

Il decreto Semplificazioni e l'orientamento della giurisprudenza limitano l'utilizzo del 110%

Superbonus, l'appel è in bilico

Cila e compensazione crediti possono rivelarsi un boomerang

Pagina a cura

DI MAURIZIO VILLANI*

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%.

La normativa del superbonus 110% (artt. 119 e 121 dl n. 34 del 19/05/2020, convertito, con modifiche, dalla legge n. 77 del 17/07/2020) ha, infatti, 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.

La Cila (decreto Semplificazioni). Il decreto legge n. 77 del 31/05/2021 con l'art. 33, comma 1, lett. c), ha completamente sostituito il comma 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 e inoltre:

gli errori sulla Cila sono sempre considerati veniali e hanno un costo di mille euro, che si riduce a 333 euro 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: mancata presentazione della Cila; interventi realizzati in difformità della Cila; assenza dell'attestazione dei dati in precedenza esposti; non corrispondenza al vero delle attesta-

zioni 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: 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, sarebbe necessario ripristinare la suddetta disposizione per evitare i dubbi e le perplessità più volte manifestati sull'argomento. 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.

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.

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.

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.

Compensazione dei crediti. L'art. 121 dl 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. 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 dlgs n. 471/1997; si applica l'interesse del 4% an-

zionisti si trovano a operare «nella nebbia» per quanto sono incerti e complessi i calcoli da effettuare e i principi da osservare.

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

vare «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

lativo 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.

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 a 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 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).

*Studio Legale Tributario Villani

© Riproduzione riservata



nuo (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, dlgs n. 74/2000 (da sei mesi a due anni per un importo annuo superiore a 50 mila euro).

Invece (artt. 121, quarto comma, cit. e 27, commi da 16 a 20, dl 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, dlgs 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, dlgs n. 74/2000 (da un anno e sei mesi a sei anni per un importo annuo superiore a 50 mila euro).

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 e i contribuenti e i profes-

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 re-

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 di otto anni