

IL SUPERBONUS: CONSIDERAZIONI SULLA NATURA FISCALE E SULLA GIURISDIZIONE

1. *Gli indici normativi: a) la disciplina sostanziale*

Non è affatto nuova, in dottrina, la considerazione secondo la quale i crediti e, soprattutto, i *bonus* cc.dd. “fiscali” presentano, a dispetto del nome, una natura “tributaria” quantomeno dubbia (in questo senso, esaustive considerazioni in M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Agg., V, Milano 2001, 48 ss. e A. PACE, *Le agevolazioni fiscali*, Torino 2012).

Sarebbe errato, quindi, dire che il Superbonus di cui agli artt. 119 e 121 del d.l. n. 34 del 2020 (di seguito, il “Decreto Rilancio”) rappresenta un’assoluta novità, ma forse è meno sbagliato affermare che esso offre una delle migliori conferme della considerazione appena riportata.

Se prescindiamo dall’ipotesi – che risulterà, prevedibilmente, anche quella meno frequente in pratica – in cui il Superbonus sarà fruito mediante detrazione, ci avvediamo immediatamente delle particolarità della sua disciplina.

L’ipotesi più chiara è quella dello “sconto sul corrispettivo dovuto” prevista dall’art. 121, comma 1, lett. a), del Decreto Rilancio.

Questa disposizione prevede che il soggetto che effettua gli interventi “agevolati” sia destinatario di un “contributo” che, tuttavia, non è erogato direttamente dallo Stato, ma dall’impresa appaltatrice (ossia, secondo il testo normativo, è da questa “anticipato”), la quale, a sua volta, è tenuta indenne dall’onere sostenuto per l’erogazione (per conto dello Stato) di tale “contributo” attraverso la concessione di un credito d’imposta il quale, in altri termini e sempre secondo la disposizione in esame, costituisce la modalità attraverso la quale il “contributo” viene “recuperato” dal soggetto che lo ha “anticipato”.

Appare evidente, allora, che il soggetto che realizza gli interventi “agevolati” non è destinatario

di un beneficio “tributario”, perché questi percepisce solo un “ausilio finanziario” sotto forma di “contributo”, non avente, in sé, alcun profilo idoneo a ricondurlo al settore della fiscalità. Finanche il suo ammontare è correlato solo in via mediata alla detrazione prevista dall’art. 119 del Decreto Rilancio, perché l’art. 121, comma 1, lett. a), espressamente dispone che sia commisurato alla predetta detrazione non il contributo “anticipato” dalla stessa, bensì il credito d’imposta ad essa spettante.

A sua volta, l’impresa appaltatrice diventa titolare di un credito d’imposta la cui giustificazione non è il riconoscimento di un’agevolazione a suo favore (ma su questo punto avremo modo di ritornare), bensì la restituzione (la legge, come abbiamo visto, lo qualifica “recupero”) del contributo “anticipato”.

I profili di contatto con la “fiscalità” sono due.

Il primo, come abbiamo già notato, è che tale credito d’imposta è parametrato alla detrazione alla quale avrebbe avuto diritto il soggetto che ha realizzato i lavori.

Il secondo è che il credito può essere realizzato (anche) mediante compensazione ai sensi dell’art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997. Ma anche l’importanza di questo profilo non può essere eccessivamente enfatizzata.

In alcune forme agevolative erogate sotto forma di credito d’imposta, le modalità di utilizzazione costituiscono un profilo in qualche misura caratterizzante, perché, sia pure *ab externo*, configurano un limite quantitativo e temporale dell’agevolazione medesima. In altri termini, prevedere il riconoscimento di un’agevolazione sotto forma di un credito d’imposta utilizzabile *esclusivamente* in compensazione, significa, in definitiva, stabilire che l’entità del credito e le concrete modalità di fruizione sono commisurate all’entità delle imposte dovute dal relativo titolare e alla loro distribuzione nel tempo. Detto diversamente, fino a che il credito d’imposta è

utilizzabile esclusivamente in compensazione, esso mantiene una qualificazione tributaria almeno per il fatto che tale forma di incentivo presenta, a parità di ogni altra condizione, un'intensità variabile in ragione dell'entità dei complessivi debiti fiscali dei potenziali beneficiari (ciò che, convenzionalmente, potremmo definire come la "capacità fiscale" del titolare del credito).

Tuttavia, come sappiamo, il credito d'imposta spettante all'impresa appaltatrice secondo la disciplina in esame è cedibile più volte consecutivamente (e anche, parrebbe, frazionatamente) cosicché l'entità dell'effettivo beneficio non varia (almeno in astratto) in ragione della "capacità fiscale" (secondo la definizione convenzionale prima indicata) del relativo titolare, il quale, se prevede di non avere una "capacità fiscale" adeguata (ossia se stima di essere in tutto o in parte "incapiente"), potrà comunque "monetizzarlo" cedendolo a un terzo, e così via.

Discorso praticamente identico può essere fatto per il caso di cui alla lett. b) del medesimo art. 121, comma 1, del Decreto Rilancio.

È vero che, in questo caso, la norma non qualifica come "contributo" la somma di denaro incassata dal soggetto che realizza gli interventi agevolati. Da un punto di vista normativo, la predetta somma sembrerebbe qualificata come il "prezzo" di una cessione. Ma, a ben vedere, il soggetto che percepisce la predetta somma non è mai titolare di un credito, il quale sorge – si direbbe, mutuando la terminologia civilistica, "a titolo originario" – solo e direttamente in capo al "cessionario"; si è parlato al riguardo, infatti, di una "trasformazione" della detrazione in credito d'imposta che avrebbe luogo esclusivamente e contestualmente alla sua cessione.

Conseguentemente, appare più corretto affermare che il c.d. "cessionario" acquista la titolarità del credito, non per effetto della sua cessione (ossia, appunto, non a titolo derivativo), ma quale contropartita della liquidazione in denaro a favore del c.d. "cedente" di una somma commisurata al diritto alla detrazione astrattamente a questi spettante.

Cosicché, al di là delle formule normative, la fattispecie acquisitiva del credito d'imposta nelle

ipotesi di cui all'art. 121, comma 1, lett. b), del Decreto Rilancio risulta sostanzialmente coincidente con quella disciplinata dalla precedente lett. a): in entrambi i casi la nascita del credito d'imposta in capo al primo titolare costituisce la "contropartita" del sostegno finanziario (*recte* dell'ausilio finanziario) concesso al soggetto che realizza i lavori agevolati; ciò che cambia è solo la forma tecnica dell'ausilio concesso la quale consiste in uno sconto sul prezzo della fornitura, nel caso della lett. a), ovvero in una somma denaro (che sarà di norma vincolata al pagamento della fornitura), nel caso della lett. b).

Inutile dire, poi, che, in entrambi i casi, il limite all'utilizzo del credito (ossia la possibilità di utilizzarlo solo in compensazione ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997) si atteggia nello stesso modo. Tale limite, in altri termini, non è in nessuno dei due casi funzionale a commisurare la reale entità del beneficio alla "capacità fiscale" del titolare del credito.

2. *Segue: b) la disciplina dei controlli*

Discorso più breve, può essere fatto per quanto attiene alla disciplina dei controlli.

In questo ambito è dato osservare l'intervento di più soggetti con competenze diverse.

I controlli sostanziali sembrano rimessi, in definitiva, esclusivamente all'ENEA (anche se qualche dubbio sussiste per le agevolazioni relative agli interventi di consolidamento sismico) ai sensi degli articoli 10 e 11 del decreto del MISE del 6 agosto 2020 in tema di requisiti tecnici e degli articoli 4 e 5 del decreto del MISE del 6 agosto 2020 in tema di requisiti delle asseverazioni.

Tali controlli, per quanto attiene alle asseverazioni, sfociano nell'irrogazione di sanzioni nei confronti dell'asseveratore secondo la disciplina di cui alla l. n. 689 del 1981 (art. 6 del decreto del MISE del 6 agosto 2020 in tema di requisiti delle asseverazioni) e, quindi, mediante notifica della c.d. "ordinanza-ingiunzione", nonché nella comunicazione all'Agenzia delle Entrate territorialmente competente della contestazione rivolta al medesimo ai fini delle attività che

comportano «la decadenza dal beneficio» (art. 7 del medesimo decreto).

All’Agenzia delle Entrate, invece, competono i controlli documentali (art. 121, comma 4, del Decreto Rilancio) che sono diretti nei soli confronti del soggetto “sovvenzionato” – ossia il beneficiario del (potenziale) diritto alla detrazione che ne ha usufruito mediante “sconto sul corrispettivo dovuto” o tramite cessione – con l’esercizio dei poteri di cui agli artt. 31 ss. del d.P.R. n. 600 del 1973 (i quali, invero, appaiono alquanto sovradimensionati rispetto alla natura “documentale” del controllo).

Sebbene il controllo sia qualificato, secondo quanto abbiamo appena detto, come documentale, è evidente che in esso confluiranno anche le determinazioni proprie dell’ENEA di cui al già citato art. 7 del decreto del MISE del 6 agosto 2020 in tema di requisiti delle asseverazioni.

L’Agenzia delle Entrate procede al recupero delle detrazioni in tutto o in parte non spettanti notificando atto di un apposito “avviso di recupero” di cui all’art. 1, comma 421, della l. n. 311 del 2004 nel termine di cui all’art. 27, commi da 16 a 20 della l. n. 185 del 2008 (richiamato dall’art. 121, comma 4, del Decreto Rilancio).

A questo proposito è necessario svolgere una puntualizzazione.

Il rinvio contenuto nell’art. 121, comma 4, all’art. 27 della l. n. 185 del 2008 vale, verosimilmente – oltre che a fissare i termini temporali in cui il recupero deve essere posto in essere – anche a individuare l’atto a ciò deputato, ossia, come abbiamo detto, l’avviso di recupero di cui all’art. 1, comma 421, della l. n. 311 del 2004.

Tuttavia, è evidente, e avremo modo di ribadirlo nel prosieguo, non si può affermare che tale atto presenterà un contenuto corrispondente a quello “tipico”.

L’avviso di recupero, nella sua configurazione normativa originaria, dispone la negazione della spettanza di un “credito” fruito dal beneficiario. Diversamente, nel caso di specie, il credito d’imposta spetta solo al soggetto che ha riconosciuto lo “sconto sul corrispettivo dovuto” o a quello che si è reso primo cessionario del credito (o ai loro aventi causa). I quali soggetti –

eccezion fatta per le ipotesi di “concorso” – non sono i destinatari dell’avviso di recupero.

Tanto è vero che il medesimo art. 121, comma 5, precisa che l’avviso di recupero ha ad oggetto, non già il credito, ma «un importo corrispondente alla detrazione» di cui avrebbe potuto beneficiare il soggetto che ha eseguito gli interventi agevolati.

Possiamo dire, quindi, che si tratta di un “avviso di recupero” in qualche misura “atipico”.

3. *La disciplina dei cc.dd. “ausili fiscali”*

Merita aggiungere, per completare il quadro di riferimento, che non è probabilmente del tutto improprio collocare la disciplina sommariamente delineata nel contesto di quella – a carattere generale – prevista dal d.lgs. n. 123 del 1998 contenente le “disposizioni per la razionalizzazione degli interventi di sostegno pubblico alle imprese”.

Il riferimento a tale complesso di disposizioni non è pacifico.

Vero è che l’art. 7 del d.lgs. n. 123 del 1998 espressamente contempla, fra le modalità di erogazione dei sussidi, anche i crediti d’imposta e i bonus fiscali.

Tuttavia, si potrebbe obiettare che queste disposizioni riguardano solo gli interventi di sostegno pubblico alle imprese.

L’obiezione appena formula non appare, però, assolutamente insuperabile e ciò per due motivi.

Il primo è che l’art. 1, comma 3, del d.lgs. n. 123 del 1998 autoqualifica i «*principi del presente decreto [come] principi generali dell’ordinamento dello Stato*» il che porterebbe ad ammettere, in considerazione della naturale *vis expansiva* dei “principi”, la possibilità di una loro applicazione anche rispetto a interventi agevolativi aventi destinatari diversi.

La seconda – e, a nostro avviso, prevalente – ragione è che l’ambito di applicazione del citato decreto non è individuato in ragione del destinatario dell’ausilio pubblico; in altri termini, la predetta disciplina non si applica ai soli interventi di sostegno alle imprese, bensì abbraccia tutte le

misure di sovvenzione a favore di “attività economiche”.

Se, quindi, si deve aver riguardo non al soggetto beneficiario, ma all’“interesse” per la cui promozione è disposto l’intervento, potrebbe non essere del tutto fuori luogo ricondurre anche l’agevolazione in esame nell’ambito di applicazione di questa disciplina generale.

Invero, l’entità dell’ausilio e il contesto nel quale esso è stato prefigurato consentirebbero di prospettare che, accanto all’interesse per la riqualificazione urbana, la tutela dell’ambiente e la prevenzione antisismica, non sia estranea agli scopi perseguiti anche la promozione e il sostegno dell’attività edilizia che costituisce un importante acceleratore della ripresa economica.

Ferme restando le precedenti considerazioni, si deve comunque osservare che la (come abbiamo visto, possibile) riconduzione anche di tali interventi alla più generale disciplina del d.lgs. n. 123 del 1998 non fornisce nessuna particolare indicazione in ordine al problema delle forme di tutela, perché l’oggetto principale di queste norme riguarda le “procedure” di erogazione degli aiuti.

Tutt’al più si può osservare che, almeno indirettamente, il predetto decreto sembra attestare la non incompatibilità della forma fiscale assunta dall’ausilio – ossia il fatto che esso sia erogato nella forma del credito d’imposta o del bonus fiscale – con il carattere *non fiscale* dei procedimenti di “revoca” (art. 9 del d.lgs. n. 123 del 1998)-

4. Le controversie e la loro giurisdizione

È, dunque, nel quadro appena delineato – forse con un eccesso di sintesi – che si collocano i problemi afferenti la giurisdizione relativa alle controversie che potrebbero sorgere (e, inevitabilmente, sorgeranno) in relazione all’applicazione della disciplina agevolativa in esame.

Un punto fermo di partenza è che, ai sensi dell’art. 22 della l. n. 689 del 1982, all’autorità giudiziaria ordinaria spetta la giurisdizione in materia di ordinanze-ingiunzioni recanti la

contestazione della «veridicità» (così l’art. 7 del decreto del MISE del 6 agosto 2020) delle asseverazioni e l’irrogazione delle conseguenti sanzioni nei confronti degli asseveratori.

Quanto agli avvisi di recupero, si pongono due distinti problemi.

Il primo è quello dell’individuazione del giudice munito di giurisdizione; il secondo è quello della determinazione dei rapporti fra le controversie relative agli avvisi di recupero e quelle riguardanti la veridicità delle asseverazioni ogni qual volta l’avviso di recupero sia stato emesso sul presupposto del difetto di “veridicità” dell’asseverazione.

Relativamente al primo problema, non vi sono dubbi circa il fatto che l’atto dalla cui emanazione sorge il bisogno di tutela (ossia l’avviso di recupero) sia da ritenere ricompreso nell’elenco degli atti impugnabili di cui all’art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992.

La domanda che è lecito porsi è se tale circostanza, unitamente al fatto che il soggetto che è emette tale atto sia l’Agenzia delle Entrate, costituisca ragione sufficiente a radicare la giurisdizione delle commissioni tributarie.

E siffatto dubbio è alimentato dalle considerazioni che precedono circa la (quantomeno) incerta natura tributaria dell’agevolazione la cui spettanza risulta controversa per effetto dell’emanazione del citato atto di recupero.

Come abbiamo visto, sia pure con la massima sintesi, ciò che viene recuperato, nei casi di cui all’art. 121, comma 1, lett. a), del Decreto Rilancio è un “contributo” erogato dall’impresa fornitrice solo mediamente commisurato all’entità della detrazione spettante al soggetto che ha realizzato l’intervento agevolato. E la situazione, come ci siamo sforzati di dimostrare, non è sostanzialmente diversa nel caso delle cessioni di cui all’art. 121, comma 1, lett. b) del medesimo decreto.

A ciò si deve aggiungere che, come abbiamo rilevato in precedenza, l’art. 121 espressamente stabilisce che l’avviso di recupero non è diretto nei confronti del titolare del credito e, quindi, non inciderà mai – con la limitata

eccezione dei casi di “concorso” nella violazione – sull’entità dei tributi dovuti. Il titolare originario del credito (ossia l’impresa che ha anticipato il “contributo”, poi “recuperato” con il “credito d’imposta” o il primo “cessionario”) e i loro eventuali aventi causa, potranno legittimamente procedere alla compensazione ai sensi dell’art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997 senza che l’emanazione dell’avviso di recupero abbia alcun effetto nei loro confronti ovvero si rifletta in alcun modo sui versamenti dei tributi dagli stessi effettuati.

Se, quindi, (nelle ipotesi qui considerate, essendo diverso il caso in cui chi ha eseguito i lavori decide di usufruire direttamente della detrazione) l’avviso di recupero non incide mai sulla posizione fiscale del relativo destinatario e ha ad oggetto un “contributo” la cui connotazione fiscale appare quantomeno opinabile, vi è ampio spazio per interrogarsi circa l’esistenza di elementi sufficienti a ricondurre la controversia su tale avviso entro i limiti delineati dall’art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992.

Si tratta di un tema che non può essere, non diciamo risolto, ma neppure adeguatamente approfondito in questa sede e, d’altra parte, è preconizzabile che la soluzione definitiva emergerà solo all’esito della complessiva esperienza giurisprudenziale.

Tuttavia, saremmo propensi a ritenere validamente prospettabile la tesi secondo la quale la giurisdizione spetta alle commissioni tributarie.

Da questo punto di vista, ci sembrerebbe possibile affermare che la corretta interpretazione dell’art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 – la quale (corretta interpretazione) non può restare chiusa nell’astrattezza formale della norma, ma deve misurarsi con l’esperienza concreta – conduce a ritenere comprese nella giurisdizione tributaria non solo le vicende aventi ad oggetto “tributi”, ma anche quelle che riguardano rapporti in varia misura connessi o collegati ai tributi.

Oltre all’esplicita conferma di tale estensione contenuta nel medesimo art. 2 (che menziona espressamente le sanzioni, gli interessi e ogni altro accessorio), questa considerazione sembra trovare riscontro, ad esempio, nell’interessante giurisprudenza in materia

accertamento del diritto al rimborso, ai sensi dell’art. 8, comma 4, dello Statuto dei diritti del contribuente, degli oneri sostenuti per il rilascio di fideiussioni a garanzia della sospensione, della rateazione o del rimborso di tributi.

La Corte Suprema di Cassazione (cfr., Cass. civ., sent. n. 19756/2020) ha escluso che la relativa azione di ripetizione fosse soggetta al termine decadenziale biennale di cui all’art. 21, comma 2, u.p., del d.lgs. n. 546 del 1992, sul presupposto che gli oneri fideiussori non fossero in alcun modo riconducibili alle fattispecie previste dalla lett. g) dell’art. 19 del medesimo decreto, con ciò negandone la natura sia di tributi, sia di accessorio del tributo; tuttavia, questa qualificazione non sembrerebbe essere risulata mai impeditiva della attribuzione delle relative controversie alla giurisdizione dei giudici tributari.

Peraltro, a ben vedere, una volta che si accetta – come sembra assolutamente corretto fare – che nell’ambito delle agevolazioni oggetto dei provvedimenti di diniego o revoca di agevolazione di cui all’art. 19, lett. h), del d.lgs. n. 546 del 1992, rientrano in genere tutte le agevolazioni tributarie ancorchè caratterizzate da finalità esclusivamente extratributarie, implicitamente si ammette anche l’estensione della giurisdizione medesima a istituti che, per l’appunto, possono dirsi tributari solo perché in vario modo “collegati” a quelli specificamente deputati alla realizzazione del concorso alle spese pubbliche.

Cosicché, per un verso, si estende la giurisdizione anche al di là degli accessori del tributo, e, per altro verso, si introduce, come elemento discriminante o, se si preferisce, come “criterio attrattivo”, una nozione di collegamento rispetto alla quale ogni tentativo di rigida delimitazione risulta sempre inevitabilmente arbitrario.

Anche il “credito d’imposta” ex art. 121 del Decreto Rilancio è, in qualche misura collegato all’i.r.pe.f., sia pure secondo modalità che sembrano escluderlo dagli istituti propri della fiscalità, ma che non si possono ritenere in assoluto irrilevanti (anche perché non esiste una soglia minima di rilevanza) ai fini di giustificare la

giurisdizione tributaria.

Ovviamente, tale conclusione sarà correttamente rifiutata da chi riterrà che la giurisdizione del giudice speciale tributaria debba essere circoscritta ai soli istituti tributari in senso stretto secondo un ordine di idee che non è, in assoluto, da respingere, ma che deve, per logica necessità, condurre, poi, anche all'esclusione dalla medesima giurisdizione anche molti atti di diniego o revoca di agevolazioni aventi esclusivamente finalità puramente extrafiscale.

Peraltro, la tesi qui avanzata, sia pure con la consapevolezza di un non marginale tasso di incertezza, risolverebbe anche un problema pratico di non poco conto.

Nelle ipotesi di "concorso" fra titolare della detrazione e titolare del credito d'imposta propriamente detto, l'avviso di recupero sarà notificato anche al soggetto "concorrente" e avrà ad oggetto anche l'indebita compensazione. In questo caso ci sembra che, almeno per quanto riguarda il "concorrente", la giurisdizione tributaria non possa essere in alcun modo negata.

Cosicché, se si attribuisse la giurisdizione sull'avviso di recupero indirizzato al titolare della detrazione al giudice ordinario, vi sarebbero notevoli difficoltà a coordinare due giudizi aventi, almeno per ciò che riguarda i profili essenziali, un identico oggetto.

Viceversa, la comune attribuzione della giurisdizione al giudice speciale tributario consentirebbe un più razionale coordinamento fra i due giudizi anche attraverso lo svolgimento del processo in forma volontariamente litisconsortile.

L'esigenza di coordinamento fra i giudizi sussiste, poi e secondo quanto abbiamo accennato in precedenza, nel caso in cui vengano contestati sia l'ordinanza-ingiunzione emessa nei confronti dell'asseveratore per difetto di veridicità della asseverazione, sia il conseguente avviso di recupero.

Si tratta di controversie fra le quali sussiste un rapporto di pregiudizialità dipendenza che, tuttavia, in quanto pendenti dinanzi a giudici appartenenti a giurisdizioni diverse, non comportano la sospensione del giudizio relativo alla questione dipendente che, in quanto pendente

dinanzi alle commissioni tributarie, è soggetto alla regola di cui all'art. 39 del d.lgs. n. 546 del 1992 che, come noto, esclude la sospensione nel caso in cui ricorra un'ipotesi di c.d. "pregiudizialità esterna".

La soluzione, in questo caso, sembra certamente più lineare, ma non ci si deve nascondere il fatto che essa implica, necessariamente, che il giudice tributario sia chiamato a risolvere, *incideter tantum*, il problema della "veridicità" di un atto (l'asseverazione) con un coefficiente di complessità tecnica non marginale.

Il che non mancherà di costituire un *test* piuttosto impegnativo per il giudizio tributario, non solo in considerazione della competenza dei giudici, ma anche (e, forse, soprattutto) per effetto dei caratteri piuttosto "contratti" della fase istruttoria nell'ambito di questo processo.