Sentenza del 11/07/2019 n. 18611 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IRPEF - Rimborsi e compensazioni - Controllo dichiarazioni dei redditi ex art. 36-ter, DPR n. 600/1973 - Disconoscimento detrazioni per spese di ristrutturazione edilizia - Mancato invio tempestivo dell'attestazione di esecuzione lavori e superamento del limite di spesa.

Massima:

Il contribuente, per potersi avvalere della deducibilità degli oneri sostenuti per gli interventi di ristrutturazione edilizia, deve inviare l'attestazione di fine lavori di ristrutturazione non oltre la presentazione della dichiarazione dei redditi. In materia tributaria, gli adempimenti sono previsti dalla legge, che ne fissa anche i relativi termini. Spetta, tuttavia al giudice, alla luce di una lettura sistematica dell'istituto e tenendo conto della normativa secondaria dettata in materia, accertare la scadenza quando il legislatore ha previsto come necessario un adempimento per poter accedere ad un beneficio senza indicare il termine entro cui occorre poter ottemperare.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Fatti di causa

la contribuente riceveva notifica, in data 17.2.2011, della cartella di pagamento n. (OMISSIS), relativa a maggiore Irpef per l'anno 2006, a seguito di liquidazione operata ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 ter. In sostanza, l'Ente impositore non riconosceva quali oneri deducibili le quote annuali dei costi sostenuti dalla B. per ristrutturazione immobiliare.

L'Amministrazione finanziaria operava il disconoscimento perchè la contribuente non aveva provveduto ad inviare tempestivamente l'attestazione di aver eseguito i lavori e superato il limite di spesa di Euro 51.465,00, comunicazione indispensabile ai fini del riconoscimento del beneficio, la cui trasmissione risultava richiesta a pena di decadenza ai sensi del D.M. n. 41 del 1998, art. 1, lett. d).

La contribuente ricorreva innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Perugia, ammettendo di non disporre della prova dell'invio della comunicazione anzidetta, ma

contestando che la dichiarazione di esecuzione delle opere e dei costi sostenuti era stata comunque predisposta ai sensi di legge ed era stata pure esibita all'Ufficio finanziario, seppur dopo aver ricevuto l'invio dell'avviso di irregolarità. La CTP accoglieva il ricorso ed annullava la cartella di pagamento.

L'Agenzia delle Entrate impugnava la decisione del giudice di primo grado innanzi alla Commissione Tributaria Regionale dell'Umbria, la quale ricordava che, pacificamente, la contribuente non era stata in grado di fornire la prova di aver inviato la comunicazione di aver eseguito lavori per un importo superiore a quello indicato dalla legge.

Osservava, quindi, che sebbene la norma di cui al D.M. n. 41 del 1998, art. 1, lett. d), nel richiedere come indispensabile l'invio della dichiarazione di valore per potersi avvalere della deduzione, non prevede il termine entro cui debba provvedersi a pena di decadenza, è anche vero che la dichiarazione avrebbe dovuto essere inviata in tempi "ragionevoli", peraltro indicati specificamente, in una direttiva regionale dell'Agenzia delle Entrate del 2007, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui i lavori sono terminati (sent. CTR, p. 3).

In ogni caso, pertanto, avendo la contribuente esibito la dichiarazione di valore addirittura dopo l'inizio dell'attività di controllo da parte dell'Ufficio, doveva ritenersi che la B. fosse decaduta dalla possibilità di avvalersi della deducibilità dei costi di ristrutturazione immobiliare.

Avverso la decisione assunta dalla Commissione Tributaria Regionale di Perugia ha proposto ricorso per Cassazione B.M.T., affidandosi a due motivi. Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Ragioni della decisione

1.1. - Con il primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la contribuente contesta l'impugnata decisione adottata dalla Commissione Tributaria Regionale di Perugia per essere incorsa nella violazione o falsa applicazione del D.M. n. 41 del 1998, art. 1, comma 1, lett. d), conseguendone la pretesa perdita del beneficio di cui alla L. n. 449 del 1997, art. 1, comma 1, ritenendo che la impugnante fosse decaduta dal diritto a conseguire la deduzione delle quote annuali dei costi sostenuti per le spese di ristrutturazione immobiliare, sebbene le norme in questione non prevedano alcun termine entro cui la dichiarazione di valore debba essere comunicata.

1.2. - Mediante il secondo motivo di impugnazione la ricorrente censura, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, il vizio di motivazione in cui è incorsa la CTR dell'Umbria, per aver omesso l'esame del fatto decisivo per il giudizio, che è stato oggetto di discussione tra le parti, costituito dalla determinazione della natura del termine, non perentorio bensì meramente sollecitatorio, entro cui deve intervenire la presentazione della dichiarazione di valore delle opere edili eseguite, adempimento previsto dal D.M. n. 41 del 1998, art. 1, comma 1, lett. d).

1.3. - Con il suo terzo motivo di ricorso la contribuente critica, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione o falsa applicazione dell'art. 97 Cost., comma 2, per avere la CTR impugnata

privilegiato, nella decisione contestata, un profilo meramente formale "rispetto a quello sostanziale di buon andamento e imparzialità della P.A. che, nei rapporti contribuente-fisco, deve essere improntato alla tutela della collaborazione e della buona fede" (ric., p. 17).

La contribuente aveva provveduto a tutti i versamenti relativi alle opere edili nelle modalità tracciabili richieste dalla legge, era in possesso di regolare attestazione di esecuzione dei lavori per valore eccedente il limite di legge rilasciata da tecnico abilitato, aveva richiesto la deduzione nella prima dichiarazione dei redditi presentata dopo l'ultimazione delle opere, ed aveva esibito la dichiarazione di valore, sia pure a seguito dell'inizio dell'attività di verifica e controllo da parte dell'Amministrazione.

Aveva allora errato la CTR a prendere in considerazione solo la pretesa tardività della comunicazione effettuata dalla ricorrente, senza tenere alcun conto della buona fede manifestata dalla contribuente.

2.1. - 2.2. - 2.3. - La contribuente, con i suoi motivi di ricorso, introdotti in relazione ai profili della violazione di legge e del vizio di motivazione, propone censure che possono essere trattate congiuntamente stante la loro stretta connessione. La ricorrente contesti decisione adottata dalla CTR impugnata, innanzitutto, per aver ritenuto che la comunicazione del valore delle opere edili eseguite, di cui il contribuente è onerato ai sensi del D.M. n. 41 del 1998, art. 1, comma 1, lett. d), per potersi valere della parziale deducibilità (36%) degli oneri ai fini Irpef, fosse sottoposta ad un termine, invero non previsto dalla legge, e comunque per aver omesso di pronunciare sulla questione della natura decadenziale, o meramente sollecitatoria, del termine stesso.

Inoltre la CTR non ha tenuto alcun conto della completezza degli adempimenti cui ha provveduto la contribuente, ed ha trascurato completamente di valorizzarne la buona fede. L'impugnante evidenzia che il legislatore non ha in realtà previsto alcun termine entro cui la dichiarazione di valore deve essere presentata a pena di decadenza, dettando invece prescrizioni diverse, ad esempio domandando la produzione di un'attestazione che sono stati eseguiti lavori di valore superiore a 51.645,69 Euro redatta da un tecnico abilitato, prescrizioni tutte cui la ricorrente si è attenuta.

In conseguenza, alla previsione di un termine entro cui provvedere alla comunicazione di "esecuzione delle opere e dichiarazione di valore (peraltro successivamente abolita dal legislatore)", indicato in propri atti dall'Amministrazione finanziaria, poteva attribuirsi soltanto la natura di un termine sollecitatorio, ma non di un termine di decadenza dall'accesso al beneficio.

Invero, il D.M. n. 41 del 1998, art. 1, comma 1, lett. d), prevede che il contribuente, per potersi avvalere, nei limiti previsti, della deducibilità degli oneri sostenuti per interventi di ristrutturazione edilizia debba tra l'altro trasmettere, per i lavori il cui importo complessivo supera la somma di Euro 51.645,69, dichiarazione di esecuzione dei lavori con indicazione del loro costo, sottoscritta da un soggetto iscritto negli albi degli ingegneri, architetti e geometri, ovvero da altro soggetto abilitato all'esecuzione degli stessi.

Il D.M., art. 4, dispone, poi, che la detrazione non è riconosciuta in caso di violazione di quanto previsto all'art. 1, commi 1 e 2. Non può essere riconosciuta la deducibilità degli oneri, pertanto, se il contribuente non provvede a trasmettere la dichiarazione di esecuzione delle opere con attestazione del loro costo. Non può sussistere dubbio invero, tenuto anche conto della natura periodica dell'Irpef, che un termine per la comunicazione della dichiarazione debba sussistere, non potendo l'Amministrazione finanziaria rimanere esposta per un periodo di tempo indeterminato alla scelta del contribuente circa quando fare valere la propria istanza di deduzione.

Inoltre, la legge prevede che l'Amministrazione finanziaria decade dalla possibilità di esercitare la propria funzione di controllo allo scadere di termini brevi e tassativi, che non può pertanto lasciar decorrere in attesa delle scelte del contribuente. L'Amministrazione finanziaria, con proprie circolari (nn. 57/1998 e 131/1998), ha indicato il termine utile per trasmettere la comunicazione in quello di scadenza per la presentazione della denuncia dei redditi relativa all'anno in cui le opere edili sono state eseguite. La scelta appare assolutamente condivisibile, perchè è proprio mediante la dichiarazione dei redditi che il contribuente domanda di avvalersi del beneficio.

Occorre allora ribadire che, nel caso di specie, la contribuente ha domandato nella dichiarazione dei redditi di potersi avvalere del beneficio, a cui non aveva evidentemente diritto, non avendo ancora trasmesso la dichiarazione di valore, o comunque non era in grado di provare di averlo fatto, e pertanto la detrazione non poteva esserle riconosciuta, avendo l'odierna ricorrente violato il disposto di cui al D.M. n. 41 del 1998, art. 4.

Proprio al fine di agevolare il contribuente, pertanto, l'Amministrazione finanziaria ha deliberato con proprie circolari di considerare tempestive le dichiarazioni di valore pervenute dopo l'invio della dichiarazione dei redditi, ma prima della scadenza del termine per la sua presentazione, e la Direzione Regionale umbra dell'Agenzia delle Entrate ha deliberato di riconoscere la deduzione anche se la dichiarazione fosse stata trasmessa dal contribuente successivamente (Dir. 9 ottobre 2007, n. 12), purchè prima che fosse iniziata l'attività di controllo da parte dell'Ente impositore.

L'odierna ricorrente, però, non ha rispettato neppure quest'ultimo termine, esibendo la dichiarazione quando i controlli eseguiti dall'Amministrazione finanziaria avevano pacificamente avuto inizio, e la ricorrente è perciò decaduta dalla possibilità di avvalersi del beneficio, non rilevando in questa ipotesi la invocata buona fede della contribuente, a fronte della sua manifestata negligenza.

Può pertanto indicarsi il seguente principio di diritto: "in materia tributaria, se la legge prevede come necessario un adempimento per poter accedere ad un beneficio, ed onera la parte di provvedervi, senza indicare il termine entro cui occorre ottemperare, qualora il termine debba ritenersi perentorio, in conseguenza di una lettura sistematica dell'istituto, compete al giudice accertare quando il termine scada, tenendo anche conto della normativa secondaria dettata in materia".

Il ricorso, pertanto, deve essere respinto.

La parziale novità, e comunque la complessità, delle questioni esaminate, induce a ritenere equo dichiarare interamente compensate tra le parti le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso proposto da B.M.M.T. e dispone la compensazione tra le parti delle spese di lite del presente giudizio di legittimità. Ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso a norma del cit. art. 13, comma 1 bis.

Così deciso in Roma, il 16 maggio 2019.

Depositato in Cancelleria il 11 luglio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza