

Sentenza del 02/02/2024 n. 341 - Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia Sezione/Collegio 11

Intitolazione:

Nessuna intitolazione presente

Massima:

Nessuna massima presente

Testo:

FATTO, SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La controversia in esame trae origine dall'impugnazione della cartella di pagamento mediante la quale l'ADER intimava al signor F. il pagamento della somma complessiva di euro 2.998,41 a titolo di ripresa a tassazione per indetraibilità dall'imposta lorda Irpef per l'anno 2015 della somma di euro 2.529,00 per spese di ristrutturazione sostenute dal dante causa, società immobiliare LA PRIMA s.r.l. Al fine di inquadrare la fattispecie è opportuno ripercorrere i fatti salienti prodromici all'instaurarsi del giudizio.

In data 2.7.2016 il signor Ferrario ebbe a presentare, tramite il CAF, la propria dichiarazione 730/2016 relativa all'anno di imposta 2015 ove riportò in detrazione dall'imposta lorda Irpef la somma di u20AC 2.529,00 per spese di ristrutturazione sostenute dal proprio dante causa LA PRIMA S.R.L., ai sensi di quanto previsto dall' [art. 16 bis del D.P.R. 917/1986](#) . In forza di contratto di acquisto del 3.3.2015 il Sig. F. è infatti divenuto proprietario dell'immobile sito in P. (MI), Via G. n. 31 int. 10, censito catastalmente al foglio 24, mappale n. 532 e sub. 11, oggetto di "ristrutturazione edilizia" ex art. 64 della L.R. Lombardia [12/2005](#) . L'appartamento è stato infatti recuperato dal sottotetto dell'immobile preesistente in conformità al permesso di costruire n. /2011 del 22.12.2011, rilasciato alla Società LA PRIMA S.R.L., dante causa dell'odierno ricorrente.

Quindi, con l'intervento edilizio l'unità immobiliare è stata completamente recuperata dal sottotetto preesistente, previa realizzazione delle opere necessarie a garantire l'abitabilità dei relativi locali. In particolare, le falde e la linea di gronda del tetto hanno subito delle modifiche onde "assicurare per ogni singola unità immobiliare l'altezza media ponderale di metri 2,40", prescritta dall' [art. 63 della citata L.R. 12/2005](#) . La dichiarazione dei redditi è stata oggetto di controllo formale ex [art. 36-ter D.P.R. n. 600/1973](#) da parte dell'Agenzia delle Entrate, che in esito comunicava il disconoscimento della detraibilità delle spese di ristrutturazione relative all'immobile acquistato.

A fronte di tale comunicazione, l'odierno ricorrente ha presentato all'Agenzia delle Entrate un'istanza di annullamento in autotutela fondata sul presupposto che la qualificazione - operata dall' [art. 64 della L.R. 12/2005](#) - del recupero di sottotetto quale "ristrutturazione edilizia" avrebbe legittimato la detraibilità delle spese sostenute per l'intervento edilizio. In tale istanza il ricorrente chiariva di non avere ampliato la superficie dei locali, ma di aver solo modificato le altezze del tetto al mero fine di rispettare la disciplina urbanistico-edilizia di cui agli [artt. 63 e 64 della L.R. 12/2005](#) in materia di recupero a fini abitativi dei sottotetti.

In data 13.6.2019 l'Amministrazione fiscale ha riscontrato la citata istanza chiarendo che "nell'ipotesi di ristrutturazione con demolizione e ricostruzione, la detrazione compete solo in caso di fedele ricostruzione, 3 nel rispetto della volumetria dell'edificio preesistente; conseguentemente, nell'ipotesi di demolizione e ricostruzione con ampliamento della volumetria preesistente, la detrazione non spetta in quanto l'intervento si considera, nel suo complesso, una «nuova costruzione»". Dopo tale controllo formale del 2019, nel 2022 il contribuente ha ricevuto la cartella di pagamento impugnata in sede giurisdizionale. Ciò premesso, i primi Giudici hanno ritenuto fondato il motivo di doglianza nel merito proposto dal contribuente, così statuendo "in definitiva, nel caso di specie, appare evidente l'illegittimità della pretesa erariale di qualificare il recupero del sottotetto dell'immobile di Via Gorizia n. 31 come "demolizione e ricostruzione con ampliamento della volumetria preesistente" e, quindi, come nuova costruzione. L'innalzamento e la modifica della pendenza delle falde e della linea di gronda - realizzati in ossequio all' [art. 64 della L.R. 12/2005](#) unicamente al fine di garantire "l'altezza media ponderale di metri 2,40", prescritta dall'art. 63 della medesima Legge Regionale - non hanno certo determinato "nuovi volumi utili di superficie abitabile", bensì solo il minimo aumento di altezza richiesto per l'abitabilità dei locali". Ha interposto appello l'Ufficio DP II di Milano, affidando il gravame ai seguenti motivi:

1.inammissibilità della domanda avverso il diniego di autotutela e avverso la comunicazione d'irregolarità, tutti provvedimenti prodromici alla cartella di pagamento non tempestivamente impugnati;

2.legittimità del disconoscimento delle detrazioni per spese di ristrutturazione edilizia non documentate, posto che è erronea la qualificazione dell'intervento di risanamento sull'immobile acquistato da contribuente, operata dai primi Giudici, in violazione alle prescrizioni imposte dagli [artt. 16 bis d.p.r. n.917/1986](#) e [64 L.R. n.12/2005](#) , trattandosi invero di fattispecie in cui convergono la ristrutturazione edilizia ampliativa di volumetria (c.d. intervento fuori sagoma) e dunque, per tale parte dell'intervento, da assimilare ad una nuova costruzione;

3.difetto di motivazione nella parte in cui il Collegio anteriore non accerta il mancato assolvimento dell'onere

probatorio documentale che attesti le spese effettuate ai fini della detrazione fiscale. L'Ufficio insiste per la riforma della sentenza di prime cure, in accoglimento dei motivi d'appello. Vinte le spese del giudizio. Si è costituita parte contribuente sostenendo l'inammissibilità dell'appello per genericità dei motivi non idonei a vincere la motivazione dell'impugnata pronuncia. Parte appellata sostiene inoltre l'infondatezza dell'eccezione preliminare di tardività del ricorso non spiegato avverso la comunicazione di irregolarità ex art. 36 ter, atto prodromico alla cartella di pagamento.

Nel merito, parte appellata sostiene l'infondatezza del gravame, evidenziando che nel caso di specie il privato ha acquistato da impresa immobiliare che ha proceduto all'integrale risanamento conservativo dell'immobile oggetto di compravendita (art. 16 comma 1 d.l. n.63/2013). Sempre nel merito, parte appellata ritiene infondata la qualificazione fornita in tema di intervento di recupero edilizio del sottotetto, non certo da considerare demolizione e nuova costruzione, ma mera ristrutturazione con adeguamento delle altezze a quelle minime stabilita per legge. La difesa di parte appellata, inoltre, insiste nel ritenere rilevante la dichiarazione rettificativa presentata dal CAF ai sensi dell'art. 39 d.lgs. 241/1997 avente ad oggetto la dichiarazione fiscale precedentemente trasmessa.

Da ultimo, il contribuente spiega appello incidentale sul capo della sentenza che ha dichiarato il difetto di legittimazione passiva dell'Agenzia Entrate-Riscossione, trattandosi di soggetto fiscale che ha emesso l'atto impugnato, con doglianze estese agli atti prodromici. Parte appellata ha pertanto insistito per il rigetto dell'appello, anche mediante l'ausilio di apposita memoria difensiva, con vittoria di onorari e spese del doppio grado di giudizio. L'Agenzia Entrate-Riscossione non si è costituita pur regolarmente vocata in giudizio. Fissata l'udienza pubblica in presenza, all'esito della discussione, la Corte si è riservata la decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello dell'Agenzia delle Entrate è infondato per i motivi che seguono, ancorché la motivazione contenuta nell'impugnata pronuncia debba essere parzialmente emendata. In via preliminare, si osserva che la comunicazione di irregolarità all'esito del controllo formale della dichiarazione (art. 36 ter d.p.r. n.600/73) è provvedimento autonomamente impugnabile, in quanto contenente una pretesa fiscale definita, ancorché non intimante il versamento di maggiori imposte (Cass. 15 febbraio 2018 n. 3775, Cass. SU 16 gennaio 2015 n. 640, Cass. SU 5 maggio 2014 n. 9570, Cass. 5 ottobre 2012 n. 17010; CGI del Lazio, 1° dicembre 2022 n.5566). Cionondimeno, proprio per la natura di atto lesivo, ma sempre prodromico all'esecutorietà di un provvedimento d'intimazione fiscale, la mancata impugnazione non determina la definitività del medesimo.

In effetti, la cartella di pagamento prende luogo e sostituisce l'accertamento di irregolarità, concretizzando l'onere di impugnazione di quest'ultima a cura del privato che intende resistere alla ripresa a tassazione emessa dall'Agenzia Entrate-Riscossione, per motivi attinenti tanto alla quantificazione esecutiva della pretesa, quanto alla motivazione degli atti prodromici (Cass. 11 maggio 2012 n. 7344). Donde, in accoglimento del motivo di appello incidentale, la necessaria legittimazione passiva dell'Agente della Riscossione, sulla scorta del petitum e della causa petendi introdotti in giudizio (sulla questione ormai l'orientamento costante espresso con ordinanza da Cass. n.14991/2020 e prima ancora: Cass. S.U. sent. n.16412/2007).

Nel merito, il Collegio ritiene che i primi Giudici abbiano correttamente qualificato la fattispecie in contestazione che, propriamente, concerne l'acquisto di immobile totalmente oggetto di recupero edilizio da sottotetto, direttamente da un'impresa costruttrice e dunque con diritto in capo al privato acquirente di fruire della detrazione fiscale, stabilita in misura forfettaria ai sensi dell'art. 16 bis, comma 3, del d.p.r. 917/1986 (TUIR) e dell'art. 63 L.R. n.12/2005 e senza necessità di ulteriore produzione documentale rispetto alle spese effettuate, se non con esclusivo riferimento al titolo abilitativo e all'atto pubblico di acquisto che unitamente contengono tutti i riferimenti utili ai fini della determinazione della detrazione. Ne è riprova in atti il permesso di costruire n.152/2011 (e planimetrie correlate), rilasciato alla società LA PRIMA s.r.l. (peraltro citato da entrambe le parti) avente ad oggetto, oltre al recupero di sottotetto a fini abitativi, la formazione di ulteriori 12 unità abitative con annessi pertinenziali. La circostanza è comunque assunta come pacifica fra le parti. Il corretto inquadramento della fattispecie all'esame del Collegio consente di superare ogni ulteriore disputa circa la natura costruttiva o meramente conservativa (ristrutturazione) dell'intervento edilizio in questione su cui si è speso l'Ufficio nelle proprie argomentazioni. 5 Peraltro, come affermato dai primi Giudici, la legge regionale (art. 63 L.R. n.12/2005) ha previsto una disciplina urbanistica tesa a favorire il recupero, ai fini abitativi, del sottotetto, da realizzarsi attraverso i vigenti titoli abilitativi anche nei casi in cui l'attività edilizia abbia condotto al mero innalzamento per giungere alle altezze minime previste per l'abitabilità del bene recuperato (secondo la recentissima sentenza del Consiglio di Stato, sezione 7, n.488/2024 è necessario il permesso di costruire).

L'intervento di risanamento conservativo effettuato da imprese di costruzione che riqualificano nella loro interezza gli immobili preesistenti e che cedono il bene merce entro i termini di legge, soggiace alla disciplina di favore fiscale prevista dall'art. 16-bis, comma 3, TUIR, da combinare con il dettato di cui agli artt. 13-16 del d.l. 63/2013 in tema di miglioramento delle prestazioni energetiche degli edifici. La detrazione spettante è pari al 25% del prezzo di acquisto per la frazione del 50%, a quote costanti e decennali come correttamente calcolate dal CAF.

Detta detrazione fiscale è connaturata alla legislazione in tema di transizione ecologica, che favorisce il riutilizzo in senso urbanistico ed ambientale degli immobili già edificati, mitigando il consumo di suolo ed incrementando, per converso, l'efficienza energetica e le caratteristiche costruttive degli edifici esistenti. Le argomentazioni che precedono conducono all'infondatezza dei motivi di appello. Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate a

carico dell'Ufficio appellante. Nulla per le spese nei confronti dell'Agenzia Entrate-Riscossione, non costituitasi in giudizio. P. Q. M. La Corte di Giustizia Tributaria di II Grado per la Lombardia, in parziale riforma della sentenza di primo grado e in accoglimento dell'appello incidentale proposto dal contribuente dichiara la legittimazione passiva dell'Agenzia Entrate- Riscossione. Rigetta nel merito l'appello dell'Ufficio DP II di Milano, che condanna al pagamento delle spese del grado, liquidate in euro 700,00 oltre diritti ed onorari come per legge.

Così deciso in Milano, in camera di consiglio, il 26 gennaio 2024
