

Le ultime novità in materia di bonus e Superbonus

Corso di aggiornamento

Grosseto - 25.1.2024

RELAZIONE DELL'AVV. ALESSANDRO ANTICHI

“IL D.L. 29 DICEMBRE 2023 N. 212 E GLI SCENARI DI CONTENZIOSO”

* * * *

IL TESTO DEL DECRETO LEGGE (SCHEDA DI LETTURA)

Il decreto-legge n. 212 del 2023, composto di quattro articoli, contiene misure volte a:

- a) evitare che il mancato completamento nei termini previsti dalla legislazione vigente degli interventi rientranti nella disciplina del cd. Superbonus comporti la revoca dei benefici già erogati (art. 1, comma 1);
- b) riconoscere ai contribuenti più deboli un contributo volto a mitigare gli effetti della riduzione dell'entità del beneficio fiscale nell'anno 2024 (articolo 1, comma 2);
- c) limitare ulteriormente le deroghe al divieto di cessione del credito nelle ipotesi di demolizione e ricostruzione di edifici (articolo 2, comma 1);
- d) prevedere un obbligo di assicurazione contro il rischio sismico per i contribuenti che abbiano fruito del superbonus per gli interventi effettuati nei comuni colpiti da eventi sismici verificatisi a far data dal 1° aprile 2009 dove sia stato dichiarato lo stato di emergenza (articolo 2, comma 2);
- e) riformare la disciplina sulla detrazione fiscale per l'eliminazione delle barriere architettoniche prevista dall'articolo 119-ter del decreto-legge n. 34 del 2020.

Forma oggetto di questa relazione la disposizione dell'art. 1 (*Disposizioni in materia di bonus nel settore dell'edilizia*), che al comma 1 prevede che le detrazioni spettanti per gli interventi rientranti nella disciplina del cd. Superbonus, per le quali - sulla base di stati di avanzamento dei lavori effettuati fino al 31 dicembre 2023 - è stata esercitata l'opzione per lo sconto in fattura, nonché per la cessione del credito d'imposta, non sono oggetto di recupero in caso di mancata ultimazione dell'intervento stesso.

La disposizione, al comma 1, introduce (nelle intenzioni del Governo) una **misura di salvaguardia** per chi **non ha terminato gli interventi** rientranti nella disciplina del cd. superbonus e per i quali è stata esercitata l'opzione di cui all'art. 121, comma 1, del decreto-legge 34 del 2020.

La norma prevede che, sulla base **di stati di avanzamento dei lavori effettuati fino al 31 dicembre 2023**, le detrazioni spettanti non sono oggetto di recupero in caso di **mancata ultimazione** degli interventi medesimi, limitatamente all'importo corrispondente alla detrazione riferibile alla quota dell'intervento effettuato entro il 31 dicembre 2023.

In particolare, si stabilisce che le detrazioni spettanti per gli interventi di cui all'articolo 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, per le quali è stata esercitata l'opzione di cui all'articolo 121, comma 1, del medesimo decreto-legge, sulla base di stati di avanzamento dei lavori effettuati non sono oggetto di recupero in caso di mancata ultimazione dell'intervento stesso, ancorché tale circostanza comporti il **mancato soddisfacimento** del requisito del miglioramento di due classi energetiche.

In proposito si evidenzia che l'articolo 121, comma 1-bis, dispone che l'opzione per lo sconto in fattura e cessione del credito d'imposta, di cui al comma 1 del medesimo articolo 121, possa essere esercitata in relazione a ciascuno stato di avanzamento dei lavori, per gli interventi di cui all'articolo 119. Gli stati di avanzamento dei lavori non possono essere più di due per ciascun intervento complessivo e ciascuno stato di avanzamento deve riferirsi ad almeno il 30 per cento del medesimo intervento. Il comma 3 dell'articolo 119 prevede, inoltre, che, ai fini dell'accesso alla detrazione, gli interventi di cui ai commi 1 e 2 del medesimo articolo 119 devono rispettare i requisiti minimi previsti dai decreti di cui al comma 3-ter dell'articolo 14 del decreto-legge n. 63 del 2013 (che individuano, si rammenta, i requisiti tecnici che devono soddisfare gli interventi che beneficiano delle detrazioni fiscali per interventi di efficienza energetica) e, nel loro complesso, devono assicurare il miglioramento di almeno due classi energetiche dell'edificio o delle unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari le quali siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno, ovvero, se ciò non sia possibile, il conseguimento della classe energetica più alta, da dimostrare mediante l'attestato di prestazione energetica (A.P.E.)³, prima e dopo l'intervento, rilasciato da un tecnico abilitato nella forma della dichiarazione asseverata.

La relazione tecnica del d.l. precisa che l'intervento in esame non modifica le percentuali e le modalità di fruizione vigenti e **costituisce esclusivamente una sorta di garanzia per i beneficiari delle detrazioni nei casi in cui non riescano a completare i lavori oggetto di agevolazione.**

La norma, tuttavia, chiarisce che resta ferma l'applicazione dell'articolo 121, commi 4, 5 e 6, del citato decreto-legge n. 34 del 2020, nel caso sia accertata la **mancata sussistenza**, anche parziale, degli altri requisiti che danno diritto alla detrazione d'imposta.

Sul punto si rammenta che i citati commi 4, 5 e 6 prevedono che: ai fini del controllo, si applicano, nei confronti dei soggetti che si avvalgono della cessione del credito o dello sconto in fattura, le attribuzioni e i poteri previsti dagli articoli 31 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. I fornitori e i soggetti cessionari rispondono solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito d'imposta ricevuto. L'Agenzia delle entrate nell'ambito dell'ordinaria attività di controllo procede, in base a criteri selettivi e tenendo anche conto della capacità operativa degli uffici, alla verifica documentale della sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta nei termini di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e all'articolo 27, commi da 16 a 20, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185 (comma 4); qualora sia accertata la mancata sussistenza, anche parziale, dei requisiti che danno diritto alla detrazione d'imposta, l'Agenzia delle entrate provvede al recupero dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante. L'importo sopra indicato è maggiorato degli interessi di cui all'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e delle sanzioni di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (comma 5); il recupero dell'importo di cui al comma 5 è effettuato nei confronti del soggetto beneficiario, ferma restando, in presenza di concorso nella violazione con dolo o colpa grave, oltre all'applicazione dell'articolo 9, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, anche la responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto e dei cessionari per il pagamento dell'importo di cui al comma 5 e dei relativi interessi (comma 6).

Il comma 2 riconosce, a valere sulle risorse di cui all'articolo 9, comma 3, del decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176, l'erogazione di un contributo a favore dei soggetti che eseguono gli interventi agevolati ai sensi dell'art.119, comma 8-bis, primo periodo, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, per le spese sostenute dal 1° gennaio 2024 al 31 ottobre 2024, che entro la data del 31 dicembre 2023 abbiano raggiunto uno stato di avanzamento dei lavori non inferiore al 60 per cento e che hanno un reddito di riferimento non superiore a 15.000 euro.

Si tratta degli interventi effettuati dai condomini e dalle persone fisiche al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, dalle organizzazioni di volontariato iscritte nei registri e dalle associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale e nei registri regionali e delle province autonome di Trento e di Bolzano, compresi quelli effettuati dalle persone fisiche sulle singole unità immobiliari all'interno dello stesso condominio o dello stesso edificio, compresi quelli effettuati su edifici oggetto di demolizione e ricostruzione. Il citato comma 3 dell'articolo 9 ha introdotto un contributo da erogare per gli interventi realizzati dai soggetti che presentano redditi meno elevati; in particolare, la norma prevedeva che, al fine di procedere alla corresponsione di un contributo in favore dei soggetti che si trovano in determinate condizioni reddituali, per gli interventi rientranti nella disciplina del superbonus, era autorizzata la spesa nell'anno 2023 di 20 milioni di euro.

Si ricorda che la percentuale della detrazione prevista per gli interventi rientranti nel superbonus 110 per cento è stata ridotta al 90 per cento a decorrere dal 2023, al 70 per cento dal 2024 e al 65 per cento dal 2025. La misura introdotta era volta a mitigare per il 2023 il *décalage* sopra descritto per i contribuenti che hanno un reddito di riferimento per l'anno di imposta 2022 non superiore a 15.000 euro.

Nella relazione tecnica si rappresenta che dello stanziamento iniziale del fondo di cui al citato articolo 9, comma 3, pari a 20 milioni di euro per l'anno 2023, sono stati utilizzati soltanto 3.559.000 euro. Il fondo presenta pertanto una disponibilità di 16.441.000 euro. Tale contributo è erogato, nei limiti delle risorse disponibili, dall'Agenzia delle entrate, secondo criteri e modalità determinati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da adottarsi entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto. Il contributo di cui al presente comma non concorre alla formazione della base imponibile delle imposte sui redditi.

* * * * *

VALUTAZIONI GENERALI

Il Decreto-Legge 212/2023 interviene sulla disciplina del Superbonus con l'obiettivo di trovare una soluzione per i contribuenti che avessero interventi in corso di realizzazione, e quindi non ancora ultimati, alla data del 31 dicembre 2023.

Secondo quanto risulta dalla premessa al decreto-legge, le motivazioni della decretazione d'urgenza risiedono nella necessità e urgenza di introdurre apposite misure per la **salvaguardia dei contribuenti** che si sono avvalsi delle agevolazioni fiscali in materia edilizia nelle percentuali potenziate.

Si tratta di un intervento **fortemente auspicato** dalle associazioni imprenditoriali del settore edilizia, le quali però chiedevano un provvedimento *ad hoc* per consentire a chi avesse in corso un intervento in avanzato stato di realizzazione, di poterlo ultimare entro 2/3 mesi, usufruendo dell'aliquota del 110%.

In questo modo, quegli interventi che fossero stati rallentati dalle ricorrenti difficoltà nella cessione dei crediti, dovute ai continui cambi normativi degli ultimi mesi, avrebbero potuto concludersi ordinatamente, evitando contenziosi tra condomini-committenti e imprese, e scongiurando pericolosi blocchi dei lavori, che avrebbero potuto costituire una minaccia patrimoniale a carico delle famiglie per il recupero, da parte dell'Agenzia delle Entrate, dei crediti già loro concessi.

La soluzione individuata dal Governo contiene invece solo una **sanatoria** che permette ai **contribuenti** di **mantenere gli incentivi** fruiti sino al 31 dicembre 2023 **anche in caso di mancata conclusione dei lavori**.

In particolare, a favore di tutti i soggetti e relativamente a tutti gli interventi agevolati con il Superbonus (al 110% o al 90%), per i quali si è optato per la cessione del credito o per lo sconto in fattura, viene previsto che **non si decade dall'agevolazione** fruita in relazione ai lavori eseguiti sino al 31 dicembre 2023 (e quindi la stessa non sarà oggetto di recupero da parte dell'Agenzia delle Entrate), **anche qualora i medesimi interventi non vengano ultimati** e anche se non si riesca a garantire il **miglioramento di due classi energetiche**.

Secondo l'ANCE Il decreto non riduce quindi in nessun modo il problema delle famiglie e delle imprese e la soluzione individuata rischia piuttosto di favorire l'abbandono dei cantieri e le opere incompiute.

In base agli ultimi dati del monitoraggio ENEA-MASE, a fronte di circa 10 miliardi di euro di lavori da terminare nei condomini, è possibile stimare in 40.000 il numero di cantieri condominiali incompiuti, per un totale di circa 350.000 famiglie coinvolte e un valore dei contratti pari a 28 miliardi di euro.

Con questo provvedimento, secondo l'ANCE, non solo **i lavori avviati rischiano di non essere conclusi** ma si acuisce fortemente il rischio di decine di migliaia di contenziosi tra condomini e imprese e viene reso vano lo sforzo compiuto dallo Stato per finanziare un sistema di incentivi volto ad efficientare il patrimonio edilizio esistente. Senza contare che le misure adottate favoriscono comportamenti scorretti diretti ad acquisire incentivi fiscali consistenti, senza garantire l'effettivo raggiungimento dell'obiettivo sotteso al riconoscimento del Superbonus.

Il decreto rischia quindi, secondo ANCE, di produrre solo **scheletri urbani con cantieri fermi e tribunali intasati**, premiando i furbi che hanno intascato **fondi pubblici senza finire i lavori**.

La valutazione di CNA è ancora più negativa: l'associazione afferma che con il decreto legge 212/2023 il Governo ha scelto di non dare risposte a imprese e cittadini sulle criticità del Superbonus 110%, e sottolinea che la mancata proroga (circoscritta e limitata nel tempo) per portare a termine migliaia di cantieri (stante il persistente blocco delle cessioni, l'assenza di soluzioni per i crediti incagliati) reca con sé la prospettiva molto concreta di assistere a un elevato contenzioso tra committenti e appaltatori di cui è difficile prevedere gli effetti. Sulla base degli ultimi dati Enea, il **rischio di contenziosi** riguarda 6 miliardi di euro di investimenti per la riqualificazione dei condomini, ammessi a detrazione ma senza più opzione di cessione del credito e con beneficio dal 110% al 70%.

Le valutazioni delle associazioni imprenditoriali sono piuttosto preoccupanti poiché di fatto prefigurano uno scenario di generalizzato **abbandono dei cantieri** da parte degli appaltatori.

Il tentativo di correggere il testo nel corso dell'*iter* parlamentare di conversione in legge del decreto non sembra destinato ad esito positivo, stante la ferma opposizione del Governo a tutti gli emendamenti presentati da pressoché tutti i gruppi politici.

La legge di conversione, quindi, riprodurrà nella sostanza lo stesso testo del decreto-legge.

* * * * *

GLI SCENARI DEL CONTENZIOSO

«Le domande alle quali è più difficile rispondere sono quelle la cui risposta è più ovvia» (Aforisma attribuito a George Bernard Shaw).

Si precisa che si esaminano in questa sede solo i (prevedibili) scenari di contenzioso civilistico **direttamente riconducibili** all'applicazione del d.l. 212/2023 e non il ben più vasto scenario del contenzioso già nato, o allo stato nascente, in relazione ai vari aspetti problematici del c.d. Superbonus sul piano civilistico, amministrativo, tributario o penale.

Il decreto “salva-bonus” interviene **sul rapporto tra contribuente ed Erario**.

La norma in esame prevede che le detrazioni spettanti per gli interventi per le quali è stata esercitata l'opzione per lo sconto in fattura o cessione del credito d'imposta sulla base di stati di avanzamento dei lavori effettuati fino al 31 dicembre 2023, **non sono oggetto di recupero** (da parte dell'Agenzia delle entrate si intende) in caso di mancata ultimazione dell'intervento stesso, ancorché tale circostanza comporti il mancato soddisfacimento del requisito del miglioramento di due classi energetiche previsto dal comma 3 del suddetto articolo 119.

La soluzione individuata dal Governo contiene quindi una sorta di **sanatoria** che permette ai contribuenti di **mantenere gli incentivi** fruiti sino al 31 dicembre 2023 **anche in caso di mancata conclusione dei lavori**.

Il rapporto civilistico corrente tra committente ed appaltatore dei lavori incentivati **non viene direttamente inciso** dalla disposizione normativa, ma si producono comunque **effetti indiretti**.

Il caso che viene in considerazione è, evidentemente, **solo** quello in cui l'impresa appaltatrice abbia eseguito al 31.12.2023 **parte dei lavori**, accertati con l'emissione di almeno uno stato di avanzamento, e ne resti da completare, ai fini del corretto adempimento del contratto di appalto, la residua parte.

Diverso, ovviamente, il caso in cui l'appaltatore non abbia neppure impiantato il cantiere e avviato i lavori e non sia stato, comunque, emesso alcun SAL.

Nei casi in cui si applica la norma si deve presumere che i contratti di appalto stipulati per usufruire del Superbonus contengano una clausola di fissazione del termine di esecuzione dei lavori **anteriore** al 31.12.2023.

La clausola, secondo il regolamento contrattuale fissato dalle parti, potrebbe configurarsi come termine essenziale o clausola risolutiva espressa e quindi aver già determinato la risoluzione del contratto.

Oppure, potrebbe trattarsi di “semplice” termine di adempimento (che deve comunque essere rispettato dalle parti anche laddove non sia essenziale, Corte appello Milano sez. IV, 06/03/2023, n. 749) che dà luogo a domanda di risoluzione o a risoluzione in conseguenza di diffida a adempiere non soddisfatta.

Sembra lapalissiano ritenere che la **sanatoria** portata dal decreto-legge interviene su rapporti negoziali nei quali si è già verificato alla data del 31.12.2023 o addirittura in data anteriore l'**inadempimento dell'appaltatore**.

Occorre domandarsi, dunque, che **effetto** potrà avere la sanatoria di cui all'art. 1, comma 1, d.l. 212/2023 sui contratti di appalto inadempiti alla data del 31.12.2023.

Mi sentirei di escludere che la sanatoria sul piano tributario possa legittimare il **ritardo dell'appaltatore**.

Il contratto di appalto, che ha forza di legge tra le parti, art. 1372 c.c., continua a determinare **in via esclusiva** la disciplina del rapporto senza che la sanatoria possa configurarsi come **causa di giustificazione del ritardo nella esecuzione dei lavori**.

Mi sentirei senz'altro di **escludere** che la normativa d'urgenza, per come formulata e motivata, si sostituisca automaticamente alle clausole dei singoli contratti (elidendo dal contenuto negoziale le norme relative al termine per l'adempimento) secondo il noto meccanismo degli artt. 1339, 1419, co. II, e 1374 c.c., non trattandosi di “*norma imperativa*” destinata a spiegare effetti diretti nei rapporti negoziali privati.

La sanatoria tra fisco e contribuente, invece, incide sul diritto al risarcimento del danno in capo al committente (che, riguardo ai SAL “sanati” ovviamente non si produce).

Segnalo la possibilità di ricorrere alla diffida a adempiere nei casi di inerzia dell'appaltatore nei casi in cui non si è verificata la risoluzione di diritto.

L'art. 1662 c.c. prevede che, se l'esecuzione dell'appalto non procede secondo le condizioni pattuite, il committente può fissare un termine entro il quale l'appaltatore si deve conformare a tali condizioni. Trascorso inutilmente tale termine il contratto è risolto, salvo il diritto del committente al risarcimento del danno. Tale rimedio è analogo a quello previsto dall'art. 1454 c.c. (diffida a adempiere), ma mentre quest'ultimo postula l'avvenuto inadempimento del contratto, il rimedio di cui all'art. 1662 c.c. presuppone che il contratto sia ancora in corso e che i vizi riscontrati siano eliminabili dall'appaltatore.

Quanto agli **effetti** della risoluzione si osserva quanto segue sulla scorta della recente Cassazione civile sez. II, 21/06/2023, n. 17710 che riassume i termini della questione.

In tema di risoluzione del contratto di appalto, trova applicazione la regola generale, dettata dall'art. 1458 Cc, circa l'efficacia retroattiva della relativa statuizione, sicché,

pronunciata la risoluzione, i crediti e i debiti derivanti da quel contratto si considerano come mai entrati nella sfera giuridica dei contraenti, per ciascuno dei quali si verifica, a prescindere dall'imputabilità dell'inadempimento, rilevante ad altri fini, una totale *restitutio in integrum*. Il contratto di appalto non può essere considerato ad esecuzione continuata o periodica e non si sottrae alla regola generale, dettata dall'art. 1458, c.c., della piena retroattività di tutti gli effetti della risoluzione, anche in ordine alle prestazioni già eseguite (cfr. Cass. 9/02/2022, n. 4225; conf.: Cass. nn. 3455/2015, 6181/2011, 8247/2009; Cass. 9/02/2023, n. 3962; da ultimo v. Cass. 22065/2022 e Cass. 4225/2022).

Tuttavia, vedi Cass. 6181/2011, per cui la risoluzione del contratto di appalto per colpa dell'appaltatore non osta a che questi "**abbia diritto al riconoscimento di compenso per le opere già effettuate e delle quali, comunque, il committente stesso si sia giovato**") (in senso conforme, Cass. 21/06/2013, n. 15705; Cass. 20/02/2015, n. 3455; Cass. 30/06/2015, n. 13405; Cass. 30/10/2018, n. 27640). Anzi, Cassazione civile sez. II, 21/06/2023, n. 17710 (sopra già citata), osserva che il giudice ha comunque il dovere di liquidare, a titolo di *restitutio in integrum*, il corrispettivo dei lavori eseguiti, anche se la domanda fosse così impropriamente formulata.

Con specifico riferimento al criterio di liquidazione delle opere realizzate prima della risoluzione del rapporto negoziale, è orientamento della Suprema Corte (cfr. Cass. n. 22065/2022, in connessione con Cass. nn. 15705/2013, 3455/2015) che, nell'operatività del congegno restitutorio dell'art. 1458, c.c., il controvalore delle prestazioni già eseguite da riconoscere all'appaltatore sia rappresentato dal "**prezzo delle opere realizzate**", quale equivalente pecuniario della dovuta *restitutio in integrum*.

Quindi, in caso di risoluzione del contratto per inadempimento dell'appaltatore, questi sarà tenuto alla restituzione di quella parte di corrispettivo che non corrisponde al prezzo delle opere effettivamente realizzate.

Compete anche al committente, in tal caso, il risarcimento del danno, secondo le regole generali.

Ma il risarcimento del danno specificamente conseguente alla mancata fruizione del Superbonus non è automatico, perché **va puntualmente provato** nell'*an* e nel *quantum*: Tribunale Padova sez. II, 13/06/2023, n. 1245 ha accolto la domanda restitutoria e ha rigettato la domanda risarcitoria per il danno conseguente alla perdita della possibilità di superbonus 110 per cento mediante sconto in fattura, in mancanza di prova che, se la convenuta avesse adempiuto alle obbligazioni a suo carico, egli avrebbe avuto diritto al superbonus 110 per cento.

* * * *

Un aforisma attribuito ad Oscar Wilde recita più o meno così “*Quando gli Dei vogliono punirci, esaudiscono le nostre preghiere*”.

È quel che debbono aver pensato le associazioni di categoria che, dopo aver fortemente voluto ed invocato a gran voce un intervento legislativo, si sono viste proporre il d.l. 212, senza prospettive di miglioramento del testo nel corso dell’*iter* legislativo di conversione.

Si tratta di un intervento parziale, che risolve una parte delle criticità incontrate nell’applicazione del Superbonus, ma allo stesso tempo apre la porta a un contenzioso che potrebbe rivelarsi imponente e pesante per tutte le parti interessate.