

IMPOSTE SUL REDDITO

Decadenza dal superbonus per omissione delle nuove comunicazioni statistiche: dov'è il principio di proporzionalità?

di **Silvio Rivetti**

Convegno di aggiornamento

Accertamento e statuto del contribuente: novità e criticità della riforma

Scopri di più

La pubblicazione in data 26.9.2024, sul sito internet istituzionale della Presidenza del Consiglio dei ministri, del D.P.C.M. 17.9.2024 recante le istruzioni di compilazione e i termini per l'invio all'ENEA e al PNCS (Portale nazionale delle classificazioni sismiche) delle **comunicazioni "informative"** concernenti gli **interventi rilevanti ai fini super-eco e super-sismabonus**, in applicazione di quanto disposto dall'[articolo 3, D.L. 39/2024](#), fornisce l'occasione di riflettere, criticamente, sulle **conseguenze**, invero abnormi, che la legge determina rispetto al **non corretto adempimento degli obblighi in questione**, espressamente stabiliti per consentire il monitoraggio della relativa spesa pubblica.

È da sottolineare che i **soggetti onerati di tali nuovi adempimenti sono**, in particolare, i contribuenti che:

- hanno **presentato le CILAS**, ovvero le istanze per i diversi titoli per la demoticricostruzione degli edifici, alla **data del 31.12.2023** e che, a tale data, **non hanno ancora concluso i lavori** e;
- hanno presentato i **predetti titoli** a partire **dall'1.1.2024**.

Tra i **dati da comunicare**, l'[articolo 3, D.L. 39/2024](#), menziona:

- i **dati catastali** degli immobili teatro degli interventi;
- le spese **sostenute nell'anno 2024**, fino al **3.2024** (data di entrata in vigore del nuovo adempimento), con l'indicazione della misura della relativa detrazione;
- le spese che prevedibilmente si **sosterranno nel 2024, dopo il 30.3.2024**, e **nel 2025**, con la relativa percentuale di detrazione (che evidentemente coinciderà con il **70% per il 2024, con il 65% per il 2025**; e con il **110%**, per i residui casi degli interventi degli enti del terzo settore ricadenti nelle previsioni del comma 10-bis, [dell'articolo 119, D.L. 34/2020](#), nonché degli interventi connessi agli **eventi sismici** di cui al comma 8-ter della norma).

Dal canto suo, il recente DPCM delinea, all'articolo 2, i **nuovi adempimenti di comunicazione** per gli interventi di super-efficientamento energetico a carico dei **professionisti abilitati a trasmettere le asseverazioni**, di cui all'[articolo 119, comma 13, lettera a\), D.L. 34/2020](#), i quali sono ora richiesti di inserire i **dati di cui all'Allegato 1 al DPCM**, in un'apposita **nuova sezione delle predette asseverazioni**, che siano da inviare, **per SAL e per fine lavori** e sempre negli usuali **90 giorni dalla fine lavori**, a partire dal **26.9.2024** (come previsto dall'articolo 4, comma 3, e articolo 6, comma 1, D.P.C.M.).

Per quanto riguarda gli interventi **super-sismabonus**, invece, gli **oneri di comunicazione** incombono sui professionisti incaricati della progettazione strutturale, **direzione lavori e collaudo statico** di cui al D.M. 58/2017, ciascuno per le proprie competenze, che asseverano i **lavori antisismici** di cui al predetto comma 13, lettera b); e che sono adesso tenuti a indicare i **dati specificati nell'Allegato 2 al D.P.C.M.** trasmettendoli o **entro il 31.10.2024**, se **relativi a SAL approvati entro l'1.10.2024**, oppure **entro 30 giorni dal giorno successivo** a quello di approvazione dei SAL, **negli altri casi**: termini espressamente qualificati come **perentori da parte dell'articolo 6, comma 2, DPCM**.

Stabiliti, dunque, i **contenuti di merito delle nuove comunicazioni** e i relativi termini d'invio, è ora utile inquadrare il **trattamento sanzionatorio** che presidia i nuovi adempimenti. L'[articolo 3, comma 5, D.L. 39/2024](#), dispone che l'**omessa trasmissione dei dati nei termini** di cui al D.P.C.M. comporta, come minimo, l'applicazione di **una sanzione fissa di euro 10.000**; e non solo: in luogo di tale sanzione, per i soggetti che **presentano le CILAS o richiedono i titoli per la demo-ricostruzione** degli edifici **successivamente alla data del 29.3.2024**, si prevede addirittura che l'omessa trasmissione dei dati comporterà la **decadenza dalle agevolazioni fiscali, senza possibilità di ricorrere alla remissione in bonis** per sanare la tardività dell'adempimento (dovendosi così dire equiparate, ai fini decadenziali, le **due ipotesi di omissione tout court della comunicazione e di tardività nell'invio**).

Quanto a tale ultima previsione decadenziale, pare evidente la sua totale **sproporzione rispetto ai meri obiettivi di monitoraggio dell'andamento dell'impatto**, sui saldi di finanza pubblica, delle spese agevolabili superbonus: un fine statistico, ribadito dallo stesso articolo 1 del DPCM, che, a ben vedere, non ha **nulla a che fare con temi di contrasto all'evasione** o all'elusione fiscale e ai relativi controlli.

Sul punto, non pare inutile ricordare che, con la riforma fiscale, il D.Lgs. 219/2023 ha finalmente normato positivamente il **principio di proporzionalità nell'ordinamento** tributario italiano, con l'introduzione dell'[articolo 10-ter, nel corpo della L. 212/2000](#) (Statuto del contribuente). Per il comma 1 di tale norma, il **principio di proporzionalità** deve permeare il **procedimento tributario** nel bilanciare la protezione dell'interesse erariale alla percezione del tributo con la **tutela dei diritti fondamentali del contribuente**; con la conseguenza, che non solo l'agire dell'Amministrazione finanziaria deve **conformarsi a tale principio** (comma 2), ma le stesse misure di contrasto dell'elusione e dell'evasione fiscale e le sanzioni tributarie **vi devono essere allineate** (comma 3). Coerentemente a quanto sopra, a sua volta, l'[articolo 3, comma 3-bis, D.Lgs. 472/1997](#), rubricato "Principi di legalità e proporzionalità" in tema

sanzioni, dispone, ora, che, **non solo il mero quadro sanzionatorio**, ma la stessa disciplina delle violazioni tributarie è, a monte, **improntata al rispetto del principio di proporzionalità** e offensività.

In questo quadro, prevedere da parte del legislatore fiscale la grave conseguenza del **venir meno dell'intero superbonus fruito**, a svantaggio persino di quei contribuenti che hanno **sostenuto le spese per lavori regolarmente portati a compimento**, in conseguenza della mera violazione di un **adempimento formale a funzionalità puramente statistica**, da parte di professionisti che dei loro errori possono rispondere, al più ed eventualmente, solo sul piano civilistico (e penale), appare essere una **reazione sanzionatoria esagerata e priva di equilibrio**, cui pare perfettamente riconducibile la riflessione della sentenza della [Corte Costituzionale 17.3.2023, n. 46](#), dedicata alla **necessaria revisione**, alla luce del principio di proporzionalità, di quelle **norme di reazione tributaria** che, *“strutturate per garantire un forte effetto deterrente al fine di evitare evasioni anche totali delle imposte, tendono a divenire draconiane quando colpiscono contribuenti che invece tale intento chiaramente non rivelano”*. A conferma delle criticità emergenti dall'[articolo 3, comma 5, D.L. 39/2024](#), valgano gli **insegnamenti sia della consolidata giurisprudenza unionale**, che da sempre sostiene l'intollerabilità di ogni sistematica reazione **sanzionatoria tributaria** *“sproporzionata rispetto all'obiettivo da essa perseguito”* (per tutte, CGUE, 8 maggio 2019, C-712/17, En.Sa); sia della più recente **giurisprudenza nazionale** che, in termini più specifici, sostiene il **principio per cui l'omissione di un adempimento funzionale a meri fini statistici** (nel caso, la tempestiva comunicazione ENEA) **non può essere condizione di spettanza del bonus fiscale** (nel caso, l'ecobonus ordinario: Cassazione n. 7657/2024 e Cassazione n. 19309/2024).

Se, dunque, l'[articolo 3, comma 5, D.L. 39/2024](#), sembra palesemente violare il **principio di proporzionalità**, come normato all'[articolo 10-ter, L. 212/2000](#), e come immanente nell'ordinamento, diventa allora **lecito interrogarsi sulla stessa costituzionalità di tale previsione decadenziale**, in relazione quantomeno agli [articoli 3 e 53 della Costituzione](#).