

CRISTIAN ANGELI
SILVIA SICCARDI

DETRAZIONI
E IMMOBILI



CONTENZIOSO E PROCESSO TRIBUTARIO NEL SUPERBONUS E NEI BONUS EDILIZI

GUIDA PRATICA CON CASI RISOLTI
AGGIORNATA AL D.LGS. 29 LUGLIO 2024, N. 110



Clicca e richiedi di essere contattato
per informazioni e promozioni

GRAFILL



CLICCA per maggiori informazioni
... e per te uno SCONTO SPECIALE

Cristian Angeli – Silvia Siccardi

CONTENZIOSO E PROCESSO TRIBUTARIO NEL SUPERBONUS E NEI BONUS EDILIZI

Ed. I (09-2024)

ISBN 13 978-88-277-0468-4

EAN 9 788827 704684

Collana **DETRAZIONI E IMMOBILI**



Cristian Angeli, ingegnere esperto di edilizia agevolata, è autore di numerosi libri e articoli di approfondimento sui bonus fiscali, che pubblica su primari siti web e su vari giornali quotidiani. Svolge anche perizie, consulenze in ambito di contenzioso e pareri tecnico-legali. Si occupa inoltre di progettazione edilizia, coniugando i bonus fiscali alle più evolute tecnologie costruttive.

www.cristianangeli.it



Silvia Siccardi, avvocato cassazionista, opera da oltre 25 anni nell'ambito del diritto tributario. È autrice di articoli e commenti per la stampa specializzata e relatrice e docente presso convegni e corsi di formazione in materia tributaria. È attualmente Segretario Generale dell'Unione Nazionale Camere Avvocati Tributaristi – UNCAT.

All'interno del volume i capitoli 1, 2, 3 sono stati redatti a cura di Cristian Angeli, mentre i capitoli 4, 5, 6, 7, così come i "possibili spunti difensivi" contenuti nel capitolo 8, sono stati redatti a cura di Silvia Siccardi.

Nota per i lettori - Tutti i contenuti del presente volume sono frutto delle conoscenze degli autori e si basano sulla normativa e sulla prassi disponibile alla data di pubblicazione. Per l'uso concreto delle agevolazioni fiscali e per la gestione dei relativi contenziosi, i lettori sono liberi di attenersi a quanto riportato nel volume o di svolgere autonome valutazioni, rivolgendosi a professionisti di propria fiducia.



Licenza d'uso da leggere attentamente
prima di attivare la WebApp o il Software incluso

Usa un QR Code Reader
oppure collegati al link <https://grafill.it/licenza>

Per assistenza tecnica sui prodotti Grafill aprire un ticket su <https://www.supporto.grafill.it>

L'assistenza è gratuita per 365 giorni dall'acquisto ed è limitata all'installazione e all'avvio del prodotto, a condizione che la configurazione hardware dell'utente rispetti i requisiti richiesti.

© **GRAFILL S.r.l.** Via Principe di Palagonia, 87/91 - 90145 Palermo

Telefono 091/6823069 - Fax 091/6823313 - Internet <http://www.grafill.it> - E-Mail grafill@grafill.it

**CONTATTI
IMMEDIATI**



Pronto GRAFILL
Tel. 091 6823069



Chiamami
chiamami.grafill.it



Whatsapp
grafill.it/whatsapp



Messenger
grafill.it/messenger



Telegram
grafill.it/telegram

Finito di stampare presso **Tipografia Publistampa S.n.c. - Palermo**

Edizione destinata in via prioritaria ad essere ceduta nell'ambito di rapporti associativi.

Tutti i diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica e di riproduzione sono riservati. Nessuna parte di questa pubblicazione può essere riprodotta in alcuna forma, compresi i microfilm e le copie fotostatiche, né memorizzata tramite alcun mezzo, senza il permesso scritto dell'Editore. Ogni riproduzione non autorizzata sarà perseguita a norma di legge. Nomi e marchi citati sono generalmente depositati o registrati dalle rispettive case produttrici.



**CLICCA per maggiori informazioni
... e per te uno SCONTO SPECIALE**

SOMMARIO

PRESENTAZIONE

dell'Ing. GIANLUCA ORETO (Direttore di LavoriPubblici.it) p. 7

INTRODUZIONE " 9

1. DISCIPLINA DEI BONUS EDILIZI " 13

1.1. Il Bonus ristrutturazioni " 13

1.2. Il Sismabonus " 15

1.3. Il Sismabonus-acquisti " 16

1.4. Il bonus per l'acquisto di immobili ristrutturati o restaurati " 18

1.5. L'Ecobonus " 19

1.6. Il Bonus barriere architettoniche " 20

1.7. Il Bonus facciate " 23

1.8. Il Bonus mobili " 25

1.9. Tabella riepilogativa dei principali bonus edilizi ordinari " 26

2. LA DISCIPLINA DEL SUPERBONUS " 28

2.1. Introduzione " 28

2.2. Il potenziamento dei bonus esistenti " 29

2.3. A chi spetta? " 30

2.4. Su quali immobili intervenire? " 32

2.5. Gli interventi agevolabili " 34

2.6. Le aliquote decrescenti " 36

2.7. Asseverazioni, conformità fiscale e comunicazioni " 38

2.8. Le cause di decadenza " 40

2.9. Cessione del credito e responsabilità " 43

2.10. La norma "salva SAL" per la fine del 2023 " 45

2.11. La tassazione della vendita di immobili efficientati " 46

3. IL CONTENZIOSO DERIVANTE DAI BONUS EDILIZI
E DAL SUPERBONUS " 48

3.1. Elementi di contenzioso in materia di bonus ordinari " 48

3.1.1.	Adempimenti e attestazioni. Assenza di asseverazioni e certificazioni obbligatorie	p.	49
3.1.2.	Imprese e società che beneficiano dei bonus. L'inquadramento dei lavori e l'ottimizzazione delle pratiche	"	53
3.1.3.	Bonus ordinari spettanti agli acquirenti. I tipi di interventi non agevolabili e le tutele per venditore e compratore	"	58
3.2.	Elementi di contenzioso in materia di Superbonus	"	61
3.2.1.	La CILA (comunicazione inizio lavori asseverata). Errori e inefficacia	"	62
3.2.2.	L'eventualità dell'abuso del diritto. Rischi del frazionamento e come "evitare" il reato	"	67
4.	I CONTROLLI FISCALI E LE MODALITÀ DI DISCONOSCIMENTO DEL CREDITO	"	71
4.1.	Crediti inesistenti e crediti non spettanti	"	71
4.2.	Decadenza dal potere di accertamento	"	76
4.3.	Il principio del contraddittorio	"	79
4.4.	Gli accertamenti automatizzati e sostanzialmente automatizzati	"	83
4.4.1.	La liquidazione 36- <i>bis</i> delle imposte in base alle dichiarazioni	"	84
4.4.2.	I controlli formali 36- <i>ter</i>	"	86
4.4.3.	Casi particolari: lo scarto sulla piattaforma	"	87
4.5.	Il procedimento di accertamento	"	88
4.6.	Lo schema di atto	"	89
4.7.	L'accertamento con adesione	"	91
5.	LE SANZIONI	"	94
5.1.	La riforma delle sanzioni	"	94
5.2.	Il principio di colpevolezza	"	96
5.3.	L'oggettiva incertezza della norma	"	97
5.4.	Il legittimo affidamento e la riserva di legge	"	101
6.	IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO	"	104
6.1.	La giurisdizione tributaria	"	104
6.2.	La necessità di un atto impugnabile	"	107
6.3.	Il ricorso e le domande giudiziali	"	110
6.4.	Le difese dell'amministrazione finanziaria e le memorie	"	113
6.5.	La sentenza e i suoi vizi	"	115

7. IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO	
CONNESSO AI BONUS EDILIZI E AL SUPERBONUS	p. 118
7.1. L'onere della prova.....	" 118
7.2. Le produzioni documentali in giudizio.....	" 119
7.3. La prova testimoniale.....	" 120
7.4. La riscossione in pendenza di giudizio.....	" 123
7.5. Il rinvio pregiudiziale.....	" 125
8. CASI RISOLTI	" 128
CASO 1	
<i>Decadenza dal Superbonus per omessa presentazione della CILAS</i>	" 128
CASO 2	
<i>Superbonus, recuperi fiscali e responsabilità solidale</i>	" 133
CASO 3	
<i>Decadenza dal Superbonus per errato classamento</i>	" 137
CASO 4	
<i>Contestazioni fiscali basate su presunzioni</i>	" 141
CASO 5	
<i>Superbonus, il confine tra liceità e abuso del diritto</i>	" 145
CASO 6	
<i>Vizi della CILAS. Formali o sostanziali?</i>	" 149
9. RIFERIMENTI NORMATIVI	" 152
10. RIFERIMENTI DI PRASSI	" 156
10.1. Principali documenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate.....	" 156
10.1.1. Risposte a istanze di interpello.....	" 156
10.1.2. Risoluzioni.....	" 158
10.1.3. Circolari.....	" 158
10.2. Interrogazioni parlamentari.....	" 159
10.3. Pareri del Consiglio Superiore dei Lavori Pubblici.....	" 159
11. RIFERIMENTI DI GIURISPRUDENZA	" 160
12. LA WEBAPP INCLUSA	" 175
12.1. Contenuti della WebApp.....	" 175
12.2. Requisiti hardware e software.....	" 175
12.3. Attivazione della WebApp.....	" 175



**PRONTO
GRAFILL**

**CLICCA per maggiori informazioni
... e per te uno SCONTO SPECIALE**

PRESENTAZIONE

dell'Ing. GIANLUCA ORETO (Direttore di LavoriPubblici.it)

Negli ultimi anni, il settore dell'edilizia in Italia è stato fortemente influenzato dalle riforme normative riguardanti il Superbonus e gli altri bonus edilizi. Questi incentivi hanno rappresentato una vera e propria rivoluzione, non solo per gli addetti ai lavori ma anche per i proprietari immobiliari e gli investitori.

Il Superbonus 110%, introdotto con il Decreto Rilancio (D.L. n. 34/2020), ha generato un impatto epocale sulle modalità di intervento nel patrimonio immobiliare, contribuendo alla rigenerazione urbana e alla promozione dell'efficienza energetica.

Non senza, però, particolari complessità relative non soltanto alla detrazione fiscale ma soprattutto alle sue modalità di utilizzo "alternative" (sconto in fattura e cessione del credito) che sono state la causa principale del blocco di molti cantieri e le conseguenti problematiche innescate da tutti gli attori coinvolti nel processo edilizio e fiscale.

Insieme alle sue evidenti opportunità, il Decreto Rilancio, il Superbonus e il meccanismo delle opzioni alternative hanno sollevato una serie di sfide che hanno coinvolto tutti i soggetti interessati. Gli effetti del Superbonus, e dei bonus edilizi in generale, non si sono limitati all'ambito edilizio, ma hanno toccato in modo significativo anche il panorama economico e fiscale. La complessità della normativa, le sue continue modifiche arrivate a colpi di provvedimenti d'urgenza e l'ingente quantità di fondi coinvolti hanno portato all'emersione di controversie e contenziosi, sia tra soggetti privati che con l'Agenzia delle Entrate.

Questo volume si propone di offrire una guida chiara e completa per orientarsi in questo intricato sistema normativo e per affrontare le problematiche legate alla gestione dei crediti fiscali e delle eventuali contestazioni da parte dell'amministrazione finanziaria.

L'opera, scritta a quattro mani da Cristian Angeli, ingegnere esperto in edilizia agevolata, e Silvia Siccardi, avvocato cassazionista con una vasta esperienza in diritto tributario, unisce competenze tecniche e giuridiche per fornire una panoramica completa e multidisciplinare. Dalla descrizione delle normative, alle procedure di controllo, fino alle modalità di difesa e ai casi risolti, il libro si propone come uno strumento indispensabile per professionisti del settore edilizio, tecnici, avvocati tributaristi e contribuenti.

Il volume è strutturato in modo da offrire sia un'analisi teorica delle normative, sia un approccio pratico, con esempi e casi concreti che permettono di comprendere le dinamiche di applicazione dei bonus edilizi e le relative criticità. Particolare attenzione viene data alle cause più comuni di contenzioso, alle sanzioni e alle modalità di difesa nel contesto del processo tributario. Inoltre, viene messa in luce la crescente importanza del ruolo delle

asseverazioni tecniche e della conformità fiscale, elementi fondamentali per evitare sanzioni e per tutelare i diritti dei contribuenti.

L'obiettivo di questo volume è duplice:

- da un lato, offrire una guida pratica per la gestione delle agevolazioni fiscali legate all'edilizia;
- dall'altro, fornire una chiave di lettura per comprendere le implicazioni giuridiche e fiscali dei bonus, aiutando i lettori a navigare in un sistema normativo in continua evoluzione.

In un contesto in cui il legislatore continua ad apportare modifiche e correttivi, è essenziale poter contare su uno strumento aggiornato e multidisciplinare, capace di affrontare con rigore e completezza le sfide imposte dalle nuove normative fiscali e edilizie.

INTRODUZIONE

Le "rivoluzioni normative" sono una costante nel mondo dell'edilizia, chi la vive lo sa. Il Superbonus, in questo senso, ha rappresentato un marchio epocale, con effetti che non solo hanno riscritto il modo di ristrutturare gli immobili, ma anche il modo di trattare il tema più vasto delle agevolazioni fiscali legate ai lavori edili.

Il D.L. n. 34/2020, il c.d. "Decreto Rilancio", in vigore dal 19 maggio 2020 e che ha introdotto il famigerato Superbonus, ha infatti aperto gli occhi di tutti (addetti ai lavori e proprietari) sulle numerose possibilità offerte dall'ordinamento per ristrutturare il parco immobiliare esistente ottenendo risparmi d'imposta. I bonus edilizi, infatti, esistono dagli anni '80, ma la maggiorazione al 110% operata dal Superbonus li ha resi così centrali solo negli ultimi 4 anni. Dal punto di vista edilizio, sicuramente, ma soprattutto da quello economico e tributario, dato l'immane valore degli investimenti effettuati e, di conseguenza, dei crediti d'imposta maturati e circolati.

I numeri lo dimostrano.

Alla data di chiusura del presente volume sono stimati in circa 500.000 gli edifici che sono stati efficientati con il Superbonus, come emerge dal report mensile reso disponibile da Enea (Agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo economico sostenibile). In percentuale, si tratta di una quantità molto limitata, rappresentando circa il 4% del totale degli edifici presenti sul suolo Italiano.

Il numero che fa rimanere davvero a bocca aperta, e che lascia prevedere lo svilupparsi di un alto numero di contenziosi, è piuttosto un altro: 220 miliardi di euro. Si tratta dell'ammontare dei crediti d'imposta relativi ai bonus edilizi generalmente considerati (non solo Superbonus, dunque) oggetto di cessione e sconto in fattura, nel solo periodo che va da ottobre 2020 ad aprile 2024¹.

Un importo così elevato, vicino a quello del PIL di alcuni paesi europei come Portogallo e Grecia, non potrà che passare alla storia.

È evidente che il "boom" dei bonus edilizi degli ultimi 4 anni non è stato allora una rivoluzione solo nel mondo dell'edilizia. I 220 miliardi di euro citati, infatti, sono a tutti gli effetti mancate entrate tributarie e hanno dunque una natura perfettamente equiparabile alla mancanza di versamenti (liquidità) per il bilancio dello Stato. I crediti fiscali derivanti

¹ I dati sono così evidenziati nel report redatto dalla Camera dei Deputati e pubblicato il 29 maggio 2024, dal titolo "La dimensione economica del Superbonus".

dai bonus vengono infatti utilizzati in compensazione, andando ad abbattere l'ammontare delle imposte versate da chi li utilizza. Non è un caso che il recupero dei crediti d'imposta indebitamente utilizzati obblighi a riportare liquidità nelle casse erariali. Infatti quando lo Stato disconosce un credito d'imposta, lo fa con riferimento alla relativa compensazione (l'utilizzo "indebito" di quel credito): in questo caso l'atto impositivo dev'essere pagato con apporto di danaro liquido, mentre è vietato procedere (nuovamente) a compensazioni, come invece avviene di regola in campo tributario.

Tali rapporti dal valore economico epocale originano dalla disciplina fiscale dei bonus, e si interfacciano inevitabilmente con altre normative tecniche (edilizia, urbanistica, etc.), per poi scontrarsi con la praticità dei cantieri e delle scelte programmatiche che confluiscono nei contratti stipulati tra proprietari di immobili, imprese di costruzioni e tecnici, alle prese con una disciplina in mutamento costante, e con incastri normativi che richiedono la messa in campo di professionalità multidisciplinari, con un approccio "a 360 gradi".

Da questo quadro, che rappresenta nient'altro che la realtà, è scaturita l'esigenza di scrivere il presente volume, e soprattutto di comporlo a quattro mani.

Ormai lo abbiamo imparato: nessun angolo prospettico è sufficiente da solo, quando si tratta il tema delle detrazioni edilizie, e così un approccio che sia nutrito dalle specifiche esperienze professionali, da un lato tecnico-edilizie, dall'altro giuridico-tributarie, può offrire non tanto risposte certe e definitive, ma piuttosto una "bussola" dal taglio tanto teorico quanto pratico, utile per affrontare l'inevitabile coda che tutti questi miliardi di euro porteranno - e stanno già portando - con sé.

Gli effetti macro-economici di cui giustamente il decisore politico si dovrà preoccupare, infatti, non sono di certo le uniche conseguenze del Superbonus. Da un lato c'è in gioco un potenziale ammanco paragonato al PIL, dall'altro ci sono gli operatori economici del settore dell'edilizia e i contribuenti. I "sintomi" di questa dicotomia sono già evidenti anche nelle aule di giustizia, o si affacciano alla loro soglia.

La normativa si è rivelata fin da subito inadeguata rispetto alla molteplicità dei casi applicativi e ha quindi richiesto una lunga serie di interpretazioni e di estensioni da parte dell'Agenzia delle Entrate, che si è prontamente attivata con circolari, risoluzioni e risposte a istanze di interpello presentate dai contribuenti. Tali chiarimenti, che con il tempo hanno iniziato a stratificare una prassi fiscale fittissima, da un lato hanno chiarito molti aspetti applicativi, dall'altro hanno avuto l'effetto di costruire un dedalo sempre più intricato e, forse, sottovalutato dal legislatore, di peculiarità.

L'esigenza di contenere la spesa pubblica e di arginare l'utilizzo indebito di questa maxi agevolazione ha poi portato all'emanazione di una lunghissima serie di correttivi e variazioni in corsa, che hanno generato un quadro normativo frammentato, in cui muoversi con prudenza e con grande attenzione ai possibili "incastri" (sia quelli vantaggiosi che quelli, al contrario, rovinosi).

Un enorme caos, insomma, di cui si fatica a smettere di parlare.

In generale, il tema dei contenziosi in materia di Superbonus e bonus edilizi, sia tra privati (imprese, committenti, professionisti), sia tra privati e pubblica amministrazione, Agenzia delle Entrate in primis, è ampio e in divenire, e l'obiettivo del presente volume è

quello di offrire una panoramica il più possibile completa delle varie casistiche che possono presentarsi, nella consapevolezza che affrontarle tutte risulterebbe impossibile e che ogni caso trattato è comunque meramente esemplificativo, mentre la realtà imporrà di valutare tutte le ulteriori sfaccettature che si presenteranno.

I primi capitoli del testo costituiscono la parte più teorica, anche se l'intenzione non è stata quella di redigere un manuale di diritto. Infatti, qualsiasi pretesa di onnicomprensività non può che essere abbandonata, anche alla luce dell'estrema "variabilità" dello stato dell'arte. Come appare evidente da vari "ragionamenti" contenuti nel presente volume, le carte in tavola sono cambiate spesso e si suppone che continueranno a cambiare in maniera imprevedibile, cosicché il testo aspira ad essere un'analisi frutto di esperienza diretta e proficui contatti con professionisti di altri ambiti. Pertanto, abbiamo scelto di apprezzare questo complesso argomento con un taglio pratico e facilmente consultabile che, dopo la parte iniziale (Capitoli 1 e 2) dedicata ad illustrare nel dettaglio dal punto di vista teorico-normativo i bonus esistenti nell'ordinamento italiano (sia quelli ordinari, sia il Superbonus), passa in rassegna le principali "famiglie" di contenziosi civili che si possono presentare (Capitolo 3), ispirati da dubbi realmente sollevati nell'ambito dell'esercizio delle nostre professioni.

Partendo dall'esperienza pratica e dalle sentenze che cominciano ad essere emesse su tali materie, il Capitolo 3 non si propone di individuare regole valide per ogni situazione. Si tratta, piuttosto, di un punto di partenza, di una serie di "fondamenti" a cui ben possono seguire dibattiti e scambi di opinioni, sempre utili a mettere a fuoco il frammentato quadro dei bonus edilizi e le loro implicazioni sugli operatori coinvolti. I capitoli successivi focalizzano invece l'attenzione sugli aspetti operativi dell'accertamento tributario (Capitolo 4), sul funzionamento giuridico delle sanzioni in questo specifico ambito (Capitolo 5), per poi addentrarsi nei meandri del vero e proprio contenzioso tributario, non solo genericamente inteso ma anche specificamente legato alle agevolazioni fiscali (Capitoli 6 e 7). In chiusura (Capitolo 8) sono presenti alcuni casi pratici, che fungono un po' da "cerniera" tra le due parti teoriche, quella civile-edilizia e quella tributaria. Risolti a quattro mani, infatti, tali casi, permettono di evidenziare le conseguenze e gli intrecci pratici delle numerose sfaccettature che riguardano il mondo delle agevolazioni fiscali in edilizia e le difficoltà che possono portare a contenziosi.

Ciò che auspichiamo di poter trasmettere è la necessità di un approccio a tutto tondo, poiché la materia di cui ci si occupa richiede di essere osservata da varie angolazioni, con il contributo di professionisti esperti in materie tecniche (ingegneri, architetti, geometri), contabili (commercialisti), legali (avvocati civilisti per le controversie sulla rivalsa tra i soggetti della "catena" dei bonus, anche sotto il profilo assicurativo, e avvocati penalisti per le corrispondenti ipotesi di reato) e legali-tributari (avvocati tributaristi).

È solo in questo modo, infatti, che si può sperare di gestire situazioni che, altrimenti, rischiano di finire con troppa facilità nelle aule di giustizia, con conseguenti incertezze, costi elevati e tempistiche lunghe.

Ma anche laddove la complessità delle stesse dovesse rendere inevitabile l'intervento chiarificatore di un Giudice, sarà comunque cruciale strutturare le proprie difese (o pre-

tese) sulla base proprio del medesimo approccio multidisciplinare il cui sapore speriamo che si senta chiaramente sfogliando le pagine di questo volume.

Gli Autori

DISCIPLINA DEI BONUS EDILIZI

1.1. Il Bonus ristrutturazioni

Il Bonus ristrutturazioni è la più "tradizionale" detrazione edilizia, essendo prevista nell'ordinamento "a regime", vale a dire senza scadenza. A differenza di altre agevolazioni, infatti, non è stata introdotta in via eccezionale, solo per periodi specifici (come il Superbonus), ma risponde alla generale necessità di concedere sgravi fiscali a chi ristrutturi il patrimonio edilizio esistente. Nonostante ciò, vedremo come anche tale bonus presenti le sue difficoltà applicative, soprattutto alla luce delle modifiche più recenti, che ne hanno tripartito l'aliquota di detrazione in base all'anno in cui sono sostenute le spese.

In generale, si tratta di un'agevolazione fiscale regolata dall'art. 16-bis del TUIR¹ (Testo unico delle imposte sui redditi, D.P.R. n. 917/1986), che spetta a chi realizza interventi di recupero del patrimonio edilizio su singole unità immobiliari o parti comuni di edifici, purché siano di tipo residenziale. Nella sua misura standard, il Bonus ristrutturazioni permette di detrarre dall'IRPEF una somma pari al 36% delle spese sostenute, fino a un ammontare complessivo non superiore a 48.000 euro per ciascuna unità immobiliare, ed è da utilizzarsi in quote annuali di pari importo nell'arco di 10 anni.

L'agevolazione, però, è stata interessata da una maggiorazione che avrà effetto fino a tutto il 2024². Nel dettaglio, dunque, per le spese sostenute dal 26 giugno 2012 al 31 dicembre 2024, il Bonus ristrutturazioni spetta nella misura del 50% ed entro un massimale di spesa agevolabile pari a 96.000 euro per unità immobiliare. A tale "sdoppiamento" delle aliquote in base all'anno in cui si apre la pratica (50% fino al 2024 e 36% dal 2025) è seguita, di recente, l'introduzione di una terza percentuale di detrazione. In particolare, il D.L. n. 39/2024 (convertito con Legge n. 67/2024) ha previsto, al suo art. 9-bis, c. 8 che il Bonus ristrutturazioni si applica con aliquota ridotta al 30% a partire dal 2028 e fino al 2033.

In sintesi, ciò significa che il Bonus ristrutturazioni spetta nella misura del 50% ed entro un massimale di spesa agevolabile pari a 96.000 euro per le spese sostenute entro la fine

¹ Ad inserire l'art. 16-bis nel TUIR è stato il D.L. n. 201/2011 (art. 4, c. 1, lett. c)), che ha reso stabile il Bonus ristrutturazioni nell'ordinamento. La storia normativa dell'agevolazione è infatti più antica e articolata: introdotta con la Legge n. 449/1997 (art. 1, cc. 5 e 6), prevedeva un'aliquota al 41% per le spese sostenute nel 1998 e nel 1999, e una al 36% per quelle del 2000 e del 2001. Fu poi ripristinata al 41% per il solo anno 2006, per poi vivere una serie di modifiche e proroghe di varia natura fino a quando, come detto, non è stata introdotta "a regime" nel 2011.

² Il "potenziamento" temporaneo è stato disposto dal D.L. n. 83/2012 (art. 11, c. 1) inizialmente fino al 30 giugno 2013. Successivamente, la maggiorazione è stata prorogata di anno in anno, da ultimo fino al 31 dicembre 2024 dalla Legge di Bilancio 2022 (Legge n. 234/2021, art. 1, c. 37, lett. b)).

LA DISCIPLINA DEL SUPERBONUS

2.1. Introduzione

Nell'ordinamento, i bonus edilizi sono numerosi ed esistono da tempo, ciascuno con la propria percentuale di detrazione più o meno vantaggiosa da applicarsi talvolta ai costi sostenuti per ristrutturare o efficientare l'edificio, talvolta alla spesa necessaria per acquistare un immobile ristrutturato o ricostruito. Il quadro ha vissuto però una profonda trasformazione nel 2020.

L'introduzione del Superbonus ha infatti sconvolto il panorama delle agevolazioni fiscali quasi nella sua interezza, aggiungendosi alle norme già esistenti e maggiorando gran parte delle aliquote richiamate nel capitolo precedente al – ormai famoso – 110%.

Ad oggi, però, come si avrà modo di dettagliare più avanti, la possibilità del "tutto gratis" è sfumata: la percentuale si è progressivamente ridotta (si veda il paragrafo 2.3), e a partire dal 1° gennaio 2026 (al netto di ulteriori modifiche alla disciplina) il Superbonus non sarà più in vigore in nessuna forma all'interno del nostro panorama normativo. Addirittura, per alcuni tipi di edifici (vale a dire le villette unifamiliari) il Superbonus non è più una possibilità già a partire dal 1° gennaio 2024.

In generale, insomma, si tratta di una maxi-detrazione edilizia che è stata sicuramente la più vantaggiosa in termini di misura del beneficio, e conseguentemente anche la più discussa, sia dagli operatori dei due settori maggiormente interessati (edile e fiscale) che dal decisore politico.

Infatti, la normativa che disciplina il Superbonus ha subito decine di modifiche, spesso radicali, che hanno gettato nella confusione i tecnici e i contribuenti, avviluppati tra scadenze serrate e incerte e divieti introdotti spesso da un momento all'altro, come quello che ha interessato dal 16 febbraio 2023 le pratiche dello sconto in fattura e della cessione del credito, poi ancor più limitate a partire dal 30 marzo 2024. Non meno critico è stato l'intervento normativo più recente alla data di stesura del presente volume, che ha allungato i tempi di detraibilità del Superbonus a 10 anni, almeno nel caso in cui questo sia utilizzato direttamente dal beneficiario a scemuto delle imposte, creando altresì una trama di durate del credito d'imposta differenziate nel caso in cui a scomutarlo siano soggetti che lo hanno ricevuto tramite cessione (i cessionari) o sconto in fattura.

Di tali numerose modifiche si cercherà di dare conto all'interno del capitolo che segue, attraversandone le fasi principali e cercando di offrire, soprattutto, il quadro attuale che ne risulta, il più possibile aggiornato alle indicazioni note sino ad oggi.

IL CONTENZIOSO DERIVANTE DAI BONUS EDILIZI E DAL SUPERBONUS

3.1. Elementi di contenzioso in materia di bonus ordinari

I bonus edilizi c.d. "ordinari" hanno radici ben più profonde di quelle del Superbonus, esistendo, con le dovute differenze, da oltre un ventennio nell'ordinamento. E altrettanto profonde e solide radici ha il regime sanzionatorio connesso alla fruizione indebita delle detrazioni.

Verificare attentamente le pratiche che portano a fruire di bonus ordinari risulta allora fondamentale, onde evitare di incorrere in illeciti che possono portare all'impossibilità di maturare i crediti fiscali o, peggio, alla revoca degli stessi in caso di controlli. Molti di questi, infatti, si attiveranno con tutta probabilità negli anni a venire, dopo la chiusura dei lavori, che nella maggior parte dei casi non è ancora avvenuta.

Il tema che sarà analizzato nella presente sezione è particolarmente rilevante per imprese e società, considerato che tali soggetti sono esclusi dal Superbonus (riservato alle persone fisiche), cosicché i bonus ordinari rappresentano la loro unica chance di agevolare lavori edilizi.

Chi beneficia dei bonus ordinari deve innanzitutto stare al passo con gli adempimenti tecnici prescritti per accedervi, soprattutto quelli relativi ad asseverazioni e attestazioni professionali, spesso fonte di dubbi e in grado di esporre a contenziosi. Anche perché, come vedremo, non tutti i requisiti sono da certificare, e non tutti sono estremamente rigidi, poiché certi bonus (come quello per l'eliminazione delle barriere architettoniche) tutelano interessi di tipo pubblicistico, cosicché la giurisprudenza si sta muovendo anche nel senso di ritenere "superabili" alcune violazioni dei requisiti tecnici, se ben giustificate.

Inoltre, soprattutto quando il beneficiario è un soggetto d'impresa, è normale (e giusto) che questo cerchi di massimizzare il proprio risparmio fiscale, adoperando "strategie" lecite per muoversi tra le varie scadenze delle detrazioni, strategie che però vanno ben pensate considerando i numerosi incastri normativi, per evitare di incorrere in errori contestabili in sede giurisdizionale. Sul tema, saranno approfonditi i casi in cui si intenda accedere a un "mix di bonus" e la possibilità di progettare i lavori in modo da sostituire un bonus con un altro in caso di necessità, evidenziando le accortezze da mettere in atto per fare tutto "per bene".

Infine, tra i bonus ordinari vi sono anche quelli specifici per gli acquirenti delle unità immobiliari ristrutturate, che hanno regole proprie ed espongono a rischi diversi, e a questi è dedicata la parte finale della sezione che segue.

I CONTROLLI FISCALI E LE MODALITÀ DI DISCONOSCIMENTO DEL CREDITO

4.1. Crediti inesistenti e crediti non spettanti

La prima fondamentale distinzione concettuale in tema di crediti d'imposta, che siano stati portati in compensazione dal contribuente e che l'Agenzia delle Entrate abbia invece disconosciuto, riguarda i casi di effettiva inesistenza e di mera non spettanza. Da tale distinzione derivano, come si vedrà più oltre, diversi termini di decadenza entro i quali l'amministrazione finanziaria può esercitare il suo potere di recupero del credito utilizzato indebitamente, attraverso l'emissione di un atto impositivo nei confronti del contribuente.

Per inciso, si osservi che anche il D.Lgs. n. 74/2000 in materia di reati tributari prevede pene diverse a seconda che il credito d'imposta indebitamente utilizzato sia inesistente (fattispecie più grave) o soltanto non spettante (fattispecie che prevede una condanna più lieve).

Si intuisce, pertanto, come sia fondamentale che il difensore del contribuente assoggettato a controlli fiscali vada ad indagare sin da subito sulla natura del credito d'imposta disconosciuto dall'amministrazione finanziaria e raccolga quanta più documentazione possibile, in modo da preparare una "traccia" tangibile dell'esistenza dei lavori eseguiti e di tutte le operazioni – tecniche e burocratiche – che hanno condotto alla generazione del credito d'imposta. Potrà essere utile, ad esempio, non soltanto prendere l'abitudine di comunicare via mail – o ancor meglio via PEC – con tutti i soggetti che hanno preso parte alle opere edilizie e ai relativi incumbenti tecnici e amministrativi (per sincerarsi dell'esecuzione puntuale di tutti gli adempimenti), ma anche farsi consegnare copia delle pratiche e dei moduli depositati presso gli uffici pubblici, in modo da creare un *dossier* che sia utilizzabile in una futura difesa, in caso di contestazioni.

In linea di principio, seguendo il dato letterale della definizione, un credito d'imposta è inesistente quando è generato da una falsa rappresentazione della realtà. L'esempio lampante è dato dai casi di crediti d'imposta derivanti da interventi edilizi comunicati all'amministrazione fiscale ma di fatto non eseguiti in tutto o in parte: si tratta di condotte fraudolente di vera e propria falsificazione, già resi noti dalla cronaca, in relazione ad esempio ai "bonus facciate". In tali casi il credito d'imposta generato da un'opera che non è stata realizzata (o per la parte di interventi non eseguita) non può che derivare da una "costruzione" documentale che non rappresenta il vero e, certamente, sarà qualificabile come credito inesistente.

Sempre in linea di principio, un credito rientra nella definizione di non spettante quando effettivamente "esiste" perché si è correttamente generato attraverso gli adempimenti

LE SANZIONI

5.1. La riforma delle sanzioni

Il D.Lgs. n. 87/2024, rispondendo alle raccomandazioni di rispetto della proporzionalità tra le imposte e le sanzioni irrogate di matrice comunitaria e alla Legge di delega per la riforma fiscale n. 111/2023, ha riorganizzato il sistema delle sanzioni tributarie.

La novella è intervenuta modificando *in melius* le sanzioni già previste dall'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 per la fruizione indebita dei crediti d'imposta, che sono pertanto diventate più lievi.

In particolare, la sanzione amministrativa comminata per l'utilizzo di un credito d'imposta non spettante passa dal previgente 30% all'attuale 25% del credito utilizzato in compensazione. La medesima sanzione del 25% si applica anche quando il credito è utilizzato in difetto degli adempimenti amministrativi prescritti, che non siano però previsti a pena di decadenza dall'agevolazione e a patto che tale violazione sia rimossa entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui è stata commessa, oppure, nel caso in cui non sia presentata dichiarazione dei redditi, entro un anno dalla commissione della violazione stessa (art. 13, cc. 4-*bis* e 4-*ter*, del D.Lgs. n. 471/1997).

La sanzione amministrativa prevista per l'utilizzo in compensazione di un credito d'imposta inesistente – e dunque nel caso in cui manchino, in tutto o in parte, i requisiti soggettivi e oggettivi richiesti dalla normativa di riferimento – subisce una diminuzione ben più rilevante, passando da un importo che poteva variare dal 100% al 200% del credito utilizzato all'attuale 70%.

Tale sanzione può essere poi aumentata dalla metà al doppio, nei casi in cui l'inesistenza del credito derivi da rappresentazioni fraudolente, falsificazioni di documenti o altre simulazioni o artifici: si tratta della fattispecie più grave prevista dall'art. 1, c. 1, lett. *g-quater*, numero 2, del D.Lgs. n. 74/2000.

L'indebito utilizzo dei crediti fiscali scaturenti dai Superbonus risulta pertanto interessato da una significativa diminuzione delle sanzioni amministrative i cui nuovi importi, tuttavia, per espressa previsione di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 87/2024, si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024.

La decorrenza del momento di applicazione delle nuove sanzioni tributarie, non appena promulgata – e, per la verità, già in pendenza dell'iter parlamentare anteriore alla sua promulgazione – è stata da subito oggetto di numerosissimi commenti critici, da parte di tutta la dottrina giuridistributaristica.

IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

6.1. La giurisdizione tributaria

Nel momento in cui si decide di rivolgersi ad un giudice, occorre innanzitutto capire *quale* giudice ha l'autorità di decidere nella fattispecie, ovvero è fornita di giurisdizione.

Poiché l'intervento dell'autorità giudiziaria incide sui rapporti personali e patrimoniali dei cittadini (si suole dire che la sentenza "fa stato" tra le parti), non è oggettivamente possibile chiedere la tutela di un proprio diritto ad un'autorità giudiziaria che non abbia giurisdizione in materia: il Tribunale ordinario non può disciplinare la materia tributaria; la Corte di giustizia tributaria non può condannare per reati (neppure per quelli tributari); i risarcimenti in via di regresso si domandano al giudice civile, e così via.

La giurisdizione viene definita "esclusiva": disattendere il criterio della giurisdizione sarebbe incostituzionale, per violazione degli artt. n. 25 e 102 Cost.

Se il contribuente si rivolge ad un giudice che è privo di giurisdizione, quest'ultimo gli ordinerà di *riassumere* (ovvero riproporre) l'azione – entro un certo termine – innanzi al giudice fornito di giurisdizione: si parla in tal caso di *translatio iudicii* ovvero di trasferimento del giudizio, che prosegue davanti al nuovo giudice facendo salve sia le prove già presentate al giudice precedente, sia gli effetti sostanziali e processuali che la domanda avrebbe prodotto se il giudizio fosse stato da subito instaurato davanti al giudice fornito di giurisdizione.

Restano però ferme le preclusioni e le decadenze di legge, compresa la decadenza dal termine di impugnazione, ove prevista. Ciò significa che:

- se un soggetto si è rivolto erroneamente al giudice civile per risolvere una controversia che in realtà appartiene alla giurisdizione tributaria, la *translatio* sarà possibile soltanto se il giudizio civile (per la cui proposizione normalmente non sono previsti termini decadenziali) sia stato instaurato entro 60 giorni, ovvero entro il termine di decadenza previsto dal rito tributario per l'impugnazione di un atto impositivo;
- analogamente, se nel caso di cui sopra, la controversia erroneamente proposta innanzi al giudice civile è da devolversi alla giurisdizione tributaria, ma non riguarda l'impugnazione di un atto specifico, la *translatio* non sarà possibile perché, come vedremo di seguito, il rito tributario non ammette un'azione giudiziaria diretta, ma soltanto un giudizio di tipo impugnatorio, per il quale è necessaria la previa notifica di un atto impositivo.

La giurisdizione tributaria si caratterizza per la sua natura generale, estendendosi a tutti i rapporti di natura tributaria, indipendentemente dal contenuto della domanda e dal-

IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO CONNESSO AI BONUS EDILIZI E AL SUPERBONUS

7.1. L'onere della prova

Secondo la regola generale, chi intende far valere in giudizio un proprio diritto deve provarne il fondamento.

Il principio è espresso dall'art. 2697 del codice civile e regola l'onere della prova.

«Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento. Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda.».

Il secondo comma dell'art. 2697 c.c. – ad avviso di chi scrive – ha fondato uno dei più grandi “travisamenti” interpretativi in tema di regime probatorio, che negli anni è stato ampiamente cavalcato dall'amministrazione finanziaria, secondo la quale l'onere della prova sarebbe da intendersi capovolto – e quindi graverebbe sul contribuente – nei casi in cui si discuta del riconoscimento di un credito. Tale orientamento è stato fatto proprio dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione.

In altri termini, la prassi amministrativa e la giurisprudenza sono sempre stati concordi nel sostenere che il *debito* d'imposta debba essere provato dall'amministrazione finanziaria, mentre il diritto a un *credito* debba essere provato dal contribuente, e ciò anche se – sempre a parere di chi scrive – la lettura dell'art. 2697 c.c. non si esprime affatto in tal senso.

Invero, prevedere che chi eccepisce che il diritto dell'avversario si sia modificato o estinto, o che i fatti sui quali l'avversario fonda la sua domanda giudiziale siano rappresentati in maniera errata, debba dare la prova della propria eccezione, non significa invertire l'onere probatorio a suo carico.

Il secondo comma dell'art. 2697 c.c. appare invece come il mero completamento del disposto di cui al primo comma: chi agisce in giudizio (l'attore o il ricorrente) deve *per primo* dare la prova del proprio diritto; chi si difende in quel giudizio (il convenuto o il resistente) deve invece provare che il diritto invocato dall'attore è insussistente. Ma solo se il soggetto che agisce ha dimostrato la fondatezza della propria azione.

Da ciò consegue che chi agisce in giudizio perderà la causa se non sarà in grado di dimostrare la fondatezza del proprio diritto e, in quel caso, il convenuto o resistente non sarà tenuto a sua volta a dimostrare alcunché, perché l'onere della prova si “sposta” sul convenuto soltanto ove l'attore vi abbia assolto per primo.

CASI RISOLTI

CASO 1

DECADENZA DAL SUPERBONUS PER OMESSA PRESENTAZIONE DELLA CILAS

IL CASO – Il condominio Alfa, nel febbraio 2021, si rivolge al professionista Beta per effettuare un intervento di manutenzione straordinaria del proprio fabbricato, consistente nella sostituzione dei serramenti e nell'esecuzione del cappotto termico. Il professionista informa il condominio dell'esistenza del c.d. "Superbonus" e suggerisce di ampliare il quadro degli interventi, sussistendo la possibilità di beneficiare del c.d. "sconto in fattura 110%" ai sensi degli artt. 119 e 121 del D.L. n. 34/2020, facendo intervenire un *General Contractor*. Il condominio accetta il suggerimento e delibera di effettuare opere comprendenti, oltre a quelle strettamente indispensabili, anche l'inserimento di un vano ascensore e il rifacimento della copertura, per un importo complessivo pari ad Euro 500.000 + Iva.

Il professionista, tuttavia, nel mese di luglio 2021, omette di presentare la c.d. "CILAS" e si limita a presentare, quale titolo edilizio legittimante l'intervento, una SCIA, non tenendo conto dell'entrata in vigore del D.L. n. 77/2021.

A lavori avvenuti e dopo aver usufruito nel 2023 dello sconto in fattura per un totale di Euro 500.000 + Iva, il committente riceve un atto di recupero per credito inesistente da parte del competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate, che contesta la decadenza dal Superbonus per assenza della CILAS.

Inquadramento tecnico del caso

Il D.L. n. 77/2021 (c.d. "Decreto Semplificazioni-bis"), in vigore dal 1° giugno 2021, ha introdotto la c.d. "CILA-Superbonus" o "CILAS" nell'ambito della normativa sul Superbonus (D.L. n. 34/2020, art. 119, c. 13-ter).

13-ter. Gli interventi di cui al presente articolo, anche qualora riguardino le parti strutturali degli edifici o i prospetti, con esclusione di quelli comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici, costituiscono manutenzione straordinaria e sono realizzabili mediante comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA). Nella CILA sono attestati gli estremi del titolo abilitativo che ha previsto la costruzione dell'immobile oggetto d'intervento o del provvedimento che ne ha consentito la legittimazione ovvero è attestato che la costruzione è stata completata in data antecedente al 1° settembre 1967. La presentazione della CILA non richiede l'attestazione

dello stato legittimo di cui all' articolo 9-bis, comma 1-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380.

Per gli interventi di cui al presente comma, la decadenza del beneficio fiscale previsto dall'articolo 49 del decreto del Presidente della Repubblica n. 380 del 2001 opera esclusivamente nei seguenti casi:

- a) **mancata presentazione della CILA;**
- b) *interventi realizzati in difformità dalla CILA;*
- c) *assenza dell'attestazione dei dati di cui al secondo periodo;*
- d) *non corrispondenza al vero delle attestazioni ai sensi del comma 14.*

Si evidenzia che la mancata presentazione della "CILAS" comporta la decadenza del beneficio fiscale.

Saremmo pertanto in presenza di una causa di decadenza espressa e non "desunta" dalla lettura combinata di più norme - o ancor peggio da indirizzi interpretativi dell'Agenzia delle Entrate che non hanno forza di legge.

Occorre infatti ricordare che secondo l'art. 23 della Costituzione «nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge» e che i principi costituzionali prevalgono su ogni altra norma interna, mentre le leggi dello Stato prevalgono a loro volta su regolamenti e circolari amministrative.

La nuova modulistica unificata e standardizzata per la presentazione della "CILAS" è stata introdotta dall'Accordo 4 agosto 2021, n. 88/CU, in vigore dal 5 agosto 2021.

Nel caso qui prospettato, la presentazione da parte del professionista del titolo edilizio è avvenuta nel luglio 2021, ovvero prima dell'introduzione della modulistica CILAS ma dopo la previsione della CILAS quale titolo per il Superbonus, avvenuta col D.L. n. 77/2021 in vigore da giugno 2021.

La questione si traduce quindi nel capire se, prima del 4 agosto 2021, è possibile accedere al Superbonus (e con quale aliquota, per le spese sostenute nel 2023) con un titolo edilizio diverso dalla "CILAS".

Il tema non è stato oggetto di specifica norma transitoria nazionale, per cui la questione è "nebulosa" ed è stata oggetto di diverse interpretazioni.

Ad esempio, nella regione Emilia Romagna l'interpretazione è la seguente: «*Che dal 1° giugno 2021 al 4 agosto 2021, nel vigore del regime speciale di CILAS per le opere che beneficiano del Superbonus 110%, ma in assenza di alcun chiarimento sul punto, le relative pratiche edilizie sono state legittimamente presentate sia con il titolo ordinario di riferimento, sia con due titoli edilizi distinti. Ciò nonostante, è comunque raccomandabile integrare i titoli edilizi presentati secondo la disciplina ordinaria con la presentazione di un MODULO CILAS meramente ricognitivo, barrando il punto D3 e indicando nelle note che la CILAS viene presentata ai soli fini di meglio individuare gli interventi che beneficiano del Superbonus 110% e i soggetti beneficiari.*».

Tuttavia, nel caso in esame siamo in presenza di una SCIA e non di una CILA, per cui questo chiarimento potrebbe non valere. Ad esempio, in Emilia Romagna è disposto che:

LA WEBAPP INCLUSA

12.1. Contenuti della WebApp

La WebApp gestisce una banca dati normativa in materia di Superbonus e bonus edilizi che contiene le seguenti utilità:

- Normativa di rango primario e relative modifiche;
- Provvedimenti attuativi;
- Provvedimenti, Circolari, Risposte e Risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate;
- Risposte della Commissione per il monitoraggio dell'applicazione del Sismabonus;
- Dati Enea sull'utilizzo del Superbonus 110%;
- Normativa collegata;
- Giurisprudenza.

12.2. Requisiti hardware e software

- Dispositivi con MS Windows, Mac OS X, Linux, iOS o Android;
- Accesso ad internet e browser web con Javascript attivo;
- Software per gestire documenti PDF e Office.

12.3. Attivazione della WebApp

- 1) Collegarsi al seguente indirizzo internet:

https://www.grafill.it/pass/0468_4.php

- 2) Inserire i codici **[A]** e **[B]** reperibili nell'ultima pagina del libro e cliccare sul pulsante **[Continua]**;
- 3) Accedere al **Profilo utente Grafill** oppure crearne uno su www.grafill.it;
- 4) Cliccare sul pulsante **[G-CLOUD]**;
- 5) Cliccare sul pulsante **[Vai alla WebApp]** a fianco del prodotto acquistato;
- 6) Fare il *login* usando le stesse credenziali di accesso al **Profilo utente Grafill**;
- 7) Cliccare sulla copertina del libro, presente nello scaffale **Le mie App**, per accedere ai contenuti della WebApp.

