

## SUPERBONUS: IERI, OGGI E DOMANI. I RISVOLTI IN AMBITO CONTENZIOSO

Aspetti patologici del credito – responsabilità degli attori coinvolti - attività di recupero dell' Agenzia delle Entrate e contenzioso tributario

Leonardo Anzelmo



## L'atto di recupero del credito

### **(Art. 1, c. 421, Legge n. 311/2004)**

«[...] per la riscossione dei crediti **indebitamente** utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, nonché per il recupero delle relative sanzioni e interessi l'Agenzia delle entrate può emanare apposito **atto di recupero motivato** da notificare al contribuente con le modalità previste dall'articolo 60 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973.

La legge di Bilancio 2022 stabilisce che **l'atto di recupero viene impiegato** per l'utilizzo improprio delle opzioni dello **sconto in fattura e della cessione del credito** relative ai vari bonus edilizi art. 1 commi 31 e 32, della legge 234/2021).

La legge di Bilancio 2022, che richiama la disciplina degli articoli 121 e 122 del DI 34/2020, convertito con la Legge 77/2020 (relativi, in particolare, all'opzione per la cessione del credito e lo sconto in fattura), stabilisce che **l'agenzia delle Entrate non potrà utilizzare l'atto di recupero per i bonus edilizi fruiti dal contribuente direttamente (come detrazione) in dichiarazione.**

## L'atto di recupero del credito

- ➔ La legge di Bilancio 2022 conferma alcune disposizioni già contenute nel decreto Antifrode (DI 157/2021, oggi abrogato), stabilendo in particolare che, fatti salvi i diversi termini previsti dalla normativa vigente, **l'atto di recupero deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione.**
- ➔ Si tratta di un provvedimento impositivo che segue le **regole degli accertamenti**, può essere quindi **impugnato** e deve essere **motivato** con riferimento alle ragioni giuridiche e ai presupposti. **Contraddittorio preventivo** (Cass. Ordinanza n. 9437 del 22 maggio 2020), **riscossione provvisoria, accertamento con adesione, termine di 60 gg art 12 L.212/2000.**

## Il controllo formale ex art. 36-bis/ter DPR 600/73

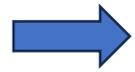


Il controllo formale è atto deputato per la verifica della sussistenza dei presupposti per fruire dei bonus in generale.

La giurisprudenza non esclude che le Entrate possano/debbero disconoscere la detrazione del 110% anche con un atto di accertamento ordinario.

In base all'articolo 38, comma 1, del Dpr 600/1973, infatti, gli uffici rettificano le dichiarazioni quando, tra l'altro, «non sussistono o non spettano, in tutto o in parte, le deduzioni dal reddito o le detrazioni di imposta indicate nella dichiarazione»: in tale ipotesi l'avviso di accertamento deve essere notificato **«entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione»**, come previsto dall'articolo 43 del Dpr 600/1973, un anno in più rispetto al controllo formale.

## Il controllo formale ex art. 36-bis/ter DPR 600/73



Nell'ipotesi di utilizzo della detrazione del 110% non in dichiarazione dei redditi, ma tramite l'esercizio dell'opzione per lo sconto in fattura o la cessione del credito di cui all'articolo 121 del DL 34/2020, l'esito del controllo, in questo caso, potrà dar luogo ad atti di recupero emanati in base alle disposizioni dell'articolo 1, commi 421 e 422, della legge 311/2004.

## Termine di decadenza ottennale



**(Art. 27, c. 16, D.L. n. 185/2008)**

“Salvi i più ampi termini previsti dalla legge in caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per il reato previsto dall'articolo 10 quater, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, **l'atto di cui all'articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311**, emesso a seguito del controllo degli importi a credito indicati nei modelli di pagamento unificato per la riscossione di **crediti inesistenti** utilizzati in compensazione ai sensi dell'articolo 17, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, **deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo.**”

## Termine di decadenza ottennale



“Può quindi affermarsi il seguente principio di diritto: "In tema di compensazione di crediti fiscali da parte del contribuente, l'applicazione **del termine di decadenza ottennale**, previsto dal Decreto Legge n. 185 del 2008, articolo 27, comma 16, conv. in L. n. 2 del 2009, presuppone l'utilizzo non già di un mero credito "non spettante", bensì di un **credito "inesistente"**, per tale ultimo dovendo intendersi - ai sensi del Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 13, comma 5, terzo periodo, (introdotto dal Decreto Legislativo n. 158 del 2015, articolo 15) - il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo (il credito che non è, cioè, "reale") e la cui inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articoli 36-bis e 36-ter e al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54-bis".  
**(Cass. – Sez. Trib. – Sent. n.34445/2021)**

## Sintesi

Detrazioni

Controllo formale ex art. 36 ter DPR 600/73 – No contraddittorio preventivo

31/12 del quarto anno successivo alla presentaz. della dichiarazione (notifica cartella)

Credito inesistente

Atto di recupero

31/12 dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo

Credito non spettante

Atto di recupero

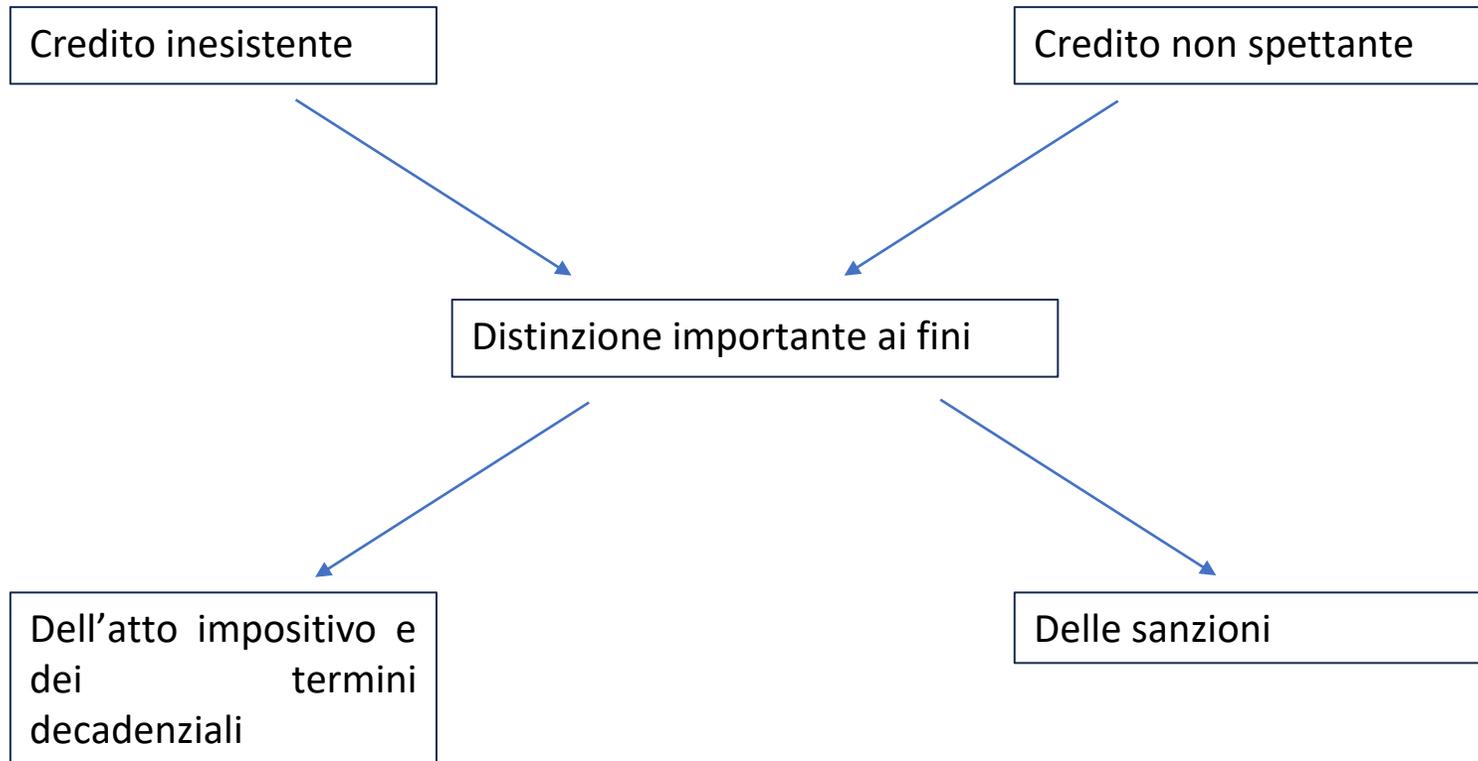
31/12 del quinto anno successivo a quello della violazione

Detrazioni

Avviso di accertamento – Necessità del contraddittorio preventivo, etc...

31/12 del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione

# Distinzione



## Le sanzioni

### ➔ CREDITO NON SPETTANTE

L'art. 13 D.Lgs. n. 471/ 1997, come modificato dal D.Lgs. n. 158/2015, prevede, al comma 4, l'applicazione di una **sanzione nella misura del 30%** «nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti».

### ➔ CREDITO INESISTENTE

Nel caso in cui, invece, siano utilizzati in compensazione crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute, il successivo comma 5 prevede l'applicazione di una **sanzione che varia dal 100% al 200% della misura dei crediti stessi, escludendo espressamente** che, in ipotesi siffatte, possa trovare applicazione **la definizione agevolata** prevista dagli artt. 16, comma 3, e 17, comma 2, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

## Definizione di credito inesistente

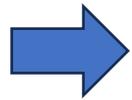


### CREDITO INESISTENTE

Art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997, definisce, opportunamente, la nozione di credito inesistente, per tale intendendosi «il credito in relazione al quale **manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter** del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633».

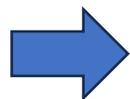
Come si legge nella relazione illustrativa alle modifiche apportate all'art. 13 D.Lgs. n. 471/ 1997, dal D.Lgs. n. 158/2015, «il riferimento operato al riscontro dell'esistenza del credito da utilizzare in compensazione mediante procedure automatizzate **rappresenta condizione ulteriore a quella dell'esistenza sostanziale del credito**, ed è volta ad evitare che si applichino le sanzioni più gravi quando il credito, pur "sostanzialmente" inesistente, può essere facilmente "intercettato" mediante controlli automatizzati, nel presupposto che la condotta del contribuente si connota per scarsa insidiosità».

## Distinzione tra le due fattispecie



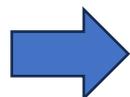
Il credito inesistente è una fattispecie che si identifica in tutti i casi di "**autoliquidazione del debito**" in cui potrebbe emergere una condotta fraudolenta, particolarmente insidiosa in quanto rilevabile, essenzialmente, soltanto a seguito di specifici riscontri di natura contabile, **non essendo possibile, nella maggior parte dei casi, riscontrare tale violazione partendo dal controllo delle dichiarazioni fiscali** (perché, per esempio, il credito viene "generato" direttamente nel modello F24, senza prima essere esposto in dichiarazione; ovvero perché si tratta di un credito "falsamente" creato, pur se riportato in dichiarazione, e poi utilizzato. Così, Albano A., La compensazione di crediti "inesistenti" e "non spettanti": regime sanzionatorio e profili procedimentali, in Riv. tel. dir. trib., 2022, 1, VII, 245 ss.).

## Distinzione tra le due fattispecie



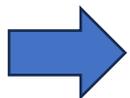
La condotta fraudolenta, evidentemente, non può che involgere l'utilizzo di crediti inesistenti, i quali, per essere utilizzati in sede di liquidazione/compensazione, richiedono, infatti, che il contribuente **rappresenti situazioni di fatto inesistenti, artificiose**, dichiarate come vere, ma invece false, ecc.; **mentre l'utilizzo di crediti non spettanti presuppone dichiarazioni vere e genuine rappresentazioni dei fatti**. Per i primi manca, in tutto o in parte, il **presupposto costitutivo**, che viene falsamente rappresentato; per i secondi, invece, **il presupposto costitutivo sussiste, ma per altre ragioni il credito è da considerarsi come non spettante**. In quest'ultimo caso, dunque, il contribuente non attua alcun comportamento artificioso, nessuna attività fraudolenta tale da ostacolare l'azione impositiva.

## Credito inesistente anche se non vi è fraudolenza o dolo



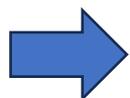
Il sorgere del diritto del contribuente a beneficiare dell'agevolazione non soltanto è subordinato **all'effettivo sostenimento della spesa** meritevole in relazione alla quale il legislatore ha previsto l'attribuzione del credito d'imposta, ma presuppone, altresì, che il contribuente **ponga in essere specifici adempimenti (anche di natura meramente formale) che, in base alla legge istitutiva del credito, hanno valenza costitutiva**. Si pensi, ad esempio, alla normativa sul bonus fiscale per gli interventi di riqualificazione ed efficientamento energetico degli immobili (art. 1, commi 344 e ss., L. n. 296/2006), in base alla quale l'omesso o il tardivo invio della comunicazione all'ENEA entro il termine specifico previsto dal legislatore costituisce una causa ostativa alla sua concessione (in proposito, cfr. Ingrao G., Mancato/tardivo invio della comunicazione all'Enea e decadenza dall'ecobonus fiscale: note a margine di una recente pronunzia della Cassazione, in Riv. tel. dir. trib., 23 gennaio 2023).

## Credito inesistente anche se non vi è frodolenza o dolo



La circostanza che una **irregolarità in un adempimento formale** possa provocare il disconoscimento di un'agevolazione altrimenti spettante - in quanto correlata ad una spesa meritevole effettivamente sostenuta dal contribuente - può apparire come un'ingiustizia.

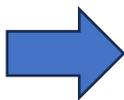
**Non si possono, tuttavia, ignorare le disposizioni legislative che espressamente individuano determinati adempimenti formali quali elementi costitutivi** del credito agevolativo, giungendo, in via interpretativa, ad attribuire a tali formalità una rilevanza differente rispetto a quella chiaramente definita dal legislatore. In ipotesi siffatte, appare chiaro, dunque, che inosservanza della prescrizione formale che, per legge, ha valenza costitutiva, impedisce il sorgere del diritto all'agevolazione.



La **regolarità della spesa** finanziata secondo il diritto comunitario:

- base giuridica della spesa (contratti, incarichi, appalti, etc..);
- corretti adempimenti formali (fatturazione, registrazione, dichiarazione);
- corretto trattamento fiscale (iva, registro, bollo, etc....)

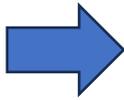
## Credito inesistente anche se non vi è frode o dolo



Ai sensi dell'art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471 / 1997 è, altresì, necessario **che tale inesistenza non sia riscontrabile dall'Ufficio nell'ambito dei controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter D.P.R. n. 600/ 1973 e 54-bis D.P.R. n. 633/ 1972.**

Il fatto che la suddetta disposizione ponga la nozione di credito inesistente in correlazione con la condizione (negativa) per cui tale inesistenza non sia riscontrabile mediante i controlli automatizzati e cartolari della dichiarazione consente di ritenere che il **discrimen** tra le due fattispecie di indebita compensazione (sanzionata ai sensi dell'art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/ 1997) e compensazione irregolare (sanzionata ai sensi dell'art. 13, comma 4, D.Lgs. n. 471/ 1997) **sia dato proprio dalla possibilità o meno per l'Ufficio di accertare "agevolmente" la violazione** posta in essere dal contribuente mediante un esame diretto della dichiarazione e della documentazione di supporto ad essa.

## Credito inesistente in quanto non controllabile ex art 36 bis e ter dpr 600/73

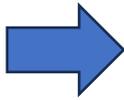


**Il controllo formale** della dichiarazione non riguarda necessariamente tutti i crediti esposti dal contribuente nel modello dichiarativo, ma soltanto quelli che confluiscono **nel Quadro "RN"**, nel quale sono riassunti tutti i dati, indicati negli altri quadri del modello di dichiarazione, utili per determinare l'imposta dovuta dal contribuente.

In particolare, concentrando l'analisi sul modello di dichiarazione "Redditi - Persone fisiche", risultano di interesse, ai nostri fini, i crediti indicati nei righi "RN27" e seguenti (tra questi, crediti per erogazione sportiva, per bonifica ambientale, per monopattini elettrici e servizi di mobilità elettrica, per depuratori d'acqua e riduzione del consumo di plastica, ecc.), i quali potrebbero essere utilizzati in compensazione dal contribuente per estinguere altri debiti di natura fiscale o extrafiscale.

Con riferimento a tali crediti, è sostenibile che, qualora l'Ufficio dovesse accertare, nell'ambito di un controllo formale della dichiarazione ex art. 36-ter D.P.R. n. 600/1973, che il contribuente non ha effettivamente sostenuto la spesa per la quale è prevista l'attribuzione del credito (perché, ad esempio, non è stata fornita la documentazione richiesta, **comprovante l'acquisto del monopattino elettrico**), l'eventuale utilizzo in compensazione di tale credito (**sostanzialmente inesistente per difetto dei presupposti costitutivi**) sarà, comunque, **sanzionato nella misura del 30%**, secondo quanto previsto dall'art. 13, comma 4, D.Lgs. n. 471/1997, dal momento che la sua inesistenza è stata "agevolmente" rilevata dall'Ufficio mediante un riscontro tra la dichiarazione e i documenti sulla base dei quali la stessa è stata redatta.

## Credito inesistente in quanto non controllabile ex art 36 bis e ter dpr 600/73



Vi sono, tuttavia, **altri crediti che non confluiscono nel "Quadro RN"** e che, pertanto, non potrebbero essere contestati nell'ambito di un controllo formale.

Si pensi ai crediti indicati nel "Quadro RU" del fascicolo 3 del modello di dichiarazione "Redditi - Persone fisiche" (tra questi, crediti d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, formazione 4.0, investimenti in beni strumentali nel territorio dello Stato, ecc.), i quali, **se utilizzati in compensazione dal contribuente in violazione di regole (anche meramente formali) prescritte a titolo costitutivo, determineranno, in ogni caso, l'irrogazione della più grave sanzione** di cui all'art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997, poiché si tratta di crediti sostanzialmente non esistenti e la cui inesistenza non è riscontrabile dall'Ufficio mediante i controlli formali della dichiarazione.

La contestazione di tali crediti, laddove utilizzati in compensazione nel modello di versamento F24, potrà, dunque, avvenire - preve indagini mirate e specifiche - con la notifica dell'avviso di recupero del credito di imposta di cui all'art. 1, comma 421, L. n. 311/2004, entro il termine decadenziale di **otto anni** di cui all'art. 27, comma 16, D.L. n. 185/2008, e sarà, conseguentemente, irrogata la sanzione **nella misura dal 100% al 200% del credito stesso**.

## Distinzione tra le due fattispecie di crediti



### **CREDITO INESISTENTE**

Atto di recupero ex art 1 c.421 L.311/2004

Termine decadenziale di 8 anni dalla indebita compensazione

Sanzioni dal 100% al 200% - no definizione agevolata



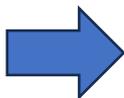
### **CREDITO NON SPETTANTE**

Atto di recupero ex art 1 c.421 L.311/2004 secondo l'art. 60 DPR 600/1973

31/12 del quinto anno successivo alla violazione

Sanzioni del 30% - si definizione agevolata

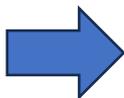
## Distinzione ai fini penali



Sul piano penale, il legislatore ha differenziato la risposta sanzionatoria sulla base dell'inesistenza ovvero della non spettanza del credito utilizzato in compensazione dal contribuente.

**L'art. 10-quater, comma 1 D.Lgs. 74/2020** prevede la pena **della reclusione da sei mesi a due anni** per chiunque non versi le somme dovute utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17 D.Lgs. n. 241/ 1997, **crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro**. Per le ipotesi in cui il contribuente abbia omesso il versamento delle somme dovute in conseguenza dell'utilizzo in compensazione di un **credito inesistente per un importo annuo superiore a cinquantamila euro** è, invece, prevista, al **secondo comma**, la pena della reclusione **da un anno e sei mesi a sei anni**.

## Distinzione ai fini penali



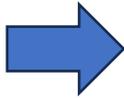
La nozione di credito inesistente rilevante ai fini dell'irrogazione della sanzione penale ai sensi dell'art. 10-quater, comma 2, D.Lgs. n. 74/ 2000, **non coincide pienamente con quella di cui all'art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/ 1997.**

Sul piano amministrativo è definito "inesistente" il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante i controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter D.P.R. n. 600/1973, e 54-bis D.P.R. n. 633/1972.

La norma penale non prevede una delimitazione della nozione di credito inesistente con riferimento alle procedure citate.

**È possibile, dunque, che l'utilizzo in compensazione di un credito inesistente sia sanzionato sul piano penale nella forma più grave** di cui all'art. 10-quater, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000, nonostante l'inesistenza del credito possa essere riscontrata agevolmente dall'Ufficio nell'ambito dei controlli formali della dichiarazione, diversamente da quanto previsto dall'art. 13 D.Lgs. n. 471/ 1997, ai fini dell'irrogazione della sanzione amministrativa.

AUTONOMIA DEI PERIODI D'IMPOSTA  
Cass. SS.UU. Sent. n. 8500/2021



**CREDITO NON SPETTANTE (Termine di decadenza quinquennale)**

Credito 2022 accertamento scad. 2027

Credito 2023 accertamento scad. 2028

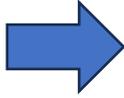
Credito 2024 accertamento scad. 2029

Credito 2025 accertamento scad. 2030

Credito 2026 accertamento scad. 2031

In base al principio di diritto della Corte di Cassazione, nel caso posto, il presupposto di un credito del 2022 può essere contestato fino al 2031, recuperando il rateo 2026, quindi in totale **dopo 9 anni**

AUTONOMIA DEI PERIODI D'IMPOSTA  
Cass. SS.UU. Sent. n. 8500/2021



**CREDITO INESISTENTE (Termine di decadenza ottennale)**

Credito 2022 accertamento scad. 2030

Credito 2023 accertamento scad. 2031

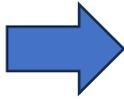
Credito 2024 accertamento scad. 2032

Credito 2025 accertamento scad. 2033

Credito 2026 accertamento scad. 2034

In base al principio di diritto della Corte di Cassazione, nel caso posto, il presupposto di un credito del 2022 può essere contestato fino al 2034, recuperando il rateo 2026, quindi in totale **dopo 12 anni**.

## CASSAZIONE SEZIONI UNITE E LEGGE DI RIFORMA

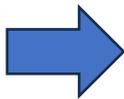


L'esigenza di definire con chiarezza la nozione di credito inesistente – rilevante:

ai fini sanzionatori

ai fini decadenziali

ha, così, indotto i giudici della Suprema Corte a richiedere (sez V., Ord. N.3784 8 febbraio 2023) un intervento chiarificatore delle **Sezioni Unite**.



La Legge di delega di riforma fiscale 111/2023 ha stabilito di introdurre, in conformità agli orientamenti giurisprudenziali, una più rigorosa distinzione normativa anche sanzionatoria tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti

## Quali atti impositivi?



### **SENTENZA DEL 10/10/2017 N. 575/2 - COMM. TRIB. REG. PER IL MOLISE**

#### **Per il disconoscimento del credito d'imposta è necessario un avviso di accertamento**

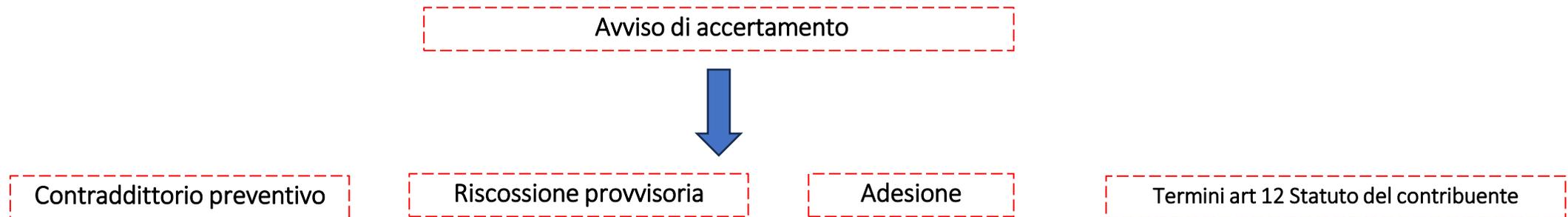
Ai fini del disconoscimento di un credito di imposta è necessario un avviso di accertamento dell'Agenzia delle Entrate, non essendo sufficiente l'avviso bonario successivo ad un controllo automatizzato. In tal senso si sono espressi i giudici della CTR di Campobasso dopo aver ritenuto prive di pregio le eccezioni presentate in appello dall'Agenzia delle Entrate. In particolare i giudici molisani precisano che la procedura automatizzata di cui all'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 può esser adottata solo ove sia necessario un controllo cartolare della dichiarazione, mentre, laddove "sorga la necessità di risolvere questioni giuridiche o **esaminare atti diversi dalla dichiarazione stessa, è necessario procedere mediante avviso di accertamento**" (Cass. sent. n. 5318 del 3 aprile 2012).

## Quali atti impositivi?



### SENTENZA CASS 2021 NR 69881

"E ancora, si è ulteriormente specificato come (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 30791 del 28/11/2018) in tema di controllo cd. cartolare della dichiarazione, l'Amministrazione finanziaria non può emettere la cartella di pagamento D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36-bis, ove venga in rilievo non già un errore materiale o di calcolo bensì l'interpretazione di una disposizione normativa, come certamente è quella che disciplina la spettanza o meno di un credito d'imposta.»



## Quali destinatari dell'atto impositivo?



### **RESPONSABILITA' DEL BENEFICIARIO DELLA DETRAZIONE**

L'assenza dei requisiti previsti per le agevolazioni fiscali, in base al comma 5 dell'articolo 121 del decreto Rilancio, determina il recupero dell'ammontare della detrazione indebitamente fruita, anche sotto forma di sconto in fattura o attraverso la cessione del credito, maggiorato di interessi e sanzioni, nei confronti dei soggetti beneficiari, da intendersi come i soggetti titolari dell'agevolazione fiscale.

## Quali destinatari dell'atto impositivo?



### **RESPONSABILITA' DEL FORNITORE CHE HA APPLICATO LO SCONTO E DEL CESSIONARIO**

Rispondono per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto all'importo acquistato (articolo 121, comma 4 decreto rilancio); ad esempio, nel caso in cui il cessionario che, dovendo utilizzare il credito con le stesse modalità con le quali sarebbe stato utilizzato dal soggetto cedente (in 5 rate), utilizzi in compensazione il predetto credito con modalità diverse (ad esempio in 3 rate), oppure nel caso in cui l'importo del credito utilizzato in compensazione sia maggiore di quello spettante.

## Quali destinatari dell'atto impositivo?



### **RESPONSABILITA' SOLIDALE**

In caso di concorso nella violazione, la responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto in fattura e dei cessionari è limitata rispetto alla regola generale prevista in materia di sanzioni tributarie. Come è noto, in sede di conversione del decreto Aiuti-bis detta responsabilità è stata **limitata ai soli casi di dolo o colpa grave, a condizione che:**

- **siano state rispettate le previsioni di legge**
- **siano stati acquisiti il visto di conformità e l'asseverazione attestante la congruità delle spese sostenute.**

Irrilevante e priva di conseguenze sanzionatorie l'ipotesi di colpa lieve.