

Sentenza del 21/03/2024 n. 7561 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate notificò - per quanto in questa sede rileva - a seguito di controllo formale ex art. 36 - ter del d.P.R. n. 600/1973, in data 19 settembre 2014 ad A.A. una cartella di pagamento relativa a maggiore Irpef per l'anno 2008 a seguito di disconoscimento quali oneri deducibili delle quote annuali dei costi sostenuti dalla contribuente per ristrutturazione immobiliare ex l. 27 dicembre 1997, n. 449, richiedendo la somma di euro 2.604,00, oltre sanzioni ed interessi.

Il disconoscimento era basato sull'assunto che, con riferimento alle spese sostenute in relazione ai lavori iniziati nel 2003 e protrattisi negli anni successivi, la contribuente non avesse rispettato, con riferimento alla tardiva comunicazione della data d'inizio dei lavori, il disposto del decreto interministeriale 18 febbraio 1998 n.41, (Regolamento recante norme di attuazione e procedure di controllo di cui all' articolo 1 della legge 27 dicembre 1997, n.449, in materia di detrazioni per le spese di ristrutturazione edilizia), art. 1, lettera a) (secondo cui, ai fini dell'avvalimelo della detrazione, "il contribuente è tenuto: "a) trasmettere, prima dell'inizio dei lavori, all'Ufficio delle entrate, individuato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, mediante raccomandata, comunicazione della data in cui avranno inizio i lavori redatta su apposito modello approvato con il medesimo provvedimento; copia della concessione, autorizzazione ovvero della comunicazione di inizio dei lavori, se previste dalla vigente legislazione in materia edilizia; i dati catastali identificativi dell'immobile o, in mancanza, copia della domanda di accatastamento; copia delle ricevute di pagamento dell'imposta comunale sugli immobili relativa agli anni a decorrere dal 1997, se dovuta; nel caso in cui gli interventi siano effettuati su parti comuni dell'edificio residenziale di cui all' articolo 1117 del codice civile, copia della delibera assembleare e della tabella millesimale di ripartizione delle spese; se i lavori sono effettuati dal detentore, gli estremi di registrazione dell'atto che ne costituisce titolo, nonché la dichiarazione del possessore di consenso all'esecuzione dei lavori"); determinando l'applicazione dell' art. 4 lett. a) del medesimo decreto n. 41 del 1998 la conseguenza del disconoscimento della detrazione per violazione di quanto previsto all'articolo 1, commi 1 e 2.

La contribuente impugnò la cartella innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Milano, che accolse il ricorso, annullando la cartella impugnata, sull'assunto che il tardivo invio della DIA al Centro Servizi di Pescara (COP) non comportasse decadenza dal godimento della detrazione.

Avverso la decisione della CTP l'Agenzia delle entrate propose appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale (CTR) della Lombardia, che, con sentenza n. 3429/16, pronunciata il 20

gennaio 2016 e depositata il 9 giugno 2016, non notificata, accolse il gravame, ritenendo, in totale riforma della sentenza di primo grado, legittima la cartella impugnata.

Avverso detta sentenza la contribuente ricorre per cassazione in forza di un solo motivo, cui l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

In prossimità dell'odierna udienza pubblica fissata per la discussione del ricorso, il Procuratore generale ha depositato memoria ex art. 378 cod. proc. civ., concludendo quindi per il rigetto del ricorso, secondo quanto indicato in epigrafe.

Parte ricorrente ha ulteriormente illustrato le proprie difese con memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

Motivi della decisione 1. Con l'unico motivo di ricorso la contribuente lamenta violazione e falsa applicazione delle disposizioni di cui agli artt. 1 , l. n. 449/1997 , 4 del decreto interministeriale del Ministero dell'Economia e delle Finanze e del Ministero dei Lavori Pubblici n. 41/1998, 7 del d. l. n. 70/2011 , convertito, con modificazioni, dalla l. n. 106/2011 , nonché violazione e falsa applicazione delle disposizioni di cui agli artt. 7 e 12 della l. n. 212/2000 e degli artt. 3 , 23 , 24 e 97 Cost., in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la sentenza impugnata ritenuto che il tardivo invio della DIA al COP, pur in presenza di tutti i requisiti soggettivi ed oggettivi legittimanti il godimento dell'agevolazione, avesse comportato la decadenza dal beneficio, pur non essendo detta circostanza prevista come causa di decadenza dalla norma primaria, dovendosi, peraltro, rilevare che la successiva abrogazione del citato decreto interministeriale, anteriore al controllo formale in base al quale l'Amministrazione finanziaria aveva denegato il riconoscimento dell'agevolazione, dovesse indurre a ritenere legittima l'interpretazione fornita dal giudice di primo grado, secondo cui nella fattispecie la comminatoria di decadenza si porrebbe in contrasto con la ratio del beneficio - quella di incentivare le ristrutturazioni per dare impulso al settore edilizio - che non può essere vanificata da irregolarità meramente formali.

1.1. Il motivo e, conseguentemente il ricorso sul quale esso è unicamente basato, sono infondati.

La CTR della Lombardia, riformando la decisione di primo grado, che aveva ritenuto che l'invio della previa comunicazione della data d'inizio dei lavori al COP rappresentasse nient'altro che un "orpello burocratico", ha invece sostenuto che, in ragione della disciplina applicabile *ratione temporis*, detto adempimento fosse da ritenere previsto a pena di decadenza dal godimento del beneficio.

Ciò sulla base di una corretta ricostruzione della disciplina applicabile *ratione temporis* e nel pieno ossequio ai principi di diritto che questa Corte ha avuto modo di affermare in materia, di seguito oggetto di puntuale disamina.

Richiamato il disposto dell' art. 1 , comma 1, della l. n. 449/1997 come innanzi trascritto nella parte d'interesse, va altresì ricordato come il medesimo art. 1 della citata legge, al terzo comma, abbia specificamente demandato ad apposito decreto interministeriale (decreto del Ministro

delle finanze di concerto con il Ministro dei lavori pubblici), di stabilire le modalità di attuazione delle disposizioni dei commi 1 e 2 della succitata legge, prevedendosi - così testualmente recita in parte qua il disposto dell' art. 1 comma 3, della l. n. 449/1997 - "in tali ipotesi specifiche cause di decadenza del diritto alla detrazione".

Le disposizioni attuative della norma primaria sono state quindi emanate con d. m. 18 febbraio 1998, n. 41 , "Regolamento recante norme di attuazione e procedure di controllo di cui all' articolo 1 della L. 27 dicembre 1997, n. 449 , in materia di detrazioni per le spese di ristrutturazione edilizia" che, all'art. 2, comma 1, lett. a) ha stabilito, per quanto qui d'interesse, che i soggetti che intendono avvalersi della detrazione ai fini IRPEF nella misura del 36% (con riferimento al periodo riguardante la presente controversia) per l'esecuzione degli interventi di cui all' art. 1 , comma 1, della l. n. 449/1997 , sono tenuti a trasmettere, prima dell'inizio dei lavori, all'Ufficio delle entrate, individuato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, mediante raccomandata, comunicazione della data in cui avranno inizio i lavori redatta su apposito modello approvato con il medesimo provvedimento.

Lo stesso decreto ha quindi disposto, per quanto qui rileva, all'art. 4, comma 1, lett. a), che "la detrazione non è riconosciuta in caso di: violazione di quanto previsto all'articolo 1, commi 1 e 2".

Tale essendo il quadro normativo applicabile con riferimento all'anno d'imposta 2008, oggetto della controversia, non merita censura la decisione impugnata, che correttamente ha affermato che la natura perentoria del termine (anteriore alla data d'inizio dei lavori) d'invio della documentazione prescritta discende dalla fonte primaria, di cui il citato decreto ministeriale costituisce disposizione attuativa; ciò in linea, peraltro col principio di diritto affermato in materia da questa Corte (cfr. Cass. sez. 5, 11 luglio 2019, n. 18611), secondo cui "la previsione legislativa di un adempimento necessario per l'accesso ad un beneficio, posto a carico della parte, sia pure in assenza di indicazioni temporali entro cui provvedere, non esclude la sussistenza di un termine perentorio da individuarsi sulla base della lettura sistematica dell'istituto, sicché compete al giudice accertarne l'avvenuta scadenza, tenendo altresì conto della relativa normativa secondaria".

Condivisibile, quanto alla, sia pur indiretta, conferma della natura perentoria del termine, è altresì il richiamo, effettuato dal Sostituto Procuratore Generale all'ordinanza di questa sezione (Cass. sez. 5, ord. 22 novembre 2018, n. 30229), laddove, quantunque in causa di rimborso, in applicazione del principio di collaborazione tra organi, la Corte ha ritenuto valida, ai fini della detrazione delle spese la comunicazione d'inizio lavori inoltrata dal contribuente non al COP di Pescara ma ad ufficio locale delle entrate; ciò, evidentemente, sul presupposto implicitamente ritenuto degli effetti decadenziali della mancata comunicazione d'inizio dei lavori al predetto Centro, dovendo altrimenti la questione sottoposta allora all'esame della Corte dell'equipollenza della comunicazione (tempestiva) ad ufficio differente ritenersi irrilevante ai fini della decisione.

1.2. Il fatto che, poi, sulla base della disciplina applicabile *ratione temporis*, la decadenza sia riconducibile alla norma primaria, esclude che la contribuente, nella fattispecie in esame, possa invocare la buona fede ed il principio di legittimo affidamento, essendo peraltro esplicitata nella medesima norma di cui all' art. 1 , comma 3, della l. n. 449/1997 la finalità degli adempimenti di

cui ai commi 1 e 2 del citato art. 1, "in funzione del contenimento del fenomeno dell'evasione fiscale e contributiva".

1.3. Neppure può fondatamente sostenere le ragioni della contribuente l'ulteriore argomento speso circa il fatto che tale adempimento è stato poi eliminato dall' art.7 , comma 1, lett. c) d. l. 13 maggio 2011, n. 70 , convertito, con modificazioni, dalla l. 12 luglio 2011, n. 106 .

L'abolizione di detto adempimento ha effetto esclusivamente, infatti, per gli interventi iniziati a decorrere dal 14 maggio 2011; mentre solo per i lavori iniziati tra il primo gennaio 2011 ed il 13 maggio 2011, l'art. 2, comma 1, del d. l. 2 febbraio 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla l. 26 aprile 2012, n. 44 , ha offerto la possibilità di sanare l'omesso invio, trasmettendo la comunicazione entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile, versando con mod. F24 la prevista sanzione minima di euro 258,00, purché nelle more non siano state iniziate attività di accertamento nei confronti del contribuente.

In proposito occorre ribadire l'indirizzo più volte affermato, in generale, dalla Corte secondo cui la norma abrogata continua a produrre effetti sui rapporti pregressi, siano essi pendenti o esauriti, maturati in data anteriore all'entrata in vigore della legge che ne ha disposto l'abrogazione (cfr., tra le altre, Cass. sez. trib., ord. 2 ottobre 2023, n. 27788 ; Cass. sez. 6-5, ord. 2 novembre 2022, n. 32271).

Ne consegue l'esclusione della fattispecie in esame, ratione temporis, dalla predetta sanatoria.

2. Alla stregua delle considerazioni che precedono il ricorso della contribuente va, pertanto, rigettato.

3. Possono tuttavia compensarsi tra le parti le spese del giudizio di legittimità, tenuto conto della progressiva evoluzione del quadro normativo di riferimento che, se non può determinare, per le ragioni sopra esposte, la sanatoria della decadenza dal godimento del beneficio, nondimeno va valorizzata in funzione del regolamento delle spese di lite.

P.Q.M. Rigetta il ricorso e dichiara compensate tra le parti le spese del giudizio di legittimità.

Ai sensi dell' art. 13 , comma 1- quater del d.P.R. n. 115/2002 , dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1 -bis dello stesso articolo 13, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza