLIN R., *Commento all'art. 6 della L. n. 212/2000 (I-VI)*, in FALSITTA G. (a cura di), *Comm. breve leggi tributarie*, Padova, 2011, I, 500 ss., spec. 507 ss., soprattutto 508; nel senso, invece, che la disposizione sarebbe espressiva del diritto al contraddittorio endo-procedimentale, per esempio, SAMMARTINO S., *Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rass. trib.*, 2016, 4, 986 ss.

<sup>37</sup> DEL FEDERICO L., *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Rass. trib.*, 2011, 6, 1393 ss., in part. 1420.

<sup>38</sup> Sulla diretta precettività dell'art. 6, comma 2, quale norma che sancisce un "dovere" in capo al Fisco, MARONGIU G., per esempio in *Lo Statuto dei diritti del contribuente nell'accertamento e nel processo*, cit., ivi, 962 e 964; SAMMARTINO S., *Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale*, cit., ivi, 993.

<sup>39</sup> Così, Cass., sez. trib., 23 ottobre 2015, n. 21586, par. 6.

<sup>40</sup> Così, *incidenter*, Cass., sez. trib., ord. 24 aprile 2018, n. 10029.

<sup>41</sup> Art. 1, comma 1, lett. g), D.Lgs. n. 219/2023.

<sup>42</sup> V., per esempio, FARRI F., *Prime riflessioni sul nuovo regime di invalidità degli atti dell'Amministrazione finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, 2, I, 209 ss., in part. 220-221.

<sup>43</sup> Art. 1, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 219/2023 cit.

<sup>44</sup> PISTONE P., *L'europeizzazione del diritto tributario e la riforma fiscale italiana: dall'adattamento all'adeguamento al diritto europeo*, in *Dir. prat. trib. internaz.*, 2024, 2, 303 ss., spec. 312-313, 325.

<sup>45</sup> Cfr. par. 6.

<sup>46</sup> Corte di Giustizia, 4 luglio 1963, causa C-32/62, *Alvis*, punto 1A.

<sup>47</sup> Corte di Giustizia, 10 luglio 1980, causa C-30/78, *DCL*, par. 26; sul contenuto della "prova", Corte di Giustizia, 1° ottobre 2009, *Foshan*, causa C-141/08, par. 94; in ambito tributaristico, Corte di Giustizia, 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino e a.*, par. 30, commentata da MARCHESELLI A., *Il contraddittorio va sempre applicato, ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. trib.*, 2014, 33, 2536 ss.; IAIA R., *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 1, I, 55 ss., in part. 78 ss.

<sup>48</sup> In generale, sull'incisività dell'"europeizzazione" dello Statuto per le norme in esso sancite, PISTONE P., *L'europeizzazione del diritto tributario*, cit., ivi, 322.

<sup>49</sup> Per un simile approccio, cfr. Corte di Giustizia, 2 febbraio 2021, causa C-481/19, *DB c. Consob*, par. 52, in tema di diritto al silenzio nell'ambito di procedimenti amministrativi sanzionatori.

<sup>50</sup> Cfr., per esempio, Corte di Giustizia, 30 novembre 2023, causa C-173/22 P, *MG c. BEI*, parr. 21 e 36; Corte di Giustizia, 14 luglio 2022, causa C-371/21 P, *SGI c. Commissione*, parr. 78-85; Corte di Giustizia, 18 giugno 2020, causa C-831/18 P, *Commissione c. RQ*, parr. 96, 105, 106.

<sup>51</sup> Art. 13, commi 5 e 5-bis, D.Lgs. n. 471/1997, in rapporto ai casi descritti dall'art. 1, comma 1, lett. g-quater), D.Lgs. n. 74/2000.

<sup>52</sup> Art. 6-bis L. n. 212/2000 e, a contrariis, art. 7-bis, comma 1, ult. ipotesi, D.L. n. 34/2024, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 67/2024, il quale, appunto, ha negato il contraddittorio per addebiti relativi all'utilizzo in compensazione solo per i "crediti inesistenti".

<sup>53</sup> V., per esempio, l'art. 6 D.M. 22 luglio 1998, n. 275, recante il reg. che disciplina le modalità di concessione degli incentivi per la ricerca scientifica, in base all'art. 5 L. n. 449/1997.



- <sup>54</sup> Cfr., in tema di dichiarazione tributaria, Cass., Sez. Un., 30 giugno 2016, n. 13378, par. 26; Cass., sez. trib., ord. 9 gennaio 2024, n. 765, par. 3.4.
- <sup>55</sup> V., da ultimo, Cass., sez. trib., ord. 16 aprile 2025, n. 10045, par. 2.1 e RANDAZZO F., *Le opzioni*, cit., ivi, 294-295.
- <sup>56</sup> Cfr. par. 3.
- <sup>57</sup> V. par. 3.
- <sup>58</sup> Cfr. Cass., sez. trib., ord. 29 ottobre 2021, n. 30695, par. 3.4.
- <sup>59</sup> Artt. 115, 116, 117 ss. D.P.R. n. 917/1986.
- <sup>60</sup> Art. 73, comma 3, D.P.R. n. 633/1972.
- <sup>61</sup> Circ. 28 settembre 2012, n. 38/E, parr. 1.3.1-1.3.2.
- <sup>62</sup> Cfr. par. 3.
- <sup>63</sup> Camera dei Deputati, Relazione tecnico-illustrativa al D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87 - Revisione del sistema sanzionatorio tributario, ai sensi dell'articolo 20 della legge 9 agosto 2023, n. 111, passim.
- <sup>64</sup> Art. 13, comma 4-bis, D.Lgs. n. 471/1997 che rinvia all'art. 1, comma 1, lett. g-*quinquies*), n. 3), D.Lgs. n. 74/2000.
- <sup>65</sup> Art. 2, comma 1, lett. b) e c), D.L. n. 16/2012, che rinvia all'art. 11 D.Lgs. n. 471/1997, in rapporto all'art. 13, comma 4-ter, all'*incipit* e alla lett. b) del D.Lgs. n. 471/1997 cit.
- <sup>66</sup> Art. 2, comma 1, D.L. n. 16/2012.
- <sup>67</sup> Art. 10, comma 1, D.L. n. 39/2024.
- <sup>68</sup> Art. 5 D.Lgs. n. 87/2024.
- <sup>69</sup> Cass., sez. trib., 19 gennaio 2025, n. 1274.
- <sup>70</sup> Cfr. Corte EDU, 17 settembre 2009, n. 10249/03, *Scoppola c. Italia*, parr. 108-109 in rapporto a Corte EDU, 8 giugno 1976, nn. 5100-5102/71; 5354/72; 5370/72, *Engel e a. c. Paesi Bassi*, parr. 81 ss. e, soprattutto, Corte EDU, 24 febbraio 1994, n. 12547/86, *Bendenoun c. Francia*, par. 47.
- <sup>71</sup> Cfr. par. 4. CORASANITI G., *Riflessioni critiche sulla deroga al principio di retroattività della lex mitior nel decreto legislativo recante la revisione del sistema sanzionatorio tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2024, 4, I, 1270 ss.; MASTROIACOVO V., *Considerazioni sulla deroga al principio di retroattività della lex mitior nel D.Lgs. n. 87/2024 di riforma del sistema sanzionatorio tributario*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2025, 2 e pubblicato on line l'11 dicembre 2025, [www.rivistadirittotributario.it](http://www.rivistadirittotributario.it); v., inoltre, CALZOLARI A. - CHIARIZIA G., *La lex mitior sulle sanzioni tributarie e gli standard minimi di tutela fissati nella CEDU*, in *il fisco*, 2025, 40, 3539 ss.
- <sup>72</sup> Art. 119, comma 12 e 121, comma 7, D.L. n. 34/2020 cit.
- <sup>73</sup> Art. 17, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997.
- <sup>74</sup> *Arg. ex art. 3*, comma 1, Cost. in rapporto, per esempio, agli artt. 1, commi 1 e 4, ult. statuizione e, nella disciplina vigente dal 1° settembre 2024, v. i commi 2-bis, ult. statuizione e 2, prima statuizione del D.Lgs. n. 471/1997.