

# Sentenza del 27/11/2024 n. 30589 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

### Testo:

L'Agenzia delle Entrate ricorre nei confronti di A.A., che non ha svolto attività difensiva, avverso la sentenza in epigrafe. Con quest'ultima la C.t.r. ha accolto l'appello del contribuente avverso la sentenza della C.t.p. di Brescia che aveva rigettato il ricorso con il quale quest'ultimo aveva contestato l'illegittimità della cartella di pagamento emessa a seguito di controllo formale della dichiarazione dei redditi relativi all'anno di imposta 2010.

2. L'Ufficio rilevava che la documentazione prodotta dal contribuente a sostegno delle detrazioni del 36 per cento delle spese sostenute per il recupero del patrimonio edilizio, di cui il contribuente si era avvalso ex legge n. 244 del 1997, era inidonea in quanto recante sottoscrizione di soggetto diverso dal contribuente e riferita ad immobile non di sua proprietà.

3. La C.t.r., in riforma della sentenza di primo grado, riteneva sussistente il diritto alla detrazione in quanto l'immobile oggetto della ristrutturazione, originariamente di proprietà di B.B., padre del contribuente, dopo il frazionamento, era stato ceduto a quest'ultimo con atto pubblico del 21 maggio 2007; che gli interventi edilizi, di cui alla comunicazione di inizio lavori inoltrata dal padre il 23 febbraio 2007, riguardavano proprio l'immobile ceduto ed erano provati da fatture emesse a nome di A.A. e da lui pagate; che, il padre, invece, non aveva usufruito di alcuna detrazione di imposta.

4. Con ordinanza interlocutoria n. 3079 del 2024 questa Corte disponeva la trattazione in pubblica udienza.

Motivi della decisione 1. Con il primo ed unico motivo l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione dell' art. 1 legge 27 dicembre 1997, n. 449 .

Censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha annullato la ripresa dell'Ufficio relativa alle spese per il recupero del patrimonio edilizio (c.d. detrazione del 36 per cento).

Rileva che, in primo luogo, fino all'anno di imposta 2010, per poter fruire della detrazione, era necessario trasmettere al Centro Operativo dell'Agenzia delle entrate di Pescara la comunicazione preventiva, redatta su apposito modulo, contenente la data di inizio lavori e in allegato la prescritta documentazione. Aggiunge che il contribuente, A.A., non aveva inoltrato quanto prescritto; che la predetta comunicazione era stata inoltrata, invece, in data 23 febbraio 2007 dal padre, senza alcuna indicazione della data di inizio lavori e con riferimento ad un immobile di cui parte, a seguito di frazionamento, era stato ceduto al figlio. Deduce, per l'effetto,

che la detrazione richiesta da A.A. non poteva essere concessa in quanto: 1) questi non aveva comunicato alcunché al centro operativo; 2) non poteva tenersi conto della comunicazione effettuata da suo padre in quanto quest'ultimo non aveva effettuato alcun lavoro di ristrutturazione edilizia; 3) detta comunicazione era pure irregolare. Deduce, ancora, che, in ragione del disposto di cui all' art. 1 , comma 7, legge n. 449 del 1997 , affinché il diritto alla detrazione possa essere ceduto è necessario che il cedente sia legittimato alla detrazione stessa avendo già eseguito l'intervento e che non ne abbia ancora beneficiato; che, invece, il padre, non avendo sostenuto alcuna spesa, non aveva acquistato alcun diritto Aggiunge che il figlio avrebbe dovuto inoltrare una nuova comunicazione a non proprio.

2. Il motivo è fondato.

2.1. L' art. 1 legge n. 449 del 1997 detta la disciplina della detrazione per spese riguardanti interventi di recupero del patrimonio edilizio. Dette disposizioni, dopo numerose proroghe, sono state inserite nell' art. 16-bis t.u.i.r. introdotto dall' art. 4 , comma 1, lett. c) D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 convertito con modificazioni dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 .

L' art. 1 , comma 1, legge n. 449 del 1997 , applicabile *ratione temporis* alla fattispecie in esame, prevede, per il possessore o il detentore di unità immobiliari residenziali la possibilità, di detrarre dall'Irpef una quota delle spese sostenute per la realizzazione di interventi di recupero del patrimonio edilizio, effettuate sul unità immobiliari; Il comma 2 fissa la regola della ripartizione della detrazione in quote annali costanti; il comma 3 demanda ad un successivo decreto del Ministro delle Finanze, di concerto con il Ministro dei Lavori pubblici, le modalità di attuazione delle disposizioni di cui ai precedenti commi 1 e 2, le procedure di controllo, la previsione di specifiche cause di decadenza.

2.2. La disciplina di attuazione alla quale rimanda il comma 1 è contenuta nel decreto interministeriale 1 febbraio 1998, n. 41, poi modificato dal decreto 9 maggio 2002 n. 53 ed ancora dal D.L. n. 70 del 2011 cit.

Nella versione applicabile alla fattispecie in esame, ovvero prima di detta ultima modifica, l' art. 1 , lett. a) D.M. n. 41 del 1998 prevede che i soggetti che, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, intendono avvalersi della detrazione d'imposta devono trasmettere all'Ufficio - da individuarsi con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate - prima dell'inizio dei lavori una comunicazione redatta su apposito modello contenente comunicazione della data di inizio dei lavori e copia della concessione, autorizzazione ovvero della comunicazione di inizio dei lavori, se previste dalla vigente legislazione in materia edilizia. Il successivo art. 4 precisa che la detrazione non è riconosciuta in caso di violazione di cui all'art. 1, commi 1 e 2.

2.3. In fatto non è controverso che l'immobile sul quale sono stati eseguiti i lavori di ristrutturazione oggetto dell'istanza di rimborso, originariamente di proprietà di B.B., è stato ceduto, dopo il frazionamento, al figlio C.C., in data 21 maggio 2007; che la comunicazione di inizio attività è stata inoltrata in data 21 febbraio 2007 da B.B. il quale, all'epoca, ne era ancora il proprietario; che, invece, le fatture comprovanti i lavori eseguiti, sono a nome di A.A., che nel frattempo ne era divenuto proprietario; che anche i pagamenti sono stati eseguiti da quest'ultimo.

2.4. Ciò posto, in primo luogo il motivo, nella parte in cui l'Ufficio sostiene che la comunicazione di inizio lavori inoltrata da B.B., padre del contribuente fosse, in sé, inidonea a sorreggere la domanda di rimborso per i lavori di ristrutturazione, in quanto irregolare, è inammissibile.

2.4.1. Il giudizio d'appello, per come ricostruito nella sentenza impugnata, non risulta aver avuto ad oggetto la questione dedotta in parte qua con il motivo, ovvero l'irregolarità della denuncia.

È noto, invece, che i motivi del ricorso per cassazione devono investire questioni che abbiano formato oggetto del thema decidendum del giudizio di secondo grado, come fissato dalle impugnazioni e dalle richieste delle parti: in particolare, non possono riguardare nuove questioni di diritto se esse postulano indagini ed accertamenti in fatto non compiuti dal giudice del merito ed esorbitanti dai limiti funzionali del giudizio di legittimità. Pertanto, secondo il costante insegnamento di questa Corte, qualora una determinata questione giuridica - che implichi un accertamento di fatto - non risulti trattata in alcun modo nella sentenza impugnata, il ricorrente che proponga la suddetta questione in sede di legittimità, al fine di evitare una statuizione di inammissibilità per novità della censura, ha l'onere non solo di allegare l'avvenuta deduzione della questione dinanzi al giudice di merito, ma anche, per il principio di autosufficienza del ricorso per Cassazione, di indicare in quale atto del giudizio precedente lo abbia fatto, onde dar modo alla Corte di controllare ex actis la veridicità di tale asserzione prima di esaminare nel merito la questione stessa: ciò che, nel caso di

2.5. La questione controversa è, pertanto, esclusivamente se il contribuente, A.A., che pacificamente ha sopportato le spese di ristrutturazione con fatture e pagamenti a suo nome, possa beneficiare della detrazione, sebbene la domanda sia stata avanzata dal proprio dante causa.

2.6. Il combinato disposto di cui all' art. 1 , comma 1, legge n. 449 del 1997 con l' art. 1 , comma 1, lett a) D.M. 18 febbraio 1998, n. 41 depone nel senso della coincidenza tra il soggetto a favore del quale è prevista la detrazione di imposta ed il soggetto tenuto ad eseguire, a pena di decadenza, la comunicazione di inizio lavori e ad inoltrare, tra gli ulteriori documenti, il titolo abilitativo.

Nella fattispecie in esame, invece, secondo quanto riportato in sentenza dalla C.t.r., la comunicazione di inizio lavori è stata effettuata da B.B., il quale indicava come immobile oggetto dell'intervento edilizio ad eseguirsi quello identificato a fg. (Omissis) mapp. (Omissis); il beneficio della detrazione di imposta veniva, invece, reclamato da A.A. con riferimento alle spese sostenute sull'immobile dal medesimo acquistato il quale, per altro, a seguito di un'operazione di frazionamento rispetto a quello originario risultava accatastato al fg. (Omissis) mapp. (Omissis).

È evidente, pertanto, che il contribuente A.A. pretende la detrazione dell'imposta, pur non avendo adempiuto a quanto previsto dall' art. 1 del D.M. n. 41 del 1998 incorrendo, pertanto, nella decadenza di cui all'art. 4.

2.7. Deve, per altro, rilevarsi che l'art. 1 comma 1 D.M. cit. prevede implicitamente la coincidenza soggettiva tra il detentore e possessore del bene oggetto dell'intervento, il titolare della pratica

per ottenere la detrazione, il titolare del titolo abilitativo edilizio da trasmettersi unitamente alla comunicazione di inizio lavori. Quanto a detto ultimo infatti, poiché la disposizione fiscale non prevede per l'abilitazione alla realizzazione degli interventi di recupero, procedure speciali o semplificate, i titoli abilitativi restano quelli stabiliti dalla normativa vigente.

Questa Corte, a Sezioni Unite, se pure in fattispecie diversa da quella in esame, ha già ritenuto che il titolo edilizio abilitativo ha natura personale. Con specifico riferimento alla concessione edilizia, ma con argomenti valevoli anche per altre forme di titoli abilitativi, ha evidenziato che l'atto di volturazione a favore del successore, a titolo universale o particolare, dell'originario concessionario - sebbene si caratterizzi come atto dovuto e privo di contenuto discrezionale, in quanto diretto solo a verificare che sussistano le condizioni richieste perché possa verificarsi il trasferimento della concessione - deve necessariamente materializzarsi in un provvedimento scritto, dal quale risulti compiuto l'accertamento delle condizioni necessarie all'attuarsi della novazione soggettiva nel rapporto concessorio. Tale requisito formale, imposto in via generale per tutti i provvedimenti amministrativi, specie se a contenuto concessorio od autorizzatorio, è particolarmente avvertita con riferimento alla concessione edilizia, e, conseguentemente, al collegato atto di volturazione, al fine di soddisfare evidenti esigenze di trasparenza dell'attività della P.A. in una materia particolarmente sensibile, come quella del governo del territorio, nonché esigenze di certezza in ordine ai soggetti del rapporto concessorio, all'adempimento delle connesse obbligazioni ed all'assunzione delle relative responsabilità, anche di ordine penale (Cass. Sez. U., 22/19/2003, n. 15812).

Deve escludersi, pertanto, che sia irrilevante il soggetto che ha eseguito la comunicazione di inizio lavori.

2.8. Non rileva l' art. 1 , comma 7, legge 449 del 1997 che detta, in caso di vendita dell'unità immobiliare "sulla quale sono stati realizzati gli interventi di cui al comma 1", i criteri di ripartizione delle detrazioni previste dai precedenti commi non utilizzate in tutto o in parte dal venditore. La norma, in ragione della regola della ripartizione della detrazione in quote annuali costanti, è volta esclusivamente a regolare il rapporto tra venditore e acquirente. In pratica, con il comma 7, nella versione all'epoca vigente, il legislatore ha solo stabilito che in caso di vendita dell'immobile prima che il venditore abbia fruito di tutte o di alcune delle quote di detrazione spettanti la detrazione, invece di rimanere attribuita al soggetto che ha posto in essere gli interventi, si trasferisce all'acquirente;

ciò in quanto la realizzazione degli interventi, aumentando il valore dell'immobile influenza il prezzo di acquisto e comporta una traslazione dell'onere economico sostenuto per la realizzazione degli interventi stessi e il pagamento delle imposte conseguenti al passaggio di proprietà.

Nel caso in esame, invece, a seguito della vendita dell'immobile, prima della realizzazione di qualsiasi intervento, si è verificata una scissione soggettiva tra colui che, in quanto possessore o detentore del bene e, deve ritenersi, titolare del titolo edilizio, ha avviato la pratica per beneficiare della detrazione di imposta (ma non ha eseguito alcun intervento) e colui che pretende di usufruire della detrazione (pur non avendo effettuato alcuna comunicazione) e per altro in relazione a lavori relativi ad immobile risultante dal frazionamento di quello originario.

2.9. Non rileva la modifica dell' art. 1 , comma 1, lett a), D.M. n. 41 del 1998 . L' art. 7 , comma 2, lett. q), D.L. n. 70 del 2011 , al fine di semplificare gli adempimenti previsti per la fruizione delle detrazioni per interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all' art. 1 legge n. 449 del 1997 ha sostituito la lett. a) del d.m. cit. richiedendo di indicare nella dichiarazione dei redditi i dati catastali identificativi dell'immobile e se i lavori sono effettuati dal detentore, gli estremi di 4 registrazione dell'atto che ne costituisce titolo e gli altri dati richiesti ai fini del controllo della detrazione e a conservare ed esibire a richiesta degli uffici i documenti che saranno indicati in apposito Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

In disparte il rilievo che la disposizione non trova applicazione con riferimento all'anno di imposta 2010, va rilevato che la stessa ha sostituito l'obbligo di inviare la comunicazione preventiva di inizio lavori con l'obbligo di indicare taluni dati nella dichiarazione dei redditi e di conservare la documentazione prevista dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate. Quest'ultimo è il provvedimento n. 149646 del 2 novembre 2011 che contempla tra i documenti da mantenere a disposizione dell'Ufficio quelli previsti nella precedente formulazione.

3. La C.t.r., nel ritenere irrilevante l'adempimento delle condizioni previste dalla normativa sopra esaminata, nella versione applicabile *ratione temporis*, per beneficiare della detrazione fiscale, non si è attenuta a questi principi.

Il ricorso deve essere, pertanto, accolto e la sentenza impugnata va cassata; inoltre, tenuto conto che non vi sono ulteriori accertamenti di fatto, il ricorso può essere deciso nel merito, ex art. 384 cpd. proc. civ., con il rigetto dell'originario ricorso del contribuente.

Alla soccombenza segue la condanna dell'intimato al pagamento delle spese del giudizio di legittimità in favore della ricorrente Agenzia delle entrate.

In ragione della particolarità della controversia e della mancanza di precedenti specifici, vi sono, invece, giusti motivi per compensare le spese delle fasi di merito.

P.Q.M. La Corte accoglie il ricorso dell'Agenzia delle entrate, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito ex art. 384 cod. proc. civ., rigetta l'originario ricorso di A.A.; compensa interamente tra le parti le spese delle fasi di merito; condanna l'intimato al pagamento in favore dell'Agenzia delle entrate delle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 1.200,00 oltre alle spese prenotate a debito.

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza