

Sentenza Commissione Tributaria Regionale Piemonte, Sez. n. 6, del 18 settembre 2018

Commento dell'Avv. Domenico Di Pasquale

Le spese sopportate dal contribuente per il risparmio energetico di un edificio poi inserite in sede di dichiarazione dei redditi, al fine della portabilità in detrazione di imposta, se ritenute non inerenti, non possono essere iscritte a ruolo e liquidate dall'Amministrazione finanziaria con lo strumento del controllo formale, di cui all'art. 36-ter, D.P.R. 600/73, poiché per contestarle deve utilizzare l'avviso di accertamento motivato.

Ad affermarlo è la Sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, Sez. n. 6 del 18 settembre 2018, la quale, dando ragione ad una contribuente, si è espressa per l'illegittimità di una cartella di pagamento emessa per il recupero dell'imposta non versata di seguito alla portabilità in detrazione delle spese per l'ampliamento di un edificio, considerandole spese per il risparmio energetico.

La contribuente in sede di dichiarazione, infatti, manifestava la volontà di portare in detrazione le spese sopportate, che integralmente ammontavano ad € 16.200,00, considerandole spese per il risparmio energetico di un edificio di proprietà, così come previsto dal comma n. 344, art. 1, Legge n. 296/2006.

L'Ufficio periferico dell'Amministrazione Finanziaria contestava tale detrazione, ritenendola illegittima. Per l'Ufficio, infatti, l'importo non poteva essere portato in detrazione, perché riferibile ad un ampliamento dell'edificio -e quindi ad una parte del fabbricato che non era ancora esistente-, tanto per cui provvedeva a liquidare la maggiore imposta dovuta e non versata, comprensiva della sanzione e degli interessi, mediante la notifica di una cartella di pagamento.

A seguito dell'impugnazione proposta dalla contribuente e nella difesa dell'Ufficio, la Commissione Tributaria Provinciale di Cuneo provvedeva ad annullare parzialmente la cartella di pagamento rideterminando la misura dell'imposta al 21,22 %, compensando le spese del giudizio.

Avverso la Sentenza della Commissione Provinciale di Cuneo proponeva appello la contribuente. Proponeva appello incidentale anche l'Agenzia delle Entrate.

Non entrando nel merito della questione, la Sentenza della Commissione Regionale ha provveduto ad annullare la cartella di pagamento emessa sull'iscrizione ruolo della maggiore imposta operata dall'Ufficio. Sulla scia della giurisprudenza dominante, la Sentenza richiamata ha espresso il principio per cui l'Agenzia dell'Entrate non può utilizzare lo strumento del controllo formale della dichiarazione, di cui all'art. 36-ter, D.P.R. 600/73, per quei fatti non tassativamente contemplati e previsti dalla norma.

Infatti, nel caso di specie, l'Ufficio ha operato una vera e propria valutazione discrezionale sulla legittimità della detrazione, quando, invece, l'istituto dell'art. 36-ter non prevede il disconoscimento della detrazione sulla scelta operata. Infatti, l'Amministrazione Finanziaria può avvalersi dello strumento, di cui all'art. 36-ter, D.P.R. n. 600/73, per:

“a) escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta, dalle comunicazioni di cui all'art. 20, terzo comma, del decreto del Presidente

della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, o dalle certificazioni richieste ai contribuenti ovvero delle ritenute risultanti in misura inferiore a quella indicata nelle dichiarazioni dei contribuenti stessi;

b) escludere in tutto o in parte le detrazioni d'imposta non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi di cui all'art. 78, comma 25, della legge 30 dicembre 1991, n.413;

c) escludere in tutto o in parte le deduzioni dal reddito non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi menzionati nella lettera b);

d) determinare i crediti d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e ai documenti richiesti ai contribuenti;

e) liquidare la maggiore imposta sul reddito delle persone fisiche e i maggiori contributi dovuti sull'ammontare complessivo dei redditi risultanti da più dichiarazioni o certificati di cui all'articolo 1, comma 4, lettera d), presentati per lo stesso anno dal medesimo contribuente;

f) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta"

Nel caso in esame l'Amministrazione ha operato una vera e propria valutazione, disconoscendo la detrazione di imposta operata dal contribuente, limitando e comprimendo il diritto di difesa dello stesso.

Nel caso *de quo*, l'Ufficio avrebbe dovuto formare e notificare, nei termini di decadenza dall'anno in cui i costi sono stati sostenuti, un avviso di accertamento, esprimendo e rappresentando la motivazione della maggiore debenza e per la quale non sarebbe stata possibile operare la detrazione di imposta per le spese sopportate.

La Sentenza, non entrando nel merito della questione, ha provveduto ad annullare la cartella di pagamento per illegittima iscrizione a ruolo dell'imposta e compensato le spese del giudizio.

Nel condividere quanto espresso ed affermato dalla Sentenza, a parere di chi scrive, l'attività dell'Ufficio, *ex art. 36-ter*, D.P.R. 600/73, ha natura di mera liquidazione dell'imposta e non di accertamento. È allora che è perfettamente giustificata la mancanza di motivazione, dal momento che i dati sono forniti da contribuente. Al contrario, nell'accertamento è presente un vero e proprio *iter* logico, per cui la motivazione rappresenta un elemento fondamentale, poiché concede la possibilità di verificare la conclusione a cui è giunto l'Ufficio nel liquidare la maggiore imposta.

Per operare il disconoscimento della detrazione di imposta, sulla base del criterio di valutazione, non sarà possibile, per l'Ufficio, liquidare la maggiore imposta dovuta, utilizzando lo strumento dell'art. 36-ter, D.P.R. 600/73, ma dovrà necessariamente formare un avviso di accertamento nei termini di decadenza *ex artt.* 38-43, D.P.R. 600/73.

Avv. Domenico Di Pasquale

(Avvocato in Roma e Terni)