

## **Agevolazioni fiscali in edilizia: bonus e superbonus 110%**

**SOMMARIO: 1. Le misure agevolative dell'emergenza Covid nella prospettiva del *green new deal* con particolare riguardo al c.d. superbonus 110% – 2. La fiscalità dell'emergenza e i nuovi incentivi – 3. Incentivi e ausilli pubblici – 4. Superbonus 110%: i controlli, la natura giuridica del beneficio e la giurisdizione relativa alle controversie**

### **1. Le misure agevolative dell'emergenza Covid nella prospettiva del *green new deal* con particolare riguardo al c.d. superbonus 110%**

La presente relazione si pone l'obiettivo di fornire un inquadramento sistematico delle principali misure legislative adottate per promuovere un incremento dell'efficienza energetica del patrimonio immobiliare italiano. Tra i provvedimenti normativi che si sono susseguiti durante la prima fase della crisi epidemiologica<sup>1</sup> – contenenti numerose disposizioni di carattere finanziarie e fiscali – particolare interesse rivestono i cosiddetti ecobonus edilizi, previsti all'interno di un quadro regolatorio che già conosce altri strumenti di natura agevolativa protesi a sostenere un settore come quello edilizio, già duramente colpito da una lunga e grave crisi.

La più importante tra le disposizioni incentivanti appare il c.d. superbonus consistente nella detrazione nella misura del 110 per cento delle spese sostenute tra il 1° luglio 2020 e il 30 giugno 2022, sia per rilanciare il settore edilizio, sia per contenere consumi energetici e salvaguardare la sicurezza abitativa al fine di migliorare l'efficienza energetica di almeno due classi, da dimostrare con l'attestato di prestazione energetica, e ridurre il rischio sismico. Il beneficio potrà essere fruito per le prime e seconde case anche sotto forma di sconto in fattura da parte del fornitore ovvero anche come credito di imposta cedibile ad altri soggetti.

La norma si colloca all'interno del quadro complessivo delle politiche fiscali per l'ambiente invero ancora da comporre, soprattutto se confrontato con altri Paesi

---

<sup>1</sup> Si veda T. TREU, *La pandemia, un'occasione per pensare al tempo che verrà, Il mondo che verrà*, in *Quaderni del CNEL*, Roma, 2020, p. 12, secondo cui “la diversità sta anzitutto nella gravità dell'impatto di questa emergenza sia sull'economia sia sulla salute pubblica e privata che ha messo in pericolo l'esistenza di milioni di persone ed è costata la vita a tanti altri. Gli effetti economici sono ancora indeterminati e dipenderanno anzitutto dalla durata della crisi che è ancora incerta. Ma le prime stime indicano un ordine di grandezza nella caduta del Pil mondiale doppio di quella delle crisi del 2008 e un gravissimo impatto sulla occupazione (secondo le previsioni dell'OIL oltre 250 milioni di disoccupati). Anche l'origine della crisi attuale è diversa dal passato. Gli esperti sottolineano come essa sia strettamente legata all'interdipendenza sempre più profonda tra le vicende economico-sociali e la vita delle persone nel mondo globale. Il virus ha trasformato il rischio da interdipendenza in una drammatica emergenza”.

europei<sup>2</sup> dove sono stati sperimentati altre misure anche di natura tributaria (es. la *Landfill tax* inglese, le imposte sulle risorse scarse, ecc...)<sup>3</sup>. In tale prospettiva, la transizione ecologica deve essere perseguita con forza, accedendo pienamente e compiutamente alla dimensione promozionale, meritocratica e premiale del fisco e con un approccio sistemico e integrale che abbracci la dimensione legislativa-regolatoria, amministrativa<sup>4</sup>, tecnica e scientifica. Evidente è quindi la necessità di ripensare il nostro sistema fiscale per offrire un forte sostegno alle politiche di tutela dell'ambiente e di contrasto ai cambiamenti climatici anche attraverso il ricorso a ecoincentivi specifici. Dal punto di vista finanziario, l'abolizione degli incentivi ambientalmente dannosi, censiti e stimati annualmente dal Ministero dell'Ambiente e dalla Commissione incaricata di occuparsi delle spese fiscali, insediata presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze, consentirebbe di far fronte al minore gettito riveniente dall'introduzione degli ecoincentivi nel pieno rispetto del principio di equilibrio economico finanziario. Tra gli interventi possibili la modifica delle accise sull'energia, già peraltro contemplata dalla direttiva 2018/2002<sup>5</sup> secondo cui essa: "stabilisce un quadro comune di misure per promuovere l'efficienza energetica nell'Unione al fine di garantire il conseguimento degli obiettivi principali dell'Unione in materia di efficienza energetica del 20% per il 2020 e il conseguimento dell'obiettivo principale in materia di efficienza energetica di almeno il 32,5% per il 2030"<sup>6</sup>, articolo 1, paragrafo 1<sup>7</sup>. È

---

<sup>2</sup> Per maggiori approfondimenti, si rinvia al mio contributo, *Italia, le politiche tributarie in materia ambientale*, in A. DI PIETRO (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, Bari, Cacucci, 2016, p. 468.

<sup>3</sup> Come rileva T. ROSEMBUIJ, *Climate Change and the New Green Deal*, in *Rivista Giuridica AmbienteDiritto.it*, F. 4, 2019, p. 18: "In France, Michel Bornier proposed a tax on ecological value. This is an additional VAT tax at an average tax rate of 0.5 and 1%, depending on the ecological incidence of services and products. The purpose of the tax would be to modulate the rates of harmful goods and services due to their potential or actual contamination. Their project had no scope. In 1993, Belgium introduced Ecotaxes, a tax that primarily aimed to change the behavior of the production of certain goods considered as harmful, a priori renouncing collection. On the one hand, with the stimulus of refundable deposits to the consumer and on the other offering producers exempt the payment of the tax if they achieved specific recycling or reuse objectives. The model affects beverage containers, batteries, photographic cameras, disposable razors, pesticides, non-recycled paper. It was a tax criticized by its zero collection and high-cost management".

<sup>4</sup> In questo senso, si esprime in modo opportuno il Rapporto OCSE del 2016 "Policy Guidance on Resource Efficiency" secondo il quale gli strumenti di natura precettiva e di incentivazione devono combinarsi e intrecciarsi tra loro, considerando altresì gli aspetti di efficacia ambientale, efficienza economica, incentivi all'innovazione, costi amministrativi di adempimento per le imprese e pubblica amministrazione, impatti redistributivi e sulla competitività. Un sistema multiforme, caratterizzato da interventi di diversa natura, appare, infatti, economicamente efficace e più efficiente di ogni strumento considerato isolatamente per far fronte ad una questione poliedrica quale quella ambientale.

<sup>5</sup> Si veda la direttiva 2018/2002 del Parlamento Europeo e del Consiglio dell'11 dicembre 2018. In materia, C. SCIANCALEPORE, *Cambiamenti climatici e green taxes*, Bari, Cacucci, 2016, p. 33.

<sup>6</sup> Si veda l'art. 1, direttiva 2018/2002 del Parlamento Europeo e del Consiglio dell'11 dicembre 2018.

<sup>7</sup> Si veda COM (2018) 773 final, "Un pianeta pulito per tutti. Visione strategica europea a lungo termine per un'economia prospera, moderna, competitiva e climaticamente neutra", in cui si denota come l'energia assume un'importanza capitale nella transizione verso un'economia a zero emissioni nette di gas serra e che, nella prospettiva di operare tale transizione, si dovrebbero sfruttare al massimo i benefici provenienti dall'efficienza energetica, che dovrebbe assumere un ruolo primario nell'azzeramento delle emissioni entro il 2050, si dovrebbero diffondere al massimo le energie rinnovabili, nell'ottica di avere un sistema energetico in cui si dovrà ricavare l'energia primaria soprattutto da fonti rinnovabili.

proprio l'Europa che potrebbe spingere per una più ampia armonizzazione di accise verdi e degli strumenti di fiscalità ambientali<sup>8</sup>, magari estendendo esperienze virtuose come quelle dei paesi Scandinavi (Svezia e Finlandia) ma anche di Francia e Irlanda. In questo senso si veda il documento della Commissione europea dell'11 dicembre 2019 n. 640 (*European Green Deal*), nel quale viene ribadito il ruolo cruciale della tassazione nella transizione verso una crescita europea più verde e più sostenibile, orientando dei sistemi fiscali dei Paesi membri verso il rispetto degli obiettivi climatici da assumere fino al 2050<sup>9</sup>.

Positiva appare quindi l'introduzione del credito d'imposta per promuovere la transizione ecologica introdotto dal decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 per dare concretezza alle politiche di riqualificazione energetica e adeguamento antisismico<sup>10</sup>.

È proprio la maggiore consapevolezza della centralità degli strumenti di fiscalità ecologica nel rendere i mercati più efficienti e operatori economici più efficienti e responsabili che induce ad essere più fiduciosi in ordine alla capacità del nostro Paese, dell'Unione europea e della comunità internazionale di trasformare il proprio modello economico, indirizzandolo su un percorso maggiormente sostenibile, salvaguardando salute, ambiente e clima<sup>11</sup>.

## 2. La fiscalità dell'emergenza e i nuovi incentivi

---

<sup>8</sup> A. DI PIETRO, *Relazione di sintesi*, in ID. (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa e per l'Europa*, cit., p. 566.

<sup>8</sup> *Ibidem*.

<sup>9</sup> In questo senso F. GALLO, in *Il mondo che verrà*, CNEL 2020, p. 92, secondo cui “riforme fiscali ben strutturate di questo genere dovrebbero ridurre le emissioni di gas a effetto serra e, perciò, contribuire ad una più equa transizione ecologica”. Aggiunge l'A. l'obiettivo è “costruire un'imposta sul carbonio “pura”, alternativa alla Carbon border tax, e perciò gravante su tutte le merci, comprese quelle prodotte nell'UE”.

<sup>10</sup> Le spese di riqualificazione energetica, espressamente previste al comma 1 dell'art. 119, sono: a) “interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali e orizzontali che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio o dell'unità immobiliare situata all'interno di edifici plurifamiliari che sia funzionalmente indipendente e disponga di uno o più accessi autonomi dall'esterno” (c.d. cappotto termico); b) “interventi sulle parti comuni degli edifici per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti centralizzati per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria a condensazione, (...) a pompa di calore”; c) “interventi sugli edifici unifamiliari o sulle singole unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria a pompa di calore...”.

<sup>11</sup> Si veda al riguardo il documento della Commissione europea 640, cit. secondo cui “l'ambizione ambientale del Green Deal non potrà essere concretizzata dall'Europa, se essa agirà da sola. I fattori alla base dei cambiamenti climatici e della perdita di biodiversità hanno dimensione mondiale e non si arrestano ai confini nazionali. L'UE può esercitare la sua influenza e le sue competenze e utilizzare le sue risorse finanziarie per mobilitare i paesi vicini e i partner e indurli a percorrere insieme un percorso sostenibile. L'UE continuerà ad essere all'avanguardia negli interventi in questo ambito, cercando di stringere alleanze con chi persegue gli stessi obiettivi, riconoscendo nel contempo la necessità di preservare la propria sicurezza di approvvigionamento e competitività, anche nel caso in cui altri non siano disposti ad agire”.

Dinanzi a situazioni di eccezionale gravità come quella provocata dal COVID 19, assetti regolatori e finanziari subiscono inevitabili modificazioni, ispirate dalla condizione emergenziale<sup>12</sup>. A differenza di altre Costituzioni europee<sup>13</sup>, quella italiana non regola espressamente lo stato d'eccezione<sup>14</sup>, prevedendo soltanto l'esercizio del potere di decretazione d'urgenza e nel caso di stato di guerra il conferimento "al Governo dei poteri necessari" (art. 78 della Cost.)<sup>15</sup>. L'art. 120, secondo comma, consente al Governo di sostituirsi a organi delle Regioni, delle Città metropolitane, delle Province e dei Comuni "nel caso di pericolo grave per l'incolumità e la sicurezza pubblica", anche con riguardo alle competenze regionali non solo di natura sanitaria ma anche di natura finanziaria di cui all'art. 117 Cost. Nell'apprezzare l'emergenza come fenomeno, pur se straordinario ma endogeno all'ordinamento, occorre muoversi all'interno della cornice costituzionale che consente l'utilizzo degli strumenti della spesa pubblica e del prelievo (sia in senso impositivo che agevolativo)<sup>16</sup> in funzione della meritevolezza dei fini perseguiti e in particolare della tutela del lavoro e della produzione oltre che secondo i principi di solidarietà e dell'equo riparto. In un contesto di eccezione, il rispetto del principio di equilibrio economico finanziario previsto dall'art. 81 della Costituzione<sup>17</sup>, come riformulato con la legge costituzionale n. 1 del

---

<sup>12</sup> Cfr. M. LUCIANI, *Il sistema delle fonti del diritto alla prova dell'emergenza*, in *Rivista AIC*, 2/2020, p. 113-114.

<sup>13</sup> La Costituzione spagnola delinea tre regimi emergenziali: 'stato di allarme', 'stato di eccezione' e 'stato di assedio', rinviandone la disciplina analitica e sostanziale a una legge organica. Anche la Germania, nella propria Legge Fondamentale (*Grundgesetz*), sancisce la temporanea sospensione dei diritti in connessione alla deliberazione dello 'stato di tensione' e dello 'stato di difesa' ma consolida con un principio di resistenza dell'assetto organizzativo dello Stato, vietando l'abrogazione, la modifica e la disapplicazione della stessa legge. Anche la Francia, da un lato, contempla lo stato di assedio e apposite misure di urgenza, dall'altro lato, inibisce lo scioglimento dell'Assemblea Nazionale "durante l'esercizio dei poteri eccezionali" oltre che l'immodificabilità della Costituzione.

<sup>14</sup> Cfr. S. TROILO, *Sul fondamento legale e competenziale delle misure di contenimento dell'epidemia da COVID 19 adottate in Italia*, in *Rivista Giuridica AmbienteDiritto.it*, 2020, p. 2, secondo cui "la Costituzione italiana non contiene prescrizioni esplicite sulla gestione delle emergenze, diversamente dalle carte costituzionali di altri Paesi europei ed occidentali".

<sup>15</sup> Cfr. F. MODUGNO, D. NOCILLA, *Problemi vecchi e nuovi sugli stati di emergenza nell'ordinamento italiano*, in AA.VV., *Scritti in onore di M.S. Giannini*, III, Milano, 1988, p. 513 ss., spec. p. 519, secondo cui nella Costituzione italiana, il diritto dell'emergenza ruota attorno agli articoli 77 e 78 Cost., riguardanti rispettivamente decreti leggi e stato di guerra. Cfr. ancora L.A. MAZZAROLLI, "Riserva di legge" e "principio di legalità" in tempo di emergenza nazionale. Di un parlamentarismo che non regge e cede il passo a una sorta di presidenzialismo extra ordinem, con ovvio, conseguente strapotere delle pp.aa. La reiterata e prolungata violazione degli artt. 16, 70 ss., 77 Cost., per tacer d'altri, in *Federalismi.it*, Osservatorio Emergenza Covid-19, 23 marzo 2020, pp. 12-13.

<sup>16</sup> Cfr. E. DELLA VALLE, *Alcune coordinate dell'emergenza nell'ordinamento tributario*, in *Il fisco*, 2020, p. 1514, secondo cui anche in tempi di emergenza, "la potestà normativa del governo si può in teoria esplicitare secondo l'alternativa teorica agevolazione/imposizione e cioè le misure tributarie in tempo di crisi possono conseguire a norme agevolative (qui da considerare in senso ampio), ovvero, all'opposto, impositive. Si può da un lato, riservare un trattamento tributario di particolare favore ad attività che contribuiscono a superare la crisi e, dall'altro, far gravare maggiormente il peso dell'imposizione sulle attività che della crisi si avvantaggiano realizzando sovrapprofitti (...). La seconda direzione è la più delicata soprattutto nell'attuale momento storico in cui l'introduzione di nuove forme impositive per fronteggiare l'emergenza porterebbe a drenare la già scarsissima liquidità in circolazione".

<sup>17</sup> R. CALVANO, *La tutela dei diritti sociali tra meccanismo europeo di stabilità e legalità costituzionale*

2012, attuativa dei Trattati europei meglio noti come *Fiscal compact*<sup>18</sup>, deve essere inteso in modo ben diverso rispetto a condizioni di normalità, divenendo in qualche modo cedevole e dovendo essere inteso come obiettivo di medio termine di finanza pubblica. In questo senso, la legge 24 dicembre 2012, n. 243, nel dare attuazione all'art. 81 Cost., prevede all'art. 6 scostamenti temporanei del saldo strutturale dall'obiettivo programmatico in ragione di "eventi eccezionali" tra i quali può essere certamente compresa l'attuale pandemia. La formula richiamata comprende, infatti, "periodi di grave recessione economica" anche connessi a "eventi straordinari, al di fuori del controllo dello Stato, ivi incluse le gravi calamità naturali, con rilevanti ripercussioni sulla situazione finanziaria generale del Paese". La dimensione globale della crisi economica induce a ritenere che lo scostamento possa essere autorizzato secondo la procedura ivi prevista della consultazione della Commissione europea e quindi dell'autorizzazione approvata dalle Camere, a maggioranza assoluta dei rispettivi componenti. A questo riguardo, la norma ammette aggiornamenti del piano di rientro qualora si verificassero "ulteriori eventi eccezionali". Tale procedura è stata avviata con la Relazione presentata al Parlamento il 5 marzo 2020 nella quale sono illustrati gli aggiornamenti del piano di rientro verso l'Obiettivo di medio termine, avendo riguardo agli interventi da assumere per fronteggiare l'emergenza epidemiologica da Covid-19. Con l'Integrazione alla Relazione presentata dal Presidente del Consiglio dei Ministri e dal Ministro dell'Economia e delle Finanze al Consiglio dei Ministri, che ha avuto luogo l'11 marzo, il Governo ha espresso l'intento di "rafforzare ulteriormente il sostegno che intende assicurare al sistema sanitario, ai cittadini e alle imprese; nonché le risorse a favore della protezione civile e della sicurezza, attraverso le misure già indicate nella Relazione, di cui questo documento costituisce una integrazione", ritenendo sussistenti "le condizioni per avere la disponibilità di risorse aggiuntive al fine di assicurare il finanziamento di eventuali ulteriori iniziative che si rendesse necessario adottare con tempestività e urgenza in un quadro di interventi coordinati a livello europeo". Nella stessa giornata, con voto unanime tanto al Senato quanto alla Camera, è stato approvato il documento, dando il via libera anche alle misure finanziarie straordinarie nel rispetto dell'art. 81 Cost. e, con esso, dei vincoli finanziari europei che

---

ed europea, in *Costituzionalismo.it*, 2013, 3, p. 1 ss.; G. RAGUCCI, *Le prerogative del Parlamento in materia di tributi e di spese alla luce delle decisioni della Corte di Karlsruhe sugli aiuti alla Grecia e sul Mes – Fiscal Compact*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2012, 3, p. 410 ss.; L.S. ROSSI, *Fiscal compact e Trattato sul Meccanismo di Stabilità: aspetti istituzionali e conseguenze dell'integrazione differenziata nell'UE*, in *Dir. Un. Eur.*, 2012, 2, p. 293 ss.; E. CHITI, *Il Meccanismo europeo di stabilità al vaglio della Corte di giustizia*, in *Giornale. dir. amm.*, 2013, 2, p. 148 ss.

<sup>18</sup> Gli strumenti normativi riconducibili al c.d. *Fiscal compact* (sei regolamenti e una direttiva, c.d. *Six pack*) prevedono i seguenti impegni: 1) obbligo per gli Stati membri di convergere verso l'obiettivo del pareggio di bilancio con un miglioramento annuale dei saldi pari ad almeno lo 0,5%; 2) obbligo per i Paesi il cui debito supera il 60% del PIL di adottare misure per ridurlo ad un ritmo soddisfacente, nella misura di almeno 1/20 dell'eccedenza rispetto alla soglia del 60%, calcolata nel corso degli ultimi tre anni; 3) obbligo di inserire nei propri ordinamenti interni, anche con norme di carattere costituzionale, il principio del pareggio di bilancio e l'impegno a coordinare i piani di emissione del debito con Consiglio e Commissione europea; 4) nuove procedure semiautomatiche di irrogazione delle sanzioni per i Paesi che violano le regole del Patto.

hanno ispirato la modifica costituzionale. Il tutto in piena armonia con quanto sancito dalla legge rinforzata n. 243 del 2012, secondo cui il Governo presenta al Parlamento le Relazioni sullo scostamento dal percorso di rientro. In particolare, l'articolo 6 della legge n. 243 del 2012 prevede, in linea generale, che scostamenti temporanei del saldo strutturale dall'obiettivo programmatico siano consentiti in caso di eventi eccezionali (comma 1). La disposizione considera eventi eccezionali "periodi di grave recessione economica" ed "eventi straordinari, al di fuori del controllo dello Stato, ivi incluse le gravi calamità naturali, con rilevanti ripercussioni sulla situazione finanziaria generale del Paese" (comma 2). In tali casi sono consentiti scostamenti temporanei del saldo strutturale dall'obiettivo programmatico, sentita la Commissione europea e previa autorizzazione approvata dalle Camere, a maggioranza assoluta dei rispettivi componenti, indicando nel contempo il piano di rientro rispetto all'obiettivo di medio termine (comma 3). Il comma 5, in particolare, prevede che il piano di rientro rispetto all'obiettivo di medio termine possa essere aggiornato (con le modalità di cui al comma 3) "al verificarsi di ulteriori eventi eccezionali" ovvero qualora, in relazione all'andamento del ciclo economico, il Governo intenda apportarvi modifiche<sup>19</sup>.

Ove rispettate tali condizioni, anche impegni di natura finanziaria come erogazioni dirette di spese o incentivi di natura finanziaria (come l'ecobonus in esame) non possono trovare applicazione le sanzioni e le procedure di cui all'art. 126 TFUE avente ad oggetto il c.d. deficit eccessivo. È evidente come accanto alle misure interne per reagire alla crisi occorre accedere a misure di sostegno da parte delle istituzioni europee ricorrendo all'emissione di titoli di debito pubblico europeo (*eurobond*, *recovery bond* o *coronabond*) o accedendo al Meccanismo europeo di stabilità (MES), denominato anche Fondo salva-Stati, istituito a seguito delle modifiche al Trattato di Lisbona (art. 136) approvate il 23 marzo 2011 dal Parlamento europeo e ratificate dal Consiglio europeo a Bruxelles il 25 marzo 2011<sup>20</sup>. Istituito come fondo finanziario

---

<sup>19</sup> Come evidenziato dalla relazione del Governo al Parlamento "i decreti-legge n. 18, n. 23 e n. 34, del 2020 determinano, complessivamente, un peggioramento dei tre saldi di finanza pubblica per tutti gli anni del periodo di programmazione, 2020, 2021 e 2022 (si veda la Tabella 2). Per quanto riguarda in particolare l'anno in corso, l'impatto più rilevante riguarda il saldo netto da finanziare (SNF), previsto in peggioramento di quasi 180 miliardi di euro, mentre il fabbisogno è previsto peggiorare di circa 87 miliardi e l'indebitamento netto di circa 75 miliardi. Per gli esercizi di bilancio successivi, la differenza di impatto sui tre saldi appare molto minore. Per il 2021 e per il 2022 il peggioramento è, rispettivamente, pari a circa 26 e 34,5 miliardi di euro per ciascuno dei tre saldi". Nello stesso documento viene osservato che "complessivamente i tre provvedimenti d'urgenza, nel testo convertito dalle Camere, recano misure peggiorative del deficit, in termini di minori entrate e di maggiori spese (impieghi) per circa 78,7 miliardi nel 2020, 31,5 miliardi nel 2021 e 36,5 miliardi nel 2022. A fronte di tali impieghi, le risorse (maggiori entrate e/o risparmi di spesa) previste dai medesimi provvedimenti risultano complessivamente pari a 3,4 miliardi nel 2020, 5,4 miliardi nel 2021 e 1,8 miliardi nel 2022. La prevalenza degli impieghi rispetto alle risorse implica, per ciascun anno di riferimento, un peggioramento del deficit per circa 75,3 miliardi nel 2020, 26,1 miliardi nel 2021 e 34,7 miliardi nel 2020, con corrispondente utilizzo dei margini di ricorso a maggiore indebitamento, autorizzati dalle Camere, dapprima, con le risoluzioni dell'11 marzo e, successivamente, con le risoluzioni approvate il 29 e 30 aprile 2020".

<sup>20</sup> Sulle ripercussioni di natura finanziaria e tributaria, cfr. G. RAGUCCI, *Le prerogative del Parlamento in materia di tributi e di spese alla luce delle decisioni della Corte di Karlsruhe sugli aiuti alla Grecia e sul Mes – Fiscal Compact*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2012, 3, p. 410 ss.; L.S. ROSSI, *Fiscal compact e Trattato sul Meccanismo di Stabilità: aspetti istituzionali e conseguenze dell'integrazione differenziata nell'UE*, in

europeo per la stabilità finanziaria della zona euro (art. 3), ha assunto successivamente la veste di organizzazione intergovernativa dotata di un consiglio dei governatori (formato dai rappresentanti degli Stati membri) e un consiglio di amministrazione. Esso esercita poteri di governo economico e di salvataggio e sostegno dei Paesi membri in difficoltà (anche in deroga all'art 123, Trattato che invece reca il divieto di "salvataggio"), in stretto raccordo con la Commissione europea, potendo anche porre vincoli e indicazioni anche in ordine alle misure interne da adottare (c.d. regole di condizionalità). Sul piano procedimentale, i Paesi destinatari dei prestiti, sono tenuti a impegnarsi ad adottare riforme strutturali, piani di rientro e di contenimento di tagli al deficit/debito attraverso un memorandum d'intesa (MoU) esteso a Banca centrale europea e Fondo monetario internazionale, ove coinvolti. Specifiche misure di salvataggio possono essere adottate nei confronti delle banche di interesse per l'intera Unione europea.

Allo stesso tempo, deve ritenersi che gli ausili finanziari, diretti e indiretti siano compatibili con il mercato interno, anche alla luce di quanto stabilito dall'art. 107 TFUE che menziona espressamente "gli aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali"<sup>21</sup>. È evidente come il divieto di aiuti di Stato<sup>22</sup> viene meno *ipso iure*, assumendo rilevanza prioritaria l'esigenza di assicurare il tempestivo ristoro dei danni subiti a causa degli eventi calamitosi o eccezionali subiti. Ferma restando la dichiarazione di emergenza dallo Stato italiano (poi seguito dagli altri Stati europei), la Commissione europea con la Comunicazione C (2020) 1863, ha definito il "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19", con l'obiettivo di prevedere una cornice comune di intervento a livello comunitario che garantisca la massima flessibilità nella applicazione delle misure di aiuti di Stato. Attraverso tale provvedimento, la Commissione ha quindi riconosciuto espressamente che le misure disposte dagli Stati membri rientrano tra gli aiuti compatibili sia affrontare la crisi ma anche per consentire la ripresa dell'economia nazionale, nella consapevolezza che, in periodi di crisi economica, la rigidità delle regole a tutela del mercato e della concorrenza possono incidere negativamente su obiettivi come quello sociale ed occupazionale e – comunque – sulle finalità solidaristiche poste alla base dell'azione pubblica di sostegno.

---

*Dir. Un. Eur.*, 2012, 2, p. 293 ss.; E. CHITI, *Il Meccanismo europeo di stabilità al vaglio della Corte di giustizia*, in *Giorn. dir. amm.*, 2013, 2, p. 148 ss.; G. NAPOLITANO, *Il Meccanismo europeo di stabilità e la nuova frontiera costituzionale dell'Unione*, in *Giorn. dir. amm.*, 2012, 5, p. 461 ss.

<sup>21</sup> Si veda L. DEL FEDERICO, *Introduzione in Interventi finanziari e tributari per le aree colpite da calamità*, cit., p. 12, secondo il quale, "gli Stati non possono sottrarsi alla loro specifica responsabilità di modulare in modo appropriato le misure di aiuto destinate ad ovviare ai danni arrecati dalla calamità: a differenza di quello che frequentemente avviene, tali misure di aiuti debbono essere funzionalizzate al ristoro dei danni, in una logica di fiscalità compensativa; viceversa si assiste a maldestri tentativi di implementare aiuti allo sviluppo, mascherati come interventi di ristoro in favore delle aree danneggiate".

<sup>22</sup> Cfr. M. AULENTA, *Gli aiuti di Stato*, in A.F. URICCHIO, M. AULENTA, G. SELICATO (a cura di), *La dimensione promozionale del Fisco*, Bari, Cacucci, 2015, p. 113; L. SALVINI, (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, Cedam, 2007; cfr. F. FICHERA, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1998, p. 87 ss.

### 3. Incentivi e ausili pubblici

Ammissa la possibilità di ricorrere a misure finanziarie straordinarie per fare fronte all'attuale emergenza sanitaria ed economica, occorre valutare quali possano essere le più efficienti e idonee sia sul versante dell'entrata che della spesa. Invero, pur assicurando maggiori entrate, nei periodi di crisi sistemiche, l'introduzione di tributi straordinari non si rivela opportuna, rischiando di deprimere ulteriormente la domanda globale (*double dip*), anche in forza del moltiplicatore negativo. Tali tributi possono trovare giustificazione solo a fini redistributivi e solo qualora siano applicati nei confronti dei sovraprofiti che possono essere realizzati per effetto di condizioni del tutto peculiari di mercato. Non può tacersi che l'attuale crisi non ha colpito nello stesso modo tutte le categorie produttive; *lockdown* e distanziamento sociale hanno provocato il blocco di attività economiche in presenza (in primo luogo, turismo, ristorazione, commercio al dettaglio, attività spettacolistiche e sportive), mentre attività a distanza hanno regolarmente continuato ad operare e alcune di esse hanno addirittura aumentato i profitti (imprese che operano nel settore sanitario o farmaceutico ma anche alimentari, chimiche, elettroniche ed elettromedicali o altri comparti che si avvalgono del lavoro intelligente o che presentano un livello avanzato di automazione e robotizzazione). Tra i settori più duramente colpiti anche quello edilizio che da anni subisce gli effetti negativi della depressione economica, dell'incremento della tassazione patrimoniale e della crisi di liquidità.

Evidente è quindi che più che gli strumenti del prelievo, occorre sostenere la domanda, in modo selettivo, intervenendo a vantaggio dei settori più duramente colpiti invertendo l'andamento del ciclo economico. Oltre a interventi di carattere solidaristico per le fasce deboli, occorre intervenire per le imprese in difficoltà, e tra queste quelle del comparto edilizio anche al fine di promuovere la ripresa attraverso la riqualificazione del patrimonio edilizio in senso ecocompatibile. La forte attenzione ai temi ambientali (c.d. *green new deal*) rende opportuno un nuovo piano strategico che sappia ricostruire la struttura produttiva del paese, valorizzando la conoscenza e l'innovazione, creando occupazione e crescita.

Da qui la grande importanza assunta dal superbonus che, già nelle prime reazioni, ha suscitato grande interesse anche per il meccanismo giuridico tributario adottato che, attraverso il credito d'imposta nella misura del 110 per cento, di fatto non rende necessario un esborso da parte dei destinatari ma che poi produce effetti positivi anche sul gettito, favorendo la ripresa delle entrate fiscali (reddito e IVA) con riguardo a imprese in perdita sistemica e con gravi problemi di natura occupazionale. Nelle proiezioni del Ministero dell'economia e delle finanze, la differenza tra la riduzione del gettito tributario riferito al beneficio introdotto e gli effetti indotti determinati dall'incremento di fatturato nei settori edilizi interessati dagli interventi agevolati appare comunque di segno positivo. Tali stime sono peraltro confortate dai risultati raggiunti con riguardo alle misure adottate in passato. Secondo lo studio del Cresme (Centro

ricerche economiche sociali di mercato per l'edilizia e il territorio), gli incentivi fiscali per il recupero edilizio e per la riqualificazione energetica hanno interessato, dal 1998 al 2018, 17,8 milioni di interventi, ossia – considerando che le abitazioni sono il principale oggetto degli interventi di rinnovo – oltre il 57% delle abitazioni italiane stimate dall'ISTAT (31,2 milioni). In venti anni le misure di incentivazione fiscale hanno attivato investimenti pari a 292,7 miliardi di euro. La misura proposta, di largo impiego, appare in grado di restituire fiducia a tutta la filiera edilizia, generando anche attraverso la commercialità dei crediti anche effetti positivi per la finanza.

Si rileva, poi, che l'incremento dell'efficienza energetica degli edifici è uno dei principali obiettivi del piano *Next Generation Eu*, di complessivi 750 miliardi di euro, che l'Unione europea si appresta a varare<sup>23</sup>. La riqualificazione degli edifici, sia pubblici che privati, è infatti presente tra i 52 progetti delle “Linee guida per la definizione del Piano nazionale di ripresa e resilienza” (PNRR) con il quale si intende destinare a tal fine oltre 30 miliardi di euro, di cui circa 6 già utilizzati nella legge di bilancio 2021 (art. 1, comma 73, della l. 30 dicembre 2020, n. 178) per la proroga del superbonus al 30 giugno 2022. I PNRR, predisposti da ciascuno Stato membro, dovranno essere approvati da una task force (*The recovery and resilience task force*), istituita ad agosto 2020 dalla Commissione europea.

#### **4. Superbonus 110%: i controlli, la natura giuridica del beneficio e la giurisdizione relativa alle controversie**

In tema di superbonus 110% la disciplina dei controlli è demandata, in primo luogo, all'ENEA (Agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo economico sostenibile) per ciò che attiene il rispetto dei requisiti tecnici e la veridicità delle asseverazioni rilasciate dai tecnici abilitati (artt. 4 e 5 del decreto del MISE del 6 agosto 2020). Il comma 14 dell'art. 121 del d.l. 34/2020 stabilisce, infatti, una sanzione amministrativa pecuniaria da € 2.000 a € 15.000, ove il fatto non costituisca reato<sup>24</sup>, per i soggetti che rilasciano attestazioni o asseverazioni infedeli. La citata sanzione, ai sensi dell'articolo 6 del decreto asseverazioni del MISE, è comminata dalla Direzione generale per l'approvvigionamento, l'efficienza e la competitività energetica dello

---

<sup>23</sup> Cfr. COM (2020) 456 final, “Il momento dell'Europa: riparare i danni e preparare il futuro per la prossima generazione” che ha definito ben sette obiettivi (*European flag ship*): promozione dell'energia pulita, miglioramento dell'efficienza energetica degli edifici, sviluppo della mobilità sostenibile, rafforzamento della banda larga, digitalizzazione della pubblica amministrazione, sviluppo settore giudiziario e sanitario nonché potenziamento delle competenze digitali.

<sup>24</sup> I reati ipotizzabili sono: “falsità ideologica in certificati” (art. 481 c.p.) e “truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche” (art. 640 bis c.p.). Nel primo reato incorre chiunque attesti falsamente, in un certificato, fatti dei quali l'atto è destinato a provare la verità; in tal caso la sanzione è la reclusione fino ad un anno o la multa da euro 51 a euro 516. Nel secondo, invece, la pena prevista è la reclusione da due a sette anni e si procede d'ufficio se il fatto riguarda contributi e finanziamenti concessi dallo Stato o da parte di altri enti pubblici.

stesso Ministero dello Sviluppo economico. Sembra che il legislatore si sia voluto riferire alle attestazioni di cui al comma 13 (requisiti minimi e congruità delle spese) infatti le sanzioni in caso di infedele visto di conformità sono già stabilite dall'articolo 39 comma 1 lettera a) del D.lgs. 241/1997 in una cornice edittale da 258 a 2.582 euro.

In secondo luogo, i controlli c.d. documentali spettano, secondo quanto statuito dal comma 4 dell'art. 121, all'Agenzia delle Entrate che potrà utilizzare i poteri di cui agli artt. 31 e ss. del d.p.r. 600/1973. Si tratta si tratta del c.d. invito a comparire, dell'invio al contribuente di questionari per l'acquisizione di informazioni (da restituire compilati e firmati), dell'invito ad esibire atti e documenti, della possibilità di richiedere dati e notizie a banche, altri intermediari finanziari, notai e conservatori dei registri immobiliari nonché della possibilità di procedere ad accessi, ispezioni e verifiche.

All'esito della sua istruttoria l'ENEA procede, se del caso, a notificare all'asseveratore un'"ordinanza-ingiunzione", secondo la disciplina di cui alla legge 689/1981, e a comunicare all'Agenzia delle Entrate la contestazione relativa alle attività che comportano la decadenza del beneficio in capo al committente. L'Agenzia delle Entrate procede, invece, al recupero delle detrazioni non spettanti notificando al beneficiario un "avviso di recupero" ex art. 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311.

Se è indubbio che la giurisdizione per le "ordinanze-ingiunzioni" spetti al giudice ordinario, maggiori perplessità sussistono per l'individuazione del giudice per le controversie relative all'"avviso di recupero". A tal fine occorre interrogarsi sulla natura giuridica dei bonus edilizi, ed in particolare chiedersi se questi ultimi possano essere ricondotti alle agevolazioni fiscali<sup>25</sup> oppure ascritti tra gli ausili aventi natura meramente finanziaria. Appare evidente come aderire all'una o all'altra ricostruzione comporti rilevanti conseguenze sul piano della giurisdizione rispetto alle controversie connesse all'applicazione della disciplina *de qua*.

A tal proposito vi sono taluni argomenti che sollecitano a devolvere le citate controversie al giudice speciale tributario ed altri che, invece, sembrano muovere nella direzione del giudice ordinario. Pur rilevando, infatti, come lo stesso art. 121 del d.l. 34/2020 faccia riferimento all'"avviso di recupero" emesso dall'Agenzia delle Entrate – pacificamente equiparato all'avviso di accertamento come atto autonomamente impugnabile ex art. 19 del d.lgs 546/1992<sup>26</sup> – non si può negare come il suo contenuto abbia una natura atipica. Se, infatti, l'"avviso di recupero" di cui alla legge 311/2004 è diretto a negare la spettanza di un credito d'imposta fruito dal beneficiario, nel caso del superbonus il credito d'imposta sussiste unicamente in capo all'acquirente o al

---

<sup>25</sup> In materia cfr. N. D'AMATI, *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in *Noviss. Dig. it.*, Appendice, I, Torino, 1980, p. 153; F. FICHERA, *Le agevolazioni tributarie*, Padova, Cedam, 1992; M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (dir. trib.)*, in *Enc. Dir., Agg.*, V, 2002, p. 48 ss.; R. ZENNARO, *Agevolazioni fiscali*, in *Digesto comm.*, Torino, 1988, p. 63 ss.; S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in F. AMATUCCI (a cura di), *Trattato di Diritto Tributario*, Vol. I, Padova, Cedam, 1994, p. 409 ss.; M. CEDRO, *La fiscalità di vantaggio nella prospettiva del diritto dell'Unione europea*, Padova, Cedam, 2015.

<sup>26</sup> Cfr. Cass. 7 marzo 2014, n. 5367; Cass. 29 luglio 2015, n. 16006; Cass. 31 marzo 2017, n. 8429; Cass. 14 marzo 2018, n. 6347.

fornitore. E difatti lo stesso articolo 121 comma 5 puntualizza come l'“avviso di recupero” non riguardi il credito d'imposta bensì “l'importo corrispondente alla detrazione non spettante”.

Riguardo alla natura giuridica del superbonus 110% si osserva come, nell'ipotesi del c.d. sconto in fattura, l'art. 121 comma 1 lett. a) faccia riferimento ad “un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto”, erogato al beneficiario non dallo Stato ma dall'impresa appaltatrice. Ciò sembra collocare la misura in commento non tra le agevolazioni fiscali quanto piuttosto tra gli ausili di natura finanziaria; ne discenderebbe, rispetto ad eventuali controversie insorte, la naturale attribuzione della giurisdizione in capo all'autorità giudiziaria ordinaria. Ma nell'ipotesi di “concorso nella violazione” tra acquirente del credito e beneficiario – ai quali andrà notificato l'“avviso di recupero” dal momento che tra gli stessi sussiste una responsabilità solidale – si dovrebbe risolvere un eventuale conflitto di giurisdizione; infatti, se è pacifica la giurisdizione tributaria per l'“avviso di recupero” notificato all'acquirente, maggiori dubbi insorgono per individuare la giurisdizione competente per l'atto notificato al beneficiario. Anche sul piano del merito si potrebbe arrivare, pertanto, ad un temibile conflitto di giudicati, che potrebbe mettere in discussione i principi dell'ordinamento sulla responsabilità solidale in tema di concorso.

Ulteriore questione, non meno importante, attiene al rapporto tra le controversie relative agli “avvisi di recupero” e quelle relative alle “ordinanze-ingiunzioni”, nell'ipotesi in cui le risultanze di queste ultime confluiscono nell'“avviso di recupero”. Tra i due giudizi sussiste un rapporto di pregiudizialità-dipendenza che richiede al giudice tributario di risolvere la questione relativa alla veridicità delle attestazioni rilasciate dal tecnico abilitato.