

Monza, 13 Novembre 2023

SUPERBONUS: IERI, OGGI E DOMANI I RISVOLTI IN AMBITO CONTENZIOSO

Rapporto tra processo civile e processo tributario

Avv. Sabrina Venturato

Il concetto di Giustizia Tributaria trova il suo fondamento nei principi enunciati dalla Costituzione (Art. 53), secondo i quali "tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche" in ragione della "loro capacità contributiva" per adempiere "ai doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale"



Art. 2 D. Lgs. 546/92: Oggetto della giurisdizione tributaria



«(...) Appartengono alla giurisdizione tributaria **tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati**, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni nonché gli interessi e ogni altro accessorio (...)».

Art. 19 D. Lgs. 546/92: Atti impugnabili ed oggetto del ricorso



Il ricorso può essere proposto avverso:

- a) l'avviso di accertamento del tributo;
- b) l'avviso di liquidazione del tributo;
- c) il provvedimento che irroga le sanzioni;
- d) il ruolo e la cartella di pagamento;
- e) l'avviso di mora;
- e-bis) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni;
- e-ter) il fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni;
- f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 2;
- g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;
- h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
- h-bis) la decisione di rigetto dell'istanza di apertura di procedura amichevole presentata ai sensi della direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio del 10 ottobre 2017 o ai sensi degli Accordi e delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni di cui l'Italia è parte ovvero ai sensi della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/436/CEE;
- i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado.

... comma 3: Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo.



Ed in ambito di Superbonus?

**Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado di Trieste
Sezione I – Sent. N. 81 dell'11 aprile 2023**

La sentenza offre un esempio delle prime **vere e proprie ipotesi applicative dei controlli A.d.E. circa la spettanza dei benefici** e rappresenta un «banco di prova» per le Corti di Giustizia Tributaria chiamate ad esaminare e valutare in sede giudiziale le fattispecie connesse alla disciplina del Superbonus.

Procediamo con ordine:

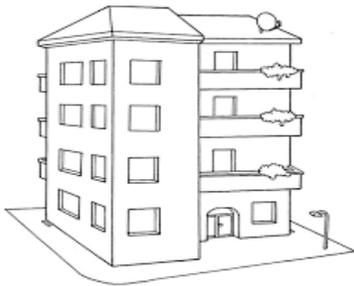


***LA FATTISPECIE SOTTOPOSTA AL
VAGLIO DELLA CORTE DI GIUSTIZIA
TRIBUTARIA DI PRIMO GRADO DI
TRIESTE***



Una società di ristrutturazione immobiliare (Società X s.r.l.) si era impegnata ad acquistare un edificio «disabitato ed in pessime condizioni» con due distinti contratti preliminari.

Il giorno dopo la sottoscrizione degli stessi, la società X cedeva i contratti ad altri soggetti affini con l'A.D. della stessa (moglie, suocera e madre).



Le promissarie acquirenti acquistavano separatamente le nove unità immobiliari costituenti l'edificio e procedevano subito alla costituzione di un condominio.

*Si veniva così a costituire un condominio che **prima non esisteva.***

Il Condominio «C» affidava l'appalto per le opere di adeguamento antisismico alla stessa Società X s.r.l. la quale si era resa cessionaria del credito esposto nella comunicazione inviata dall'amministratore di condominio.

Raggiunta la percentuale come da normativa Superbonus 110%, il Condominio «C» inviava all'A.d.E. una prima comunicazione dell'opzione ex art. 121 D.L. 34/2020 (convertito L. 77/2020) che veniva accettata senza alcuna obiezione da parte dell'Ufficio.



Raggiunto il 60% dei lavori, il condominio C inviava all'A.d.E. la seconda comunicazione dall'esito del tutto diverso rispetto alla prima.

Per capire la motivazione sottesa all'esito del secondo invio, rivediamo a cosa serve la Comunicazione ex art. 121 L. 77/2020

COMUNICAZIONE DELL'OPZIONE RELATIVA AGLI INTERVENTI DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO, EFFICIENZA ENERGETICA, RISCHIO SISMICO, IMPIANTI FOTOVOLTAICI E COLONNINE DI RICARICA
(Art. 119 e 121, decreto-legge n. 34 del 2020)

DATI DEL BENEFICIARIO

Codice fiscale

Telefono Email

DATI RELATIVI AL RAPPRESENTANTE DEL BENEFICIARIO
(da compilare solo se il firmatario della comunicazione è un soggetto diverso dal beneficiario)

Codice fiscale Codice carica

CON LA FIRMA SI AUTORIZZA L'AGENZIA DELLE ENTRATE A RENDERE VISIBILE IL PROPRIO CODICE FISCALE AL CESSIONARIO, AL FORNITORE CHE APPLICA LO SCONTO E AI LORO INCARICATI DEL TRATTAMENTO DEI DATI

Firma del beneficiario (o di chi lo rappresenta)

CONDOMINIO
(da compilare solo in presenza di interventi effettuati sulle parti comuni di un edificio)

Codice fiscale del condominio Condominio Minimo

Codice fiscale dell'amministratore di condominio o del condomino incaricato

Email Firma

IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA - Riservato all'incaricato

Codice fiscale dell'incaricato

Data dell'impegno Firma dell'incaricato

DA COMPILARE SOLO IN PRESENZA DI SUPERBONUS

VISTO DI CONFORMITÀ - Riservato al C.A.F. o al professionista abilitato

Codice fiscale del responsabile del C.A.F. Codice fiscale del C.A.F.

Codice fiscale del professionista

Firma del responsabile del C.A.F. o del professionista

ASSEVERAZIONE EFFICIENZA ENERGETICA

Codice identificativo ENEA Polizza assicurativa

ASSEVERAZIONE RISCHIO SISMICO

Codice identificativo dell'asseverazione Codice fiscale del professionista Polizza assicurativa

QUADRO A - INTERVENTO

Tipologia di intervento	Intervento Superbonus	Intervento su immobile con restrizioni edilizie - Superbonus	N. unità presenti nel condominio	Importo complessivo della spesa sostenuta (nei limiti previsti dalla legge)	Anno di sostenimento della spesa	Periodo 2020
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	,00	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Stato di avanzamento dei lavori	Protocollo telematico di trasmissione della 1ª comunicazione		1° anno di sostenimento della spesa			
<input type="text"/>	<input type="text"/>		<input type="text"/>			

QUADRO B - DATI CATASTALI IDENTIFICATIVI DELL'IMMOBILE OGGETTO DELL'INTERVENTO

Codice Comune Tipologia immobile (T/U) Sezione Urbana/ Comune catastale

Foglio Particella / Subalterno

QUADRO C - OPZIONE

SEZIONE I - BENEFICIARIO

TIPOLOGIA DI OPZIONE (barrare solo una casella)

A CONTRIBUTO SOTTO FORMA DI SCONTO **B** CESSIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA

Importo complessivo del credito ceduto o del contributo sotto forma di sconto (pari alla detrazione spettante) ,00

Credito ceduto pari all'importo delle rate residue non fruito ,00

N. rate residue

SEZIONE II - SOGGETTI BENEFICIARI (questa sezione va compilata solo in presenza di interventi effettuati sulle parti comuni di un edificio)

	Codice fiscale	Tipologia di opzione	Spesa sostenuta (nei limiti previsti dalla legge)	Ammontare del credito ceduto/contributo sotto forma di sconto
1	<input type="text"/>	<input type="text"/>	,00	,00
2	<input type="text"/>	<input type="text"/>	,00	,00
3	<input type="text"/>	<input type="text"/>	,00	,00
4	<input type="text"/>	<input type="text"/>	,00	,00

QUADRO D - DATI DEI CESSIONARI O DEI FORNITORI CHE APPLICANO LO SCONTO
(il quadro va compilato solo se è intervenuta l'accettazione da parte del soggetto indicato)

	Codice fiscale del cessionario o del fornitore che applica lo sconto	Data di esercizio dell'opzione	Ammontare del credito ceduto/contributo sotto forma di sconto	Tipologia cessionario
1	<input type="text"/>	<input type="text"/>	,00	<input type="text"/>
2	<input type="text"/>	<input type="text"/>	,00	<input type="text"/>
3	<input type="text"/>	<input type="text"/>	,00	<input type="text"/>
4	<input type="text"/>	<input type="text"/>	,00	<input type="text"/>

La comunicazione ex art. 121 L. 77/2020 è volta a render noto all'A.F. l'esercizio della facoltà riconosciuta al contribuente per l'opzione tra lo sconto in fattura o la cessione del credito e viene trasmessa telematicamente.

Per **scongiurare possibili frodi in materia di cessione dei crediti**, il legislatore ha previsto di rafforzare i controlli preventivi tramite lo **sviluppo di procedure automatizzate con software e di specifici algoritmi** in grado di intercettare eventuali anomalie.



**Art. 1 della legge n. 234 del 2021
modifica l'art. 122-bis D.L. 34/2020**

Una volta trasmessa, l'A.d.E., entro 5 giorni lavorativi successivi, **può sospendere (per un periodo non superiore a 30 giorni)** gli effetti della comunicazione, **anche se è una successiva alla prima**, e delle opzioni inviate alla stessa agenzia ai sensi degli artt. 121 e 122 L. 77/2020 se sussistono «profili di rischio»



Quali sono e come sono riscontrati i profili di rischio?

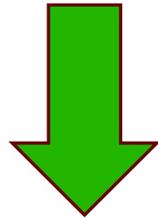
I profili di rischio sono individuati utilizzando criteri relativi alla diversa tipologia dei crediti ceduti e riferiti:

Alla **coerenza** ed alla **regolarità** dei **dati indicati** nelle comunicazioni e nelle opzioni con i dati presenti nell'Anagrafe tributaria o comunque in possesso dell'A.F.

Ai **dati afferenti ai crediti** oggetto di cessione e ai soggetti che intervengono nelle operazioni a cui detti crediti sono correlati, sulla base delle informazioni presenti nell'Anagrafe tributaria o comunque in possesso dell'A.F.

Ad **analoghe cessioni effettuate in precedenza dai soggetti** indicati nelle comunicazioni e nelle opzioni di cui al comma 1 art. 122-bis L. 77/2020.

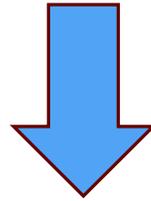
Se all'esito delle verifiche **non sono confermati** gli elementi che hanno determinato la sospensione, o se **è decorso il termine massimo** (30 giorni)



LA COMUNICAZIONE SI CONSIDERA **EFFETTUATA**
Ed il termine di utilizzo del credito prorogato per un
periodo pari al periodo di sospensione.



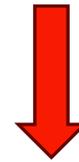
Se all'esito delle verifiche **sono confermati** gli elementi che hanno determinato la sospensione, l'A.d.E. rende noto l'annullamento degli effetti della comunicazione al soggetto che l'ha trasmessa con la relativa motivazione.



LA COMUNICAZIONE SI CONSIDERA **NON** EFFETTUATA



L'ufficio confermava il blocco disposto a livello centrale ed emetteva il provvedimento di annullamento della comunicazione ex art. 121 L. 77/2020 nei confronti del Condominio «C».



Il condominio C, in persona del proprio amministratore pro tempore, presenta istanza di autotutela all'A.d.E.

L'istanza di autotutela veniva rigettata dall'Agenzia delle Entrate



Perché?

L'intestazione dell'immobile alle persone fisiche era un «escamotage per usufruire del bonus non spettante all'impresa appaltatrice nel caso di acquisto diretto dell'immobile e sua successiva ristrutturazione».

Il condominio «C» impugna il provvedimento di annullamento dinanzi la Corte di Giustizia Tributaria di Primo grado di Trieste

Però...

Il provvedimento di annullamento della comunicazione
ex art. 121 L. 77/2020
NON è citato nell'art. 19 D. Lgs. 546/92

**FINE DELLA TASSATIVITA'
DEGLI ATTI IMPUGNABILI?**





Cass. Ord. N. 3466/5 del giorno 11.02.2021



Il contribuente ha la facoltà, non l'obbligo, di ricorrere al giudice tributario **avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore** che portano comunque a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa abbia la forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992.



*Impugnabilità del provvedimento
di annullamento della
comunicazione
ex art. 121 L. 77/2020*

L'Agenzia delle Entrate, nel costituirsi, eccepisce il difetto di giurisdizione non essendo l'atto in questione impugnabile ai sensi dell'art. 19 D. Lgs. 546/92.

La Corte di Giustizia giuliana, invece, ritiene la propria giurisdizione poiché: «sebbene il provvedimento impugnato non sia elencato tra quelli indicati all'art. 19 D.Lgs. 546/92, attraverso lo stesso l'A.F. vieta, nella sostanza, la possibilità di cessione del credito che è una delle forme per mezzo delle quali il contribuente può usufruire dello sconto fiscale previsto dalla norma agevolatrice»

In breve: il provvedimento di blocco viene paragonato al diniego del beneficio previsto e come tale può essere oggetto di ricorso dinanzi la Corte di Giustizia.

Nelle motivazioni i giudici della Corte sottolineano che l'evoluzione della giustizia tributaria è stata segnata da due snodi di fondo:

1. Progressivo adeguamento del processo tributario al processo civile;
2. Continuo ampliamento della cognizione della giurisdizione tributaria la quale, per costante giurisprudenza della S.C. (almeno dal 2000), deve essere **sempre** riconosciuta in presenza di una controversia che riguardi uno specifico rapporto tributario.

Il Giudice Tributario, quindi, **ha competenza esclusiva e generale**, non circoscritta ad alcuni aspetti, per tributi e tasse di ogni tipo, e tale competenza è **indipendente** dalla denominazione del tributo o dal contenuto della domanda presentata dai ricorrenti.



Presupposti per l'esistenza di un «Condominio» da parte dell'Agenzia delle Entrate

Difesa del contribuente:

L'esistenza del condominio «C», seppur disabitato ed in pessime condizioni in quanto in via di ristrutturazione, ai sensi dell'art. 1117 C.C. è «un dato inconfutabile e non può essere messo in discussione»

E' composto da:

- a) parti comuni nonché da accessori destinati all'uso comune (impianti idrici e fognari, sistemi centralizzati per gas, energia, ecc.);
- b) più unità immobiliari



Risulta concretizzato sia l'elemento
soggettivo sia l'elemento oggettivo



Il D.L. Rilancio non ha «espressamente indicato i termini del concetto di condominio» ed il condominio «C» aveva tutti i requisiti ex art. 1117 C.C.



La circostanza che si trovasse in fase di manutenzione e che fosse disabitato è arbitraria e priva di fondamento sia normativo sia di prassi.

Cosa contesta l'Agenzia delle Entrate?

1. Per l'esistenza del condominio è necessario che fossero esistenti (al momento dell'accesso al beneficio) parti comuni, impianti comuni;
2. Il condominio deve essere utilizzato almeno da una parte dei condomini e, quindi, sia agibile al momento dell'accesso al beneficio.



La costituzione del condominio **era stata fatta ad hoc** per poter realizzare tramite la società X s.r.l., prima **promissaria acquirente** dello stabile, poi **impresa esecutrice** dei lavori a seguito delle compravendite perfezionate ed **infine cessionaria dei relativi crediti di imposta**, la completa ristrutturazione dell'immobile acquistato in stato fatiscente a spese dello Stato.

Cosa sostengono i Giudici della Corte di Giustizia Tributaria giuliana?

«Sebbene il D.L. 34/2020 non abbia espressamente indicato i termini del concetto di condominio, non può non applicarsi il **concetto estremamente rigoroso vertendosi in materia di benefici fiscali**».

Non può condividersi la tesi avanzata dalla difesa del contribuente che ritiene sussistente sia il presupposto oggettivo sia quello soggettivo richiesti per l'esistenza del condominio ai sensi dell'art. 1117 C.C. poiché **il concetto di condominio deve «necessariamente traguardarsi con la volontà del legislatore che ha chiaramente definito i contorni del beneficio fiscale»**.



Quindi?



Secondo i giudici giuliani, pur sussistendo le caratteristiche formali e civilistiche, non si ravvisa nella costituzione del Condominio «C» la ratio sottesa alla concessione delle agevolazioni fiscali.



Per il collegio la creazione del Condominio «C» rappresenta un chiaro esempio di elusione fiscale per abuso del diritto.

Però....



La Corte di Giustizia parrebbe **non considerare** gli immobili classificati nella categoria F/2 (**unità collabenti**), i quali, «pur trattandosi di una categoria riferita a fabbricati totalmente o parzialmente inagibili e non produttivi di reddito, gli stessi **possono essere considerati come edifici esistenti, trattandosi di manufatti già costruiti e individuati catastalmente**».

Edifici **ammessi al Superbonus** a patto che al termine dei lavori non rientrino in categorie non ammesse al beneficio (A/1, A/8, A/9 e relative pertinenze).





Abuso del diritto o legittimo risparmio di imposta?

Per la **prima volta** nel panorama delle agevolazioni fiscali connesse agli interventi Superbonus, **si introduce il concetto di «abuso del diritto»** a fronte delle **operazioni immobiliari** poste in essere dalla società X s.r.l. per la creazione del condominio «C»; operazioni **che A.F. considera fasulle e create ad arte** «per aggirare il divieto, previsto dalla legge agevolativa, di riconoscere il beneficio all'impresa appaltatrice nel caso di acquisto diretto dell'immobile e sua successiva ristrutturazione»



Cosa si intende per elusione fiscale per abuso del diritto?

Art. 10-bis. L. 212/2000
Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale



Comma 1. «Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni»

Comma 2: Ai fini del comma 1 si considerano:

- a. operazioni prive di sostanza economica: i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, **inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali**. Sono **indici di mancanza di sostanza economica**, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato;
- b. vantaggi fiscali indebiti: **i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.**



Quindi, per fondare la contestazione dell'abuso del diritto, si deve procedere prioritariamente alla verifica dell'esistenza dei tre presupposti:

(Relazione al D. Lgs. 128/2015 n. 128, p. 6):



1. Assenza di sostanza economica delle operazioni effettuate;

2. Realizzazione di un vantaggio fiscale indebito;



3. Circostanza che il vantaggio è l'effetto essenziale dell'operazione.



In **assenza** del primo requisito, l'analisi antiabusiva si deve intendere terminata.

In **presenza** del primo requisito, invece, si proseguirà al controllo dell'esistenza degli altri due.



Solo in presenza di **tutti gli elementi**, l'**A.F.** procederà all'**analisi della fondatezza e della non marginalità delle ragioni extra fiscali**, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa o dell'attività professionale.
(Ris. A.d.E. 17.10.2016, n. 93/E)



Nel caso sottoposto all'attenzione della Corte di Giustizia giuliana i giudici ritengono **sussistente l'elusione fiscale per abuso del diritto** in quanto «detta fattispecie è configurabile ogni qualvolta **il contribuente ricorra ad una condotta tortuosa, ponendo in essere atti negoziali non lineari**, anche tra loro correlati, che legittimano lo stesso **all'ottenimento di vantaggi fiscali indebiti**, i quali vengono ottenuti in contrasto con la finalità della norma e con i principi dell'ordinamento tributario, cercando di aggirare le stesse».

La Corte sostiene che la modifica dell'art. 122-bis D.L. 34/2020 avrebbe come obiettivo proprio quello di «**evitare aggiramenti della normativa agevolativa**» con conseguente **legittima emissione dei provvedimenti di sospensione** in presenza di eventuali anomalie che risultano riscontrabili.

Ma è la stessa A.d.E. a configurare il legittimo risparmio di imposta!



Circolare n. 26/E del 2016 relativa all'assegnazione agevolata dei beni,
poi con le risoluzioni n. 93/E e n. 101/E del 2016

Si realizza legittimo risparmio d'imposta quando il contribuente utilizza gli strumenti messi a disposizione dall'ordinamento che gli consentono un minore onere tributario.

In sostanza, **anche l'Agenzia riconosce che se il contribuente, attraverso operazioni legittime, si pone nelle condizioni di fruire di un vantaggio fiscale previsto dalla legge, si configura ipotesi di legittimo risparmio d'imposta.**

Per individuare ipotesi "abusive" è quindi necessario verificare: se il vantaggio conseguito è legittimo o meno; se illegittimo, che non si tratti di ipotesi riconducibile all'evasione; infine, se non è evasione e il vantaggio risulta illegittimo, si potrà ipotizzare l'abuso del diritto.



*In senso opposto:
Risposta n. 90 del giorno 2 Febbraio 2021*



«(...) il proprietario di un intero edificio, composto da più unità immobiliari distintamente accatastate, dona al figlio una delle unità abitative prima dell'inizio dei lavori, si costituisce un condominio e, di conseguenza, è possibile accedere al Superbonus»



*E' importante che **avvocati e commercialisti cooperino** per delineare in maniera puntuale i motivi di contestazione dell'eventuale accertamento dell'abuso del diritto da parte dell'A.d.E., ovviando che il tutto possa essere demandato in toto a risposte della stessa A.F. od all'emissione di sentenze (come visto, persino discordanti tra loro) nel primario interesse di tutelare il contribuente.*



Conclusiones



THANK YOU

Avv. Sabrina Venturato

sabrina.venturato@studio-venturato.com