

Sentenza n. 18/2025

Depositato il 27/01/2025

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La società Ricorrente_2 impianti s.r.l. ricorre per la revoca e l'annullamento del provvedimento espresso dall'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Rieti, di diniego di autotutela, notificato a mezzo Pec il 26.10.2023, relativo allo scarto ed al conseguente annullamento degli effetti delle comunicazioni dello scarto in fattura, aventi ad oggetto crediti derivanti da interventi edilizi "*Sisma Bonus e Ecobonus*", ovvero detrazione fiscale del 110 per cento, relativa alle spese sostenute entro il 31.12.2022 alla condizione che "siano stati effettuati lavori per almeno il 30 per cento dell'intervento complessivo, comma 8 bis art. 119 del D.L. 34/2020. Il 06.06.2023, la società presentava tramite Pec "*integrazione istanza di autotutela*". Per il "*Sisma Bonus*" scartato in primis, l'Ufficio stesso, procedeva poi con il riconoscimento del credito in autotutela considerando che solo per tale specifica istanza, avente computo metrico a sé stante, la parte aveva dimostrato il raggiungimento della soglia del 30 per cento degli interventi al 30.09.2022. L'Ufficio in data 26.10.2023 rigettava, invece, l'istanza di riesame relativa all'ecobonus. Il 27.12.2023 la società presentava ricorso avverso il diniego di autotutela chiedendo di accogliere il ricorso, e, per l'effetto revocare il provvedimento opposto ad annullare la comunicazione già oggetto dell'istanza di autotutela, come da motivazioni, nonché condannare l'Ufficio alle spese di lite. Sosteneva l'impugnabilità del diniego sulla base della costante giurisprudenza della Corte di Cassazione.

Si costituiva l'Agenzia delle Entrate, che in via preliminare fa rilevare l'inammissibilità del ricorso, in quanto il diniego di autotutela non rientrava tra gli atti impugnabili. Nel merito chiedeva la conferma del proprio operato e quindi il rigetto del ricorso con la condanna della ricorrente alle spese di giudizio. All'udienza odierna, la causa è posta in decisione.

MOTIVI della DECISIONE

Appare necessario un preliminare inquadramento, sotto il profilo giuridico della controversia in esame.

In primis, va superata la richiesta di inammissibilità sollevata dall'Agenzia delle Entrate, in quanto va sostenuta l'impugnabilità del diniego di autotutela sulla base della costante giurisprudenza della Corte di Cassazione, nonostante tale atto non era previsto tra gli atti impugnabili ai sensi dell'articolo 19 D.Lgs. 546 del 1992. Detta norma, come modificata dal

recente D.Lgs. 220/23, art.1, ha previsto, con disposizione immediatamente applicabile, la impugnabilità, tra l'altro, del rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10-quater e 10-quinques. In ragione, dunque, delle novità introdotte con il riportato quadro normativo, ferma restando l'obbligatorietà e/o facoltatività, nei casi di cui ai più volte richiamati articoli 10-quater e quinques legge 212/2000, del potere di autotutela, il contribuente è legittimato ad impugnare l'eventuale "rifiuto" espresso o tacito sull'istanza di autotutela.

Nel nostro caso, va riconosciuta la sussistenza di ragioni di rilevante interesse generale che giustificano il ricorso giurisdizionale contro il diniego di autotutela dell'Amministrazione finanziaria, poiché la contribuente, di fronte all'esercizio del potere impositivo godeva sia del diritto ad una tassazione adeguata alla sua capacità contributiva ex art. 53 della Costituzione sia di interesse ad essere soggetto al corretto esercizio dei poteri dell'Amministrazione finanziaria, sotto l'aspetto della lealtà e collaborazione di cui all'art. 97 della Costituzione, avendo la società ricorrente dato prova di avere tutte le condizioni per la fruizione del credito d'imposta, provando il tutto documentalmente.

Va ribadito in via generale come l'istituto dell'autotutela in materia tributaria si concretizza, nella potestà della pubblica amministrazione di procedere all'annullamento, alla revoca totale o parziale, alla rettifica ovvero alla riforma di un provvedimento illegittimo precedentemente adottato. Il fondamento normativo dell'autotutela tributaria, oltre che nel principio generale di legalità è da ricercare nell'articolo 2-quater del D.L.30.09.1994, n. 564 e del relativo regolamento di esecuzione D.M. 11/02/1997 n. 37. Da un punto di vista giurisdizionale la Suprema Corte con orientamento costante ha statuito che le controversie relative agli atti di esercizio del potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria sono devolute alla cognizione del Giudice Tributario, che può pronunciarsi sulla legittimità del rifiuto espresso o tacito, formatosi sull'istanza di annullamento in autotutela, senza esame della fondatezza o meno della pretesa tributaria.

Nel caso in esame l'istanza di riesame in autotutela è relativa a una comunicazione di irregolarità emessa a seguito di controllo della pratica relativa al bonus edilizio con detrazione del 110 per cento, con riferimento agli interventi di cui agli articoli 119 e 121 del D.L. n. 34/2020, effettuati presso l'immobile sito nel comune -----, , foglio particella sub 3 e pertinenza sub. 2, di proprietà del sig. _____(parte ricorrente).

Nel merito, il ricorso è fondato e va accolto.

Con riferimento alla presentazione delle comunicazioni relative ad interventi di superbonus 110

effettuati presso l'immobile di cui sopra da parte del signor _____(ricorrente), l'Agenzia delle Entrate di Rieti rilevava che, nel caso in esame, il parametro relativo al raggiungimento di uno stato d'avanzamento lavori al 30.09.2022, almeno pari al 30 per cento del totale dei lavori, parametro fondamentale per poter continuare a beneficiare della detrazione del 110 per cento per le spese sostenute fino al 31.12.2023, non era stato rispettato.

Pertanto, le suddette istanze venivano scartate dall'ufficio, il quale riteneva non rispettato il raggiungimento del limite del 30 per cento dei lavori eseguiti.

La parte chiedeva la revisione delle pratiche, presentando tramite Pec "integrazione istanza di autotutela".

Per il "Sisma Bonus" precedentemente scartato, l'Ufficio procedeva con il riconoscimento del credito in autotutela, considerando che solo per tale specifica istanza, avente computo metrico separato, la parte aveva dimostrato il raggiungimento della soglia del 30 per cento degli interventi al 30.09.2022, mentre rigettava l'istanza di riesame relativa "all'Ecobonus".

La società, allora, presentava il ricorso di cui è causa.

Alla luce di quanto sopra, la complessa documentazione presentata dalla parte con il ricorso (dichiarazione sostitutiva, computo metrico estimativo, stato d'avanzamento etc.) per lavori eseguiti alla data del 30.09.2022, dimostrano il raggiungimento della misura del 30 per cento dell'intervento complessivo al 30.09.2022, così come richiesto dall'articolo 119 comma 8-bis del D.L. 34/2020 e ribadito dalla circolare n. 13/E del 13.06.2023.

Pertanto, a parere di questa Corte detti lavori vanno considerati nella loro complessità, dato che non si può scindere l'Ecobonus dal Sisma Bonus.

Di fatto, i primi lavori da eseguire sono quelli del Sisma Bonus, consistenti nel miglioramento sismico della struttura portante (muri perimetrali e centrali, solai di piano e di copertura) così come previsto dal progetto architettonico e statico da tecnici abilitati in materia. Pertanto, solo dopo detti lavori è possibile procedere alla realizzazione dell'Ecobonus (cappotto per pareti esterne e per il manto di copertura, fotovoltaico etc) con prodotti parte posti in opera ed altri acquistati e presenti in cantiere a piè d'opera.

Giusto quanto sopra esposto appare evidente come la composizione di uno stato d'avanzamento lavori debba tener conto delle opere compiute e di quelle eseguite parzialmente e delle somministrazioni effettuate, purché tali somministrazioni siano riferibili al medesimo cantiere. Il valore contabile dei materiali giacenti in cantiere veniva previsto anche dal comma dell'art.180 del D.P.R. 5.10.2010, n. 207, regolamento di esecuzione ed attuazione del D.Lgs. 12.04.2006, n.

163, recante “codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture in attuazione delle direttive 2004/17/CE e 2004/18/CE”.

Per cui, alla luce dei riferimenti normativi passati in rassegna, si ritiene che all’atto della redazione di uno stato d’avanzamento, il Direttore dei Lavori possa contabilizzare “lavorazioni e somministrazioni” nella quota parte effettivamente eseguita e documentata dall’appaltatore, tenuta in opportuna considerazione la conformità degli stessi materiali con l’opera da realizzare, possano comunque essere validamente contabilizzate le eventuali mere somministrazioni (forniture) di beni a piè d’opera. A tal fine, il SAL Ecobonus deve essere confermato, così come è stato dall’Ufficio confermato il SAL del Sisma Bonus; perché rispetta anch’esso il limite previsto del 30 per cento.

In conclusione, a conferma dei lavori eseguiti è stata resa ai sensi degli articoli 47, 75 e 76 D.P.R. 445/2000 una dichiarazione sostitutiva (allegata in atti) con la quale il Direttore dei lavori dichiarava *“che alla data del 30.09.2022, sono stati effettuati lavori per almeno il 30 per cento dell’intervento complessivo”*.

In particolare, alla data della presente attestazione sono stati eseguiti lavori pari ad €.

100.912,11 su un totale pari ad €. 234.449,00.

L’articolo 119, comma 8-bis del D.L. 34/2020, così recita *“per gli interventi effettuati su unità immobiliari dalle persone fisiche di cui al comma 9, lettera b) la detrazione del 110 per cento spetta anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022, a condizione che alla data del 30.09.2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 30 per cento dell’intervento complessivo, nel cui computo possono essere compresi anche i lavori non agevolati ai sensi del presente articolo”*.

In tale ottica questa Corte riconosce le ragioni di rilevante interesse generale del ricorso e quindi lo accoglie. Alla soccombenza dell’Ufficio fa seguito la condanna alle spese di giudizio.

La Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado, sezione seconda,

P. Q. M.

Accoglie il ricorso e condanna la soccombente al pagamento delle spese legali liquidate in complessivi euro 3.500,00, oltre oneri di legge.

Rieti, 18 novembre 2024

IL RELATORE

(Vincenzo Luciano Santilli)

IL PRESIDENTE

(Massimo Lasalvia)