

# Misure di sostegno pubblico – superbonus 110% - natura giuridica – rilevanza delle irregolarità edilizie

**SEMINARIO 18 MARZO 2021 «I GIOVEDÌ DEL CPGT»  
AGEVOLAZIONI FISCALI IN EDILIZIA: BONUS E SUPERBONUS 110%**

AVV. MARIA DE CONO – PRESIDENTE COMMISSIONE STUDI DEL CONSIGLIO DI PRESIDENZA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

# ► Cosa è una agevolazione fiscale ?

- misura che **deroga al trattamento fiscale ordinario**, comune o normale, in via di **eccezione**
- riservata a determinati soggetti o atti o negozi giuridici o provvedimenti giudiziari che beneficiano di un trattamento più favorevole
- misura legittimata dalla finalità di tutela, sostegno, attuazione, di interessi generali, costituzionalmente tutelati, di carattere extrafiscale, teoria c.d. funzionale
- esempio di utilizzo della leva fiscale per favorire la tutela e protezione di interessi extrafiscali costituzionalmente rilevanti
- misura strettamente connessa al reddito di un determinato soggetto, o al trattamento fiscale di un determinato atto o negozio o provvedimento giudiziario

# ESEMPI DI AGEVOLAZIONE FISCALE

- ▶ Acquisto prima casa: riduzione imposte indirette IVA o Registro sull'atto di acquisto
- ▶ Lavori Edili: riduzione aliquota IVA sulla fattura dei lavori se relativi ad immobile ad uso abitativo
- ▶ Tassazione trasferimenti patrimoniali tra coniugi in sede di separazione o divorzio: imposta di registro in misura fissa
- ▶ IMU prima casa: esenzione dalla imposta locale con riferimento alla abitazione principale di proprietà
- ▶ Patto di famiglia: esenzione dalla imposta sulle donazioni per lo specifico atto di cessione della azienda o delle quote sociali
- ▶ Credito d imposta su spese per ricerca e sviluppo
- ▶ Etc.etc.

La agevolazione fiscale dunque è elemento strettamente correlato ad un rapporto fiscale, che viene da essa modificato in senso favorevole al contribuente, ricorrendone determinati presupposti, in deroga alla disciplina ordinaria di quello stesso rapporto fiscale

# IL SUPERBONUS 110 % A QUALE RAPPORTO FISCALE INERISCE ?

- ▶ Reddito del Committente ? NO
- ▶ Reddito del Fornitore ? NO
- ▶ Reddito del Cessionario del Credito ? NO
- ▶ Tassazione indiretta delle opere ? NO
- ▶ Regime IVA dei lavori ? NO
- ▶ Acquisto dei materiali ? NO
- ▶ Tassazione degli immobili ? NO
- ▶ Riduzione della tassazione in caso di trasferimento immobili ? NO
- ▶ Esenzione imposte locali ? NO
- ▶ Rilevanza del principio di capacità contributiva ? NO
- ▶ Influisce sul regime fiscale di un soggetto ? NO

E' CORRETTO ALLORA  
INCLUDERE LA MISURA  
STRAORDINARIA DELL'ART. 119  
D.L. 34/2020 NEL NOVERO DELLE  
AGEVOLAZIONI FISCALI ?

# LE AGEVOLAZIONI FISCALI SONO SOTTOPOSTE AL PRINCIPIO DI STRETTA INTERPRETAZIONE IN QUANTO NORME DI NATURA ECCEZIONALE ART. 14 PRELEGGI

- ▶ Cassazione civile sez. trib. 16 giugno 2020 n. 11617 (mediazione civile)
- ▶ Cassazione civile, sez. trib. 29 novembre 2019 n. 31333 (patto di famiglia con collaterale)
- ▶ Cassazione civile sez. trib. 17 settembre 2019 n. 23081 (concessioni governative su telefoni cellulari di enti locali)
- ▶ Cassazione civile sez. trib. 18 gennaio 2017 n. 1111 (trasferimenti di aree edificabili in base a piani urbanistici particolareggiati)

SE AFFERMIAMO CHE IL SUPERBONUS  
110% E' UNA AGEVOLAZIONE  
FISCALE IN SENSO TECNICO  
DOBBIAMO DUNQUE TRARRE LA  
CONSEGUENZA INEVITABILE DI  
CONSIDERARLO DI STRETTA  
INTERPRETAZIONE APPLICATIVA



# RATIO LEGIS DELLA NORMA ART. 119 D.L. 34/2020

- ▶ SEMPLIFICARE, INCENTIVARE, FAVORIRE, ACCELERARE
  - ▶ S.I.F.A., anzi si deve fare

- ▶ **La ratio legis è evincibile, oltrechè dall'investimento imponente di risorse pubbliche, dal chiaro tenore letterale di numerose norme, tra cui, a titolo esemplificativo:**
- ▶ **ART. 119 COMMA 16 D.L. 34/2020 CONV. IN L. 77/2020:** *al fine di semplificare la attuazione....*
- ▶ **ART. 119 COMMA 13 TER**
- ▶ **ART. 10 D.L. SEMPLIFICAZIONI n. 76/2020, CONVERTITO IN L. 120/2020:** *Al fine di semplificare e accelerare le procedure edilizie e ridurre gli oneri a carico dei cittadini e delle imprese, nonché di assicurare il recupero e la qualificazione del patrimonio edilizio esistente e lo sviluppo di processi di rigenerazione urbana, decarbonizzazione, efficientamento energetico, messa in sicurezza sismica e contenimento del consumo di suolo al testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, sono apportate le seguenti modificazioni (1) :*
- ▶ **ART. 17 COMMA 4 BIS tu edilizia (INTRODOTTO CON DL SEMPLIFICAZIONI): 4-bis.** *Al fine di agevolare gli interventi di rigenerazione urbana, di decarbonizzazione, efficientamento energetico, messa in sicurezza sismica e contenimento del consumo di suolo, di ristrutturazione, nonché di recupero e riuso degli immobili dismessi o in via di dismissione, il contributo di costruzione è ridotto in misura non inferiore del 20 per cento rispetto a quello previsto dalle tabelle parametriche regionali. I comuni hanno la facoltà di deliberare ulteriori riduzioni del contributo di costruzione, fino alla completa esenzione dallo stesso*
- ▶ **Art. 13 D. LGS. 14 Luglio 2020 n. 73 (attuazione direttiva efficienza energetica):** *deroga alle distanze legali minime (anche regolamentari locali) tra edifici, dai confini, dalle strade, dalla ferrovia. Devono essere rispettate le distanze minime del c.c.*

LA CARATTERISTICA DI QUESTA MISURA DI SOSTEGNO E' CHE IN TANTO IL LEGISLATORE POTRA' RAGGIUNGERE L'OBIETTIVO PREFISSATO, IN TANTO POTRA' CAPITALIZZARE EFFICACEMENTE L'INVESTIMENTO DI RISORSE PUBBLICHE DESTINATE AD ESSA, IN QUANTO LA PIU' AMPIA POSSIBILE SARA' LA PLATEA DEI BENEFICIARI

LA STRETTA INTERPRETAZIONE NON PARREBBE UTILE A SODDISFARE LA RATIO LEGIS

# PROVA DEL NOVE: COSA ACCADE NELLE IPOTESI DI NON CORRETTO UTILIZZO DELLA MISURA ?

Art. 121 commi 5-6-7bis D.L. 34/2020 conv. in L. 77/2020 (e relativa Circolare 24/E Agenzia Entrate 8 agosto 2020 – Capitolo 9 pag. 45 nonché MEF FAQ versione III 24 novembre 2020):

- Agenzia Entrate esercita potere di controllo ex artt. 31 e ss. D.P.R. 600/73
- I fornitori e cessionari rispondono SOLO per utilizzo irregolare del credito o in misura superiore rispetto al credito d'imposta ricevuto
- **Il cessionario che ha acquistato il credito in buona fede non perde il diritto ad utilizzare il credito di imposta**
- Se accertata la carenza dei requisiti di ammissione a beneficio la Agenzia delle Entrate procede al recupero dell'importo non spettante nei confronti del BENEFICIARIO, con maggiorazione di interessi e sanzioni

# ART. 119 COMMA 14 D.L. 34/2020

13

I professionisti che rilasciano attestazioni ed asseverazioni devono essere adeguatamente assicurati

«...al fine di garantire ai propri clienti ed al bilancio dello Stato il **risarcimento dei danni** eventualmente provocati dall'attività prestata»

*N.B. IL RIFERIMENTO AL RISARCIMENTO DEI DANNI ERARIALI*

Autorevole dottrina ha segnalato che:

*«Il beneficiario che risulta essere responsabile ai fini del recupero della somma in caso di violazione del quadro giuridico di riferimento, può trovarsi di fatto in una evidente posizione di debolezza. In altri termini è chiamato a rispondere di una responsabilità rispetto alla quale potrebbe essere del tutto estraneo»*

Violazione del **principio di proporzionalità**, ma anche di quello stesso **principio di buona fede** che il D.L. 34/2020 ha inteso viceversa confermare (art. 121 comma 4 D.L. 34/2020 e Circolare 24/E 8/8/2020)

ART. 9 comma 1 D. Lgs. 123/98: la revoca dei benefici non può prescindere dalla IMPUTABILITA' della irregolarità o della mancanza dei presupposti per la loro erogazione

ART. 9 comma 4 D. Lgs. 123/98 la revoca deve essere comunque PROPORZIONALE all'inadempimento

# Cosa è un contributo economico pubblico a fondo perduto ?

- elargizione di somme di denaro per il perseguimento di obiettivi di carattere generale
- **erogazione** di denaro che non prevede l'**obbligo di restituzione**
- erogato da enti europei, statali, regionali e locali
- serve ad incoraggiare iniziative ritenute strategiche per la tutela dei valori costituzionali
- prescinde da un diretto rapporto fiscale tra erogante e beneficiario, non è una eccezione rispetto alla ordinarietà della misura della tassazione a cui il beneficiario è assoggettato, può assumere la veste di credito di imposta

## AGEVOLAZIONI FISCALI

ART. 14 Preleggi: quale eccezione alla regola della tassazione ordinaria non è suscettibile di interpretazione analogica

Onere della prova a carico del beneficiario (Corte Cassazione, sez. trib., 4 ottobre 2017, n. 23228)

Giurisdizione Tributaria

Termine di 3 anni alla A.F. per recuperare le imposte dovute in misura ordinaria (art. 49 comma 3 TU Edilizia) decorrente dalla data della conoscenza effettiva dell'esistenza dell'abuso edilizio (Corte Cassazione, sez. trib., 22 gennaio 2007, n. 1303)

L'agenzia notifica l'atto di recupero del credito di imposta, per motivi diversi dalla irregolarità edilizia, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo irregolare

## CONTRIBUTI PUBBLICI ECONOMICI

Giurisdizione Ordinaria (decadenza per mancata osservanza di obblighi) / Amministrativa (annullamento in autotutela o revoca per contrasto con interesse pubblico) – CASS. SEZ. UN. 30 LUGLIO 2020 N. 16457

Termine 18 mesi ex art. 21 nonies L. 241/90 per annullare erogazione (Consiglio di Stato, sez. V, 2 agosto 2019 n. 5496)

Valorizzazione del Legittimo Affidamento

Responsabilità erariale per *MALA GESTIO* anche del privato (giurisdizione Corte dei Conti) (Corte di Cassazione, sez. un. civ., 14 settembre 2017, n. 21297)

Valorizzazione della responsabilità



# Art. 49 T.U. EDILIZIA

## concerne sia agevolazioni fiscali che contributi

- ▶ 1. Fatte salve le sanzioni di cui al presente titolo, gli interventi abusivi realizzati in **assenza** di titolo o **in contrasto** con lo stesso, ovvero sulla base di un **titolo successivamente annullato**, non beneficiano delle **agevolazioni fiscali** previste dalle norme vigenti, nè di **contributi** o altre provvidenze dello Stato o di enti pubblici. Il contrasto **deve** riguardare **violazioni di altezza, distacchi, cubatura o superficie coperta** che eccedano **per singola unità immobiliare il due per cento** delle misure prescritte, ovvero il mancato rispetto delle destinazioni e degli allineamenti indicati nel programma di fabbricazione, nel piano regolatore generale e nei piani particolareggiati di esecuzione.
- ▶ 2. È fatto obbligo al comune di segnalare all'amministrazione finanziaria, entro tre mesi dall'ultimazione dei lavori o dalla segnalazione certificata di cui all'articolo 24, ovvero dall'annullamento del titolo edilizio, ogni inosservanza comportante la decadenza di cui al comma precedente (1) .
- ▶ 3. Il diritto dell'amministrazione finanziaria a **recuperare le imposte dovute in misura ordinaria** per effetto della decadenza stabilita dal presente articolo si prescrive col decorso di tre anni dalla data di ricezione della segnalazione del comune.
- ▶ 4. In caso di revoca o decadenza dai benefici suddetti il committente è responsabile dei danni nei confronti degli aventi causa.

# INTERVENTI ABUSIVI RILEVANTI

- ▶ Assenza di titolo edilizio
- ▶ Titolo edilizio annullato
- ▶ Contrasto con il titolo edilizio

# CONTRASTO CON TITOLO EDILIZIO

- ▶ Violazioni di altezza
- ▶ Violazioni di distacchi
- ▶ Violazioni di cubatura
- ▶ Violazioni di superficie coperta
- ▶ PER SINGOLA UNITA' IMMOBILIARE
- ▶ ECCEDENTI IL 2% DELLE MISURE  
PRESCRITTE

# SANATORIA DELL' ABUSO EDILIZIO

- ▶ L'abuso sanato non comporta pregiudizio per la agevolazione o il contributo, e, se non sanato al momento della concessione del beneficio, cessa di rilevare, qualora intervenga provvedimento di sanatoria prima che il provvedimento dichiarativo della decadenza dal beneficio fiscale sia divenuto inoppugnabile (Cassazione civile, sez. I, 2 novembre 1995, n. 11402)
- ▶ Il rilascio della concessione in sanatoria produce automaticamente l'estinzione degli effetti del provvedimento di revoca delle agevolazioni fiscali (Commissione Tributaria Regionale Emilia Romagna, sez. V, 21 gennaio 2005, n. 21)

# AGENZIA ENTRATE, DIREZIONE REGIONALE MARCHE CONSULENZA GIURIDICA N. 910-1/2020

21

AVV. MARIA DE CONO, CONSIGLIO DI PRESIDENZA  
DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

- ▶ *«Non puo' ritenersi ostativa, ai fini del riconoscimento dell'agevolazione, la circostanza che per l'immobile non sia ancora concluso il procedimento relativo al condono edilizio»*
- ▶ Anche Agenzia Entrate dunque conferma, alla attualità, l'orientamento giurisprudenziale non recentissimo sopra richiamato
- ▶ Il parere della Agenzia Entrate non affronta specificamente la problematica delle lievi irregolarità edilizie perché non era oggetto del quesito

# STRETTA INTERPRETAZIONE DELLE IPOTESI DI DECADENZA

- ▶ Le ipotesi di decadenza sono di stretta interpretazione e dunque non possono essere estese oltre il limite di quanto specificamente previsto dalle relative norme (Cassazione civile, sez. trib., 4 marzo 2016, n. 4351)
- ▶ Nel nostro caso allora rileveranno SOLO le violazioni, eccedenti il 2%, delle misure delle altezze, distacchi, cubatura e superficie coperta.

# DA NON CONFONDERE CON LE IPOTESI DELLE TOLLERANZE COSTRUTTIVE

- ▶ L'art. 34 bis T.U. Edilizia, inserito dall'art. 10 comma 1, lett. p) del D.L. 16/7/2020 N. 76, convertito in L. 11/9/2020 n. 120 (c.d. decreto semplificazioni), concernente la vigilanza edilizia, prevede la tolleranza del 2% delle misure previste nel titolo abilitativo, alle ipotesi di:
  - ▶ Violazione altezza
  - ▶ Violazione distacchi
  - ▶ Violazione cubatura
  - ▶ Violazione superficie coperta
  - ▶ **OGNI ALTRO PARAMETRO DELLE SINGOLE UNITA' IMMOBILIARI**

- ▶ Le ipotesi di decadenza dalle agevolazioni fiscali e dai contributi

e

- ▶ le ipotesi di eccedenza dalle tolleranze costruttive non sono perfettamente sovrapponibili, atteso che, per il principio di stretta interpretazione delle ipotesi di decadenza, il novero delle ipotesi di decadenza dalle agevolazioni è più limitato, non comprendendo...*ogni altro parametro delle singole unità immobiliari*



# Da non confondere con il disposto del D.M. 18/2/1998 N. 41

- ▶ Il quale, all'art. 4, prevede il disconoscimento della detrazione fiscale per la *esecuzione di opere edilizie difformi da quelle comunicate...*
- ▶ **Si tratta non già di abusi e difformità preesistenti ma di difformità realizzate con l'intervento agevolato.**

# Rilevanza del factum principis

- ▶ Corte Cassazione sezioni unite 23 aprile 2020 n. 8094
- ▶ Caso concernente agevolazioni fiscali (aliquota ridotta imposta di registro)
- ▶ Utilizzazione edificatoria di area entro cinque anni dal trasferimento
- ▶ Omessa edificazione per causa non imputabile
- ▶ La decadenza dalla agevolazione è impedita, non può essere dichiarata, se dovuta a forza maggiore o factum principis
- ▶ Principio generale, affermato anche con riferimento alla giurisprudenza europea
- ▶ I presupposti per la agevolazione/contributo devono esistere alla data della richiesta del beneficio

# INTERPRETAZIONE SOSTANZIALE E NON FORMALE


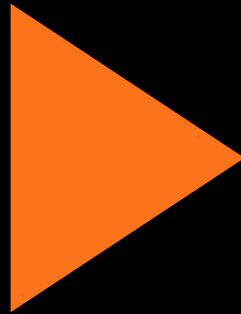
- ▶ CTP MILANO 20/9/2018 N. 3867
- ▶ *«Ai fini del riconoscimento dell'agevolazione per il recupero del patrimonio edilizio, il dato sostanziale, costituito dalla effettiva esecuzione delle opere, prevale sul dato formale»*

# CONCLUSIONI:

- ▶ Ipotesi decadenziali tassative indicate all'art. 49 T.U. Edilizia
- ▶ Massimo favore per la realizzazione degli interventi
- ▶ L'interesse pubblico che sottende la misura è realizzato se la misura ottiene massiva attuazione
- ▶ Consentita la interpretazione analogica estensiva perché non si tratta di agevolazione fiscale in senso tecnico ma di contributo pubblico a fondo perduto
- ▶ L'ingente investimento di risorse pubbliche, legittimato dalla importanza e strategicità delle opere, impone senso di responsabilità e rigoroso rispetto delle regole
- ▶ Gli abusi di alcuni possono compromettere l'esito per tutti, con un danno conseguente davvero incalcolabile
- ▶ Dovrebbe valere il principio per cui chi sbaglia paga (risarcimento danno erariale; inadempimento contrattuale nel rapporto tra privati)



GRAZIE PER  
L'ATTENZIONE,



buon  
efficientamento  
energetico e  
sismico a tutti