



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI MILANO

SEZIONE 16

riunita con l'intervento dei Signori:

- |                          |           |               |                       |
|--------------------------|-----------|---------------|-----------------------|
| <input type="checkbox"/> | D'ANDREA  | FRANCESCO     | Presidente e Relatore |
| <input type="checkbox"/> | CHIAMETTI | GUIDO         | Giudice               |
| <input type="checkbox"/> | MORONI    | RICCARDOMARIA | Giudice               |
| <input type="checkbox"/> |           |               |                       |
| <input type="checkbox"/> |           |               |                       |
| <input type="checkbox"/> |           |               |                       |
| <input type="checkbox"/> |           |               |                       |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 2794/2016  
depositato il 20/04/2016

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 06820150073357445000 IRPEF-ALTRO 201  
contro:  
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE I DI MILANO

proposto dal ricorrente:

difeso da:  
DR. NORO STEFANO  
VIA ROMA 26 28041 ARONA NO

SEZIONE

N° 16

REG.GENERALE

N° 2794/2016

UDIENZA DEL

26/09/2016 ore 09:30

N° 7870/15/16

PRONUNCIATA IL:

26/09/2016

DEPOSITATA IN  
SEGRETERIA IL

18/10/2016

Il Segretario

Il Segretario di Sezione  
Direttore Tributario  
Elio Casarini  
*[Signature]*

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E MOTIVI DELLA DECISIONE

Con istanza di mediazione e reclamo/ricorso ritualmente proposto, rappresentata e difesa come in atti, ha impugnato la cartella di pagamento scaturita dal controllo formale, ex art. 36 *ter* DPR n. 600/73, della dichiarazione dei redditi presentata per l'anno d'imposta 2011 e in conseguenza del mancato riconoscimento delle detrazioni *pro quota* (12,50%) delle spese di ristrutturazione effettuate nell'anno 2008 in tre immobili di sua proprietà.

La ricorrente, pur non negando di aver comunicato tardivamente al Centro Operativo di Pescara l'inizio dei lavori, ha contestato la legittimità della cartella, sostenendo che l'Ufficio avrebbe dovuto procedere con atto di accertamento entro il quarto anno successivo alla data di presentazione della dichiarazione nella quale era stata esposta per la prima volta la detrazione, e sostenendo inoltre che l'obbligo della preventiva comunicazione era stato soppresso con effetto retroattivo dall'art. 7, comma 2 lett. q), del DL n. 70/2011.

L'Agenzia delle Entrate, costituitasi in giudizio, ha chiesto il rigetto del ricorso, sostenendo la legittimità dell'iscrizione a ruolo in quanto effettuata in conformità all'art. 25 DPR n. 602/73 e contestando che alla citata disposizione del DL n. 70/2011 potesse attribuirsi efficacia retroattiva.

All'esito dell'odierna trattazione in pubblica udienza, la Commissione osserva quanto segue.

L'art. 7, comma 2, lett. q), del DL n. 70 del 2011, al fine di semplificare gli adempimenti previsti per la fruizione delle detrazioni per interventi di recupero del patrimonio edilizio, ha modificato l'art. 1, comma 1, lett. a) del decreto interministeriale 18 febbraio 1998, n. 41 (regolamento di attuazione) che prevedeva l'obbligo di *"trasmettere, prima dell'inizio dei lavori, al centro di servizio delle imposte dirette e indirette, individuato con decreto dirigenziale, mediante raccomandata, comunicazione della data in cui <avrebbero avuto> inizio i lavori redatta su apposito modello approvato con il medesimo decreto dirigenziale"*.

A norma dell'art. 4 del medesimo decreto, la violazione di quell'obbligo comportava il mancato riconoscimento del diritto alla detrazione.

Il citato DL n. 70/2011 ha sostituito - a decorrere dal 14 maggio 2011 - l'obbligo dell'invio della comunicazione preventiva di inizio lavori con l'obbligo della indicazione di taluni dati nella dichiarazione dei redditi e della conservazione della documentazione prevista dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 149646 del 2 novembre 2011.

Premessa la legittimità della impugnata iscrizione a ruolo, in quanto effettuata all'esito della corretta procedura del controllo documentale prevista dall'art. 36 *ter* DPR n. 600/73 (cfr. Cass. Sez. 5, Sentenza n. 15311 del 4.7.2014 - RV 631537), la questione di cui si discute nella presente controversia è costituita dalla applicabilità o meno del principio del *favor rei* e della conseguente efficacia retroattiva o non retroattiva che deve riconoscersi alla soppressione dell'obbligo della preventiva comunicazione.

In particolare l'Ufficio sostiene, citando la risposta ad una interrogazione parlamentare, che *"per il lavori iniziati entro il 13 maggio 2011, l'applicazione della detrazione è subordinata all'invio preventivo della comunicazione a Pescara a pena di decadenza, e solo per i lavori avviati*

tra il 1° gennaio 2011 e il 13 maggio 2011 l'art. 2, comma 1, del decreto legge 2 febbraio 2012 n. 16 offre la possibilità di sanare l'omesso invio, trasmettendo la comunicazione entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile e versando con F24 la sanzione minima di 258 euro, *sempreché, nel frattempo, non siano state avviate attività di accertamento a carico del contribuente*".

A giudizio della Commissione, la tesi dell'Ufficio non è fondata.

Innanzitutto, non risulta pertinente il riferimento all'art. 2, comma 1, del DL 16/2012, convertito con L. 44/2012, trattandosi di norma che si riferisce ai qualsiasi beneficio di natura fiscale la cui fruizione è subordinata all'obbligo di preventiva comunicazione. Essa ha, dunque, natura di norma generale e, come tale, non si applica alla materia delle detrazioni per spese di ristrutturazione, che è invece specificamente disciplinata dalle precedenti e speciali disposizioni di cui al sopra citato DL n. 70/2011.

Quanto all'obbligo della preventiva comunicazione prevista dal decreto n. 18 del 1998, potrebbe anche discutersi, in via generale e astratta, sulla sua utilità ai fini di un reale ed effettivo controllo sulla ricorrenza dei presupposti legittimanti il diritto alla detrazione, se non fosse che, in concreto, lo stesso legislatore - come si è detto - con disposizione innovativa del 2011 ne ha stabilito la soppressione.

Ne consegue che il problema giuridico che si pone non è quello di stabilire se la preventiva comunicazione costituisca o meno un "*formalismo privo di logica*" (come ha ritenuto la sentenza 14.2.2012 n. 43 della Commissione Tributaria di Firenze), ma di stabilire se la soppressione dell'obbligo in questione non soltanto comporti - come è evidente - la non assoggettabilità a sanzioni per violazioni commesse in data antecedente all'entrata in vigore del DL n. 70/2011 in forza del principio di legalità di cui all'art. 3 del D. Lgs. n. 472/1997 ("*salvo diversa disposizione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzione per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile*"), ma escluda anche che pregresse violazioni possano costituire - per usare la terminologia dell'Ufficio - causa di decadenza dal diritto alla detrazione.

Sotto questo profilo sostanziale, non par dubbio alla Commissione che il mancato riconoscimento del diritto alla detrazione in ragione soltanto dell'omesso o irregolare invio della preventiva comunicazione costituiva - prima del DL n. 70/2011 - una sorta di impropria sanzione che il legislatore comminava a fronte di un comportamento del contribuente considerato contrario alle ragioni ispiratrici del beneficio fiscale. Con la conseguenza che, una volta venuto meno quell'obbligo per nuova e diversa scelta legislativa, e una volta accertata - come nel caso in esame - la ricorrenza di tutti i presupposti sostanziali richiesti dalla legge per fruire del beneficio (effettiva esecuzione dei lavori, regolarità dei pagamenti, etc.), l'applicazione retroattiva della norma più favorevole per il contribuente si impone in forza di quel medesimo principio del *favor rei* di cui è espressione il citato art. 3 del D. Lgs. n. 472/1997 (sulla decadenza dai benefici fiscali come impropria sanzione, cfr. Cass. sentenze n. 733/2006 e n. 503/1992).

Il ricorso deve pertanto essere accolto, con annullamento della cartella impugnata.

La novità della questione decisa giustifica la compensazione delle spese.

PQM

La Commissione accoglie il ricorso e annulla l'atto impugnato. Spese compensate.  
Milano, 26 settembre 2016

Il Pres. rel.  
