

LE PROBLEMATICHE DEL SUPERBONUS 110%

LA TEMPESTA PERFETTA

La normativa del superbonus 110% (artt. 119 e 121 D.L. n. 34 del 19/05/2020, convertito, con modifiche, dalla Legge n. 77 del 17/07/2020), secondo me, ha il vizio di fondo di essere una legge speciale che, però, fa riferimento ad altre normative, edilizie e fiscali, che potrebbero comprometterne la richiesta e la convenienza.

Infatti, ultimamente, il Decreto Semplificazioni e le recenti sentenze della Corte di Cassazione hanno creato una “**tempesta perfetta**” che potrebbe limitare e scoraggiare l’utilizzo del superbonus 110%.

A) LA CILA (DECRETO SEMPLIFICAZIONI)

Il Decreto Legge n. 77 del 31/05/2021 (in G.U. n. 129 del 31/05/2021) con l’art. 33, comma 1, lett. c), ha completamente **sostituito** l’art. 13-ter dell’art. 119 cit. stabilendo che gli interventi del superbonus 110%, con esclusione di quelli comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici, costituiscono a tutti gli effetti manutenzione straordinaria e, quindi, sono realizzabili mediante la **comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA)**.

La procedura della CILA è più semplice rispetto alla SCIA ed inoltre:

- gli errori sulla CILA sono sempre considerati veniali ed hanno un costo di € 1.000 che si riduce ad € 333 se ci si pente, chiedendo una

nuova CILA durante l'esecuzione dei lavori (art. 6-bis, comma 5, DPR n. 380/2001);

- l'art. 44 del DPR n. 380/2001 (T.U. sull'edilizia) qualifica come reati solo gli interventi che esigono una SCIA o un permesso di costruire, trascurando, quindi, gli interventi realizzabili con CILA.

Nella CILA, per utilizzare il superbonus 110% devono essere attestati (alternativamente):

- gli estremi del titolo abitativo che ha previsto la costruzione dell'immobile oggetto di intervento (per esempio, licenza edilizia);
- oppure, il provvedimento che ne ha consentito la legittimazione (per esempio, la sanatoria edilizia);
- oppure, che la costruzione è stata completata in data anteriore al 1° settembre 1967.

La presentazione della CILA ha il vantaggio:

- di non richiedere l'attestazione dello stato legittimo di cui all'art. 9-bis, comma 1-bis, DPR n. 380/2001;
- di limitare la decadenza del beneficio fiscale previsto dall'art. 49 DPR n. 380/2001 nei seguenti, tassativi casi:
 - a) mancata presentazione della CILA;
 - b) interventi realizzati in difformità della CILA;
 - c) assenza dell'attestazione dei dati in precedenza esposti;
 - d) non corrispondenza al vero delle attestazioni rilasciate, con le sanzioni, penali ed amministrative, di cui all'art. 119, comma 14, citato.

All'ultimo periodo, però, il nuovo comma 13-ter citato prevede che:

“Resta impregiudicata ogni valutazione circa la legittimità dell’immobile oggetto di intervento”.

Il nuovo comma 13-ter presenta le seguenti problematiche:

1. innanzitutto, sostituisce integralmente il comma 13-ter dell’art. 119 cit. che prevedeva che le asseverazioni si dovevano riferire **esclusivamente** alle parti comuni degli edifici interessati dai medesimi interventi. Di conseguenza, secondo me, è necessario ripristinare la suddetta disposizione per evitare i dubbi e le perplessità più volte manifestati sull’argomento.
2. La CILA in questo modo, diventa **un’autodenuncia** per cui, in caso di abusi, il Comune potrà bloccare il cantiere relativo al 110%, ordinando di rimuovere le opere non autorizzate, neutralizzando in tal modo il superbonus.
3. La CILA non ammette varianti: se in un cantiere si deve modificare qualche elemento sostanziale del progetto, occorre presentare una nuova CILA e ciò potrebbe creare un blocco dei finanziamenti e la cancellazione del beneficio per i lavori trainati eseguiti nel frattempo.
4. In linea di principio, è possibile intervenire con più interventi incentivanti ma la CILA semplificata non è sufficiente per il bonus casa 50%, per il bonus facciate 90% e per l’ecobonus 65% e 50% che, invece, richiedono sempre la conformità urbanistica obbligatoria.

5. Di conseguenza, per evitare responsabilità i professionisti più accorti dovranno comunque fare le verifiche sullo stato di legittimità dell'immobile, con gli accessi agli atti, e dovranno sempre rappresentare ai committenti, in maniera precisa, la presenza di eventuali difformità o abusi.

Secondo me, per rendere appetibile il superbonus 110%, in sede di conversione in legge del Decreto Legge n. 77/2021 si deve:

- escludere la valutazione postuma circa la legittimità dell'immobile oggetto di intervento, cancellando l'ultimo periodo;
- se ciò non è possibile, quanto meno stabilire un termine perentorio (per esempio, un anno) per le valutazioni di legittimità di cui sopra;
- consentire la CILA anche per le varianti, senza la necessità di doverle ripresentare ogni volta con i problemi di cui sopra;
- consentire la CILA anche per il bonus casa 50%, per il bonus facciate 90% e per l'ecobonus 65% e 50%;
- consentire il ravvedimento operoso per rettificare attestazioni con errori formali;
- aumentare dal 2% al 4% il limite di tolleranza previsto dall'art. 49, primo comma, secondo periodo, DPR n. 380/2001;
- stabilire che le asseverazioni si devono riferire **esclusivamente** alle parti comuni degli edifici interessati dai medesimi interventi, riscrivendo il precedente comma 13-ter dell'art. 119 cit., oggi sostituito;

- consentire il superbonus 110% anche agli immobili condonati, la cui pratica ancora non è stata definita; in caso di rigetto del condono si deve recuperare il superbonus 110%;
- inoltre, prorogare al 2026 il superbonus 110%, ampliandolo a professionisti ed imprese;
- infine, mai inserire il superbonus nel redditometro, come si è paventato.

B) COMPENSAZIONI DEI CREDITI - RECUPERO – TERMINI

1) L'art. 121 D.L. n. 34/2000 cit. consente l'opzione dello sconto o della cessione del credito d'imposta da utilizzare in compensazione in cinque quote annuali di pari importo.

In materia tributaria, è necessario distinguere il credito d'imposta **“non spettante”** dal credito d'imposta **“inesistente”** perché le conseguenze fiscali sono diverse.

a) Infatti (art. 121, commi 4 e 5, cit.), **per il credito d'imposta “non spettante”**:

- l'Agenzia delle Entrate deve operare il recupero entro il termine di decadenza di **cinque anni** sempre nei confronti del beneficiario, salvo il concorso da parte del cessionario;
- si applica la sanzione del **30%**, che può essere ridotta ai sensi dell'art. 13 D.Lgs. n. 471/1997;
- si applica l'interesse del 4% annuo (art. 20 DPR n. 602/73);

- **ai fini penali**, per il cessionario del credito che procede alla compensazione si applica l'art. 10-quater, primo comma, D.Lgs. n. 74/2000 (**da sei mesi a due anni per un importo annuo superiore ad € 50.000**).

b) Invece (artt. 121, quarto comma, cit. e 27, commi da 16 a 20, D.L. n. 185/2008, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 2 del 28/01/2009), **per il credito d'imposta "inesistente"**:

- l'Agenzia delle Entrate deve operare il recupero, a pena di decadenza entro il 31 dicembre **dell'ottavo anno** successivo a quello del relativo utilizzo sempre nei confronti del beneficiario, salvo il concorso da parte del cessionario;
- si applica la sanzione **dal 100% al 200%** (art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471 cit.), che non ammette la definizione agevolata;
- si applica l'interesse del **4%** annuo (art. 20 DPR n. 602/73);
- si iscrive a ruolo **tutto**, ai sensi dell'art. 15-bis DPR n. 602/73 (iscrizione nei ruoli straordinari);
- **ai fini penali**, per il cessionario del credito che procede alla compensazione, si applica l'art. 10-quater, secondo comma, D.Lgs. n. 74/2000 (**da un anno e sei mesi a sei anni per un importo annuo superiore ad € 50.000**).

c) Come si vede, in assenza di una precisa e chiara disposizione legislativa, i rischi fiscali e penali sono notevoli.

Infatti, il confine è troppo labile ed i contribuenti ed i professionisti si trovano ad operare "**nella nebbia**" per quanto sono incerti e

complessi i calcoli da effettuare ed i principi da osservare (**si rinvia all'interessante e condivisibile articolo sull'argomento di Paola Coppola, in Il Sole 24 Ore di venerdì 25 giugno 2021, pag. 36**).

In linea teorica, la frode deve qualificare il credito inesistente mentre la questione interpretativa circa il presupposto impositivo deve qualificare il credito non spettante. Purtroppo, però, in mancanza di una precisa e chiara disposizione di legge, è intervenuta:

- **la Corte di Cassazione che, con le ordinanze n. 24093 del 16 luglio 2020 e n. 29717 del 24 novembre 2020, ha stabilito che l'art. 27 cit.: “nel fissare il termine di otto anni per il recupero dei crediti di imposta inesistenti indebitamente compensati, non intende elevare “l'inesistenza” del credito a categoria distinta dalla “non spettanza” dello stesso (distinzione a ben vedere priva di fondamento logico-giuridico), ma mira a garantire un margine di tempo adeguato per il compimento delle verifiche riguardanti l'investimento che ha generato il credito d'imposta, margine di tempo perciò indistintamente fissato in otto anni, senza che possa trovare applicazione il termine più breve stabilito dall'art. 43 DPR n. 600/73 per il comune avviso di accertamento – Cassazione, Sezione Quinta, del 02/08/2017 n. 19237”;**

➤ **l’Agenzia delle Entrate che, con la circolare n. 31/E del 23/12/2020 e l’interpello n. 396 del 09/06/2021, ha precisato che:**

“qualora sia accertato che le attività/spese sostenute non siano ammissibili al credito di imposta ricerca e sviluppo si configura un’ipotesi di utilizzo di un credito di imposta “inesistente” per carenza totale o parziale del presupposto costitutivo ed il relativo atto di recupero dovrà essere notificato entro il 31 dicembre dell’ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo in compensazione, non rilevando, ai fini della violazione sopra richiamata, la mera esposizione del credito in dichiarazione annuale”.

Inoltre, l’Agenzia delle Entrate, con la citata Circolare n. 31/E, ha precisato che:

“ Così, ad esempio, qualora il controllo verta sull’esistenza del credito d’imposta maturato nel periodo d’imposta 2015, indicato nella dichiarazione presentata nel 2016 e utilizzato in compensazione nel corso del 2017, gli Uffici potranno procedere alle operazioni di verifica entro l’ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo in compensazione, e, qualora riscontrino che il credito utilizzato è “inesistente” per mancanza dei presupposti costitutivi, dovranno notificare l’atto di recupero entro il 31 dicembre 2025.”

In definitiva, secondo la Corte di Cassazione e l’Agenzia delle Entrate la distinzione tra crediti **“non spettanti”** e crediti **“inesistenti”** è priva di fondamento logico – giuridico e, quindi, **il termine di decadenza per il recupero è sempre di otto anni.**

2) A questo punto, per una tempesta perfetta, ultimamente è intervenuta la Corte di Cassazione a Sezioni Unite che, con la sentenza n. 8500 del 25/03/2021, ha stabilito il seguente principio di diritto:

“nel caso di contestazione di un componente di reddito ad efficacia pluriennale per ragioni diverse dall’errato computo del singolo rateo dedotto e concernenti invece il fatto generatore ed il presupposto costitutivo di esso, la **decadenza dell’amministrazione finanziaria della potestà di accertamento va riguardata, ex art. 43 DPR n. 600/73, in **applicazione del termine della rettifica della dichiarazione nella quale il singolo rateo di suddivisione del componente pluriennale è indicato, non già in applicazione del termine per la rettifica della dichiarazione concernente il periodo di imposta nel quale quel componente sia maturato o iscritto per la prima volta in bilancio”.****

Di conseguenza, in base alla succitata criticabile sentenza, in tema di superbonus 110%, utilizzabile in cinque anni, l’Agenzia delle Entrate può notificare l’atto di recupero dei crediti sempre inesistenti (come abbiamo visto in precedenza) in **otto anni** per ognuno dei cinque

anni; **quindi, in sostanza, i recuperi fiscali si possono effettuare in 40 anni (5 anni per 8 anni di decadenza ognuno)!!!!**

3) In sede di conversione del D.L. n. 77/2021, secondo me, per evitare gli assurdi di cui sopra e, soprattutto, per dare certezze e tranquillità agli operatori economici ed ai professionisti bisogna specificare che:

- **i crediti inesistenti si formano soltanto quando c'è la frode;**
- **in mancanza di frode, tutti i crediti sono da ritenere “non spettanti”, soprattutto quando si tratta di interpretazioni della difficile e complessa normativa del superbonus 110%, con il termine di decadenza di 5 anni e non 8 anni;**
- **infine, i termini di 5 anni per i crediti “non spettanti” e 8 anni per i crediti “inesistenti” riguardano soltanto il primo periodo di imposta nel quale quel credito è maturato, trascorsi i quali i crediti di imposta sono definitivi e non sono più contestabili nei successi quattro anni.**

C) CONCLUSIONI

Per evitare la tempesta perfetta di cui sopra (autodenuncia con la CILA, credito sempre inesistente, e 40 anni per i recuperi fiscali), secondo me, è necessario che il legislatore disciplini la normativa speciale del superbonus 110% in modo completo ed autonomo, con i suggerimenti di cui sopra, per dare certezze ai contribuenti ed ai professionisti e

consentire, in tal modo, di sfruttare al meglio le ottime occasioni date dal superbonus 110%.

Lecce, 13 luglio 2021
Villani

Avv. Maurizio

AVV. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce
Patrocinante in Cassazione

www.studiotributariovillani.it - e-mail avvocato@studiotributariovillani.it