

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE****SEZIONE TRIBUTARIA**

Oggetto: Detrazione per
ristrutturazione immobili - Unica
domanda per più immobili -
Oneri non distinti per singola
unità immobiliare -
Conseguenze - Ritenute
d'acconto - Oneri probatori.

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

dott. Andreina Giudicepietro Presidente -

dott. Maria Luisa De Rosa Consigliere -

dott. Valentino Lenoci Consigliere -

dott. Paolo Di Marzio Consigliere Rel.

dott. Francesco Cortesi Consigliere -

ha pronunciato la seguente

R.G.N. 26024/2016

Cron.

C.C. 10/2/2023

ORDINANZA

sul ricorso proposto da:

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore, legale
rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, *ex lege*,
dall'Avvocatura Generale dello Stato, ed elettivamente domiciliata
presso i suoi uffici, alla via dei Portoghesi n. 12 in Roma;

- ricorrente -

contro

(omissis) , rappresentato e difeso, giusta procura speciale
stesa in margine al controricorso, dall'Avv.to (omissis)

;

- controricorrente -

avverso

la sentenza n. 454, pronunciata dalla Commissione Tributaria
Regionale di Torino il 26.1.2016, e pubblicata il 6.4.2016;

ascoltata la relazione svolta dal Consigliere Paolo Di Marzio;

la Corte osserva:

Fatti di causa

1. L'Agenzia delle Entrate notificava al professionista
(omissis) a cartella di pagamento n. (omissis)

avente ad oggetto il tributo dell'Irpef in relazione all'anno 2008, emessa ai sensi dell'art. 36 *ter* del Dpr n. 600 del 1973, previo invio e ricezione della comunicazione di cui al comma 4 della disposizione. Mediante la cartella impositiva l'Amministrazione finanziaria disconosceva invocate detrazioni per spese di riqualificazione energetica, e disconosceva pure, sempre per difetto di prova, l'accesso al regime fiscale previsto in relazione a ritenute d'acconto.

2. Il contribuente impugnava la cartella di pagamento innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Cuneo contestando, tra l'altro, di aver provato documentalmente sia il diritto a fruire delle detrazioni per la riqualificazione energetica di unità immobiliari, sia le ritenute d'acconto operate. La CTP accoglieva il ricorso ed annullava l'atto impositivo.

3. L'Amministrazione finanziaria spiegava appello avverso la decisione adottata dai giudici di primo grado, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, che rigettava il ricorso e confermava la decisione dei primi giudici.

4. Ha proposto ricorso per cassazione, avverso la decisione adottata dalla CTR, l'Agenzia delle Entrate, affidandosi a quattro strumenti di impugnazione. Resiste mediante controricorso il contribuente.

Ragioni della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4, cod. proc. civ., l'Amministrazione finanziaria contesta la violazione degli artt. 36, comma 2, n. 4, e 61, del D.Lgs. n. 546 del 1992, e degli artt. 132, comma 2, n. 4, cod. proc. civ., e 118 disp. att. cod. proc. civ., nonché dell'art. 111, sesto comma, Cost., in conseguenza dell'apoditticità della statuizione adottata dalla CTR in materia di spettanza delle spese per



riqualificazione energetica invocate dal contribuente, in considerazione dell'omessa motivazione sugli argomenti di critica proposti dall'Ente impositore.

Mediante lo stesso strumento di impugnazione l'Amministrazione finanziaria censura la decisione adottata dalla CTR anche per aver ritenuto legittimo lo scomputo delle ritenute sui redditi da lavoro autonomo, così come operate dal contribuente ed oggetto di recupero, adottando però una motivazione puramente apparente, che non tiene in alcun conto le critiche esposte da essa Agenzia delle Entrate.

2. Mediante il secondo strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4, cod. proc. civ., l'Amministrazione finanziaria lamenta ancora la nullità della sentenza adottata dalla CTR, sempre in conseguenza della violazione degli artt. 36, comma 2, n. 4, e 61, del D.Lgs. n. 546 del 1992, e degli artt. 132, comma 2, n. 4, cod. proc. civ., e 118 disp. att. cod. proc. civ., nonché dell'art. 111, sesto comma, Cost., per avere il giudice dell'appello rilevato che il contribuente non aveva dimostrato la riferibilità degli interventi di riqualificazione energetica a più unità immobiliari, come sostenuto dall'Agenzia che aveva perciò ritenuto applicabile una sola volta la detrazione per tale causa, pertanto nella misura di Euro 48.000.00, ed avere poi concluso che la detrazione competeva invece a (omissis) (omissis) nella misura di Euro 240.000,00, riferiti a cinque unità immobiliari, senza esporre le ragioni della pronuncia, e pertanto incorrendo in una motivazione meramente apparente.

3. In subordine, con il terzo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ., l'Ente impositore critica la violazione dell'art. 36 *ter* del Dpr n. 600 del 1973, dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992, dell'art. 22 del Dpr n. 917 del 1986, e dell'art. 2697 cod. civ., in cui è incorsa la CTR per aver ritenuto legittimo lo scomputo delle ritenute d'acconto pur in mancanza



dell'assolvimento dell'onere della prova da parte del contribuente, e sulla base di una non utilizzabile autocertificazione.

4. Mediante il quarto strumento d'impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ., l'Amministrazione finanziaria censura la violazione dell'art. 39, comma 1 *bis*, del D.Lgs. n. 546 del 1992 e dell'art. 295 cod. proc. civ., in cui è incorsa la CTR per non aver sospeso il giudizio, che riguarda anche e principalmente le detrazioni per riqualificazione energetica di immobili in relazione all'anno 2008, sebbene risultasse ancora in discussione, ed attualmente sia pendente in Cassazione, il giudizio relativo alle medesime detrazioni richieste per l'anno 2007.

5. Mediante i suoi primi due motivi di ricorso l'Amministrazione finanziaria censura la mera apparenza della motivazione adottata dalla CTR, che si è pronunciata in maniera apodittica, senza esaminare le contestazioni proposte dall'Ente impositore. L'omogeneità delle critiche proposte induce a ritenere preferibile proporre una motivazione unitaria, per ragioni di sintesi e chiarezza espositiva.

Il presente giudizio ha ad oggetto una cartella esattoriale emessa dall'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'art. 36 *ter* del Dpr n. 600 del 1973, dopo aver provveduto a richiedere documentazione al contribuente ed avergli inviato un avviso bonario, regolarmente recapitato, avente ad oggetto due contestazioni.

5.1. Con il primo rilievo l'Amministrazione finanziaria contesta che la documentazione fornita dal contribuente risulta inadeguata a giustificare la detrazione nella misura richiesta di Euro 240.000,00, pertanto nella entità massima possibile in relazione a cinque immobili, perché la documentazione fornita da (omissis) (omissis) atteneva ad un solo intervento di ristrutturazione complessivo, e non consentiva di distinguere gli interventi edilizi eseguiti in relazione a ciascuna unità immobiliare. Non risultava pertanto



possibile calcolare la detrazione (eventualmente) spettante per ciascuna di esse.

L'Amministrazione finanziaria ha pertanto riconosciuto un'unica detrazione, per un complessivo intervento di ristrutturazione edilizia, nella misura massima consentita dalla legge, pari ad Euro 48.000,00. La contestazione dell'Amministrazione finanziaria è stata chiaramente esposta in grado di appello, ed anche la CTR la sintetizza nella prima pagina della sua decisione.

5.1.1. Tanto premesso, il giudice dell'appello rileva che "nel complesso i cinque alloggi sottotetto sono stati resi utilizzabili dalla complessiva ristrutturazione che rappresenta un unico intervento non frazionabile" (sent. CTR, p. II), apparentemente aderendo alla prospettazione dell'Ente impositore, il quale sostiene che, trattandosi di un solo intervento, compete una sola quota di detrazione (Euro 48.000,00), mentre la CTR conclude che l'agevolazione è dovuta per cinque quote (Euro 240.000,00) senza spiegare in che cosa trovi fondamento la propria valutazione. I motivi di ricorso proposti dall'Agenzia sono quindi fondati in materia di spese detraibili per la riqualificazione energetica, e devono essere accolti.

5.2. Mediante un secondo rilievo l'Amministrazione finanziaria ha contestato al contribuente l'indebito scomputo di ritenute d'acconto, valutando il diritto a conseguirlo non dimostrato, in conseguenza della carenza della documentazione prodotta. In sostanza l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che non fosse possibile collegare le parcelle prodotte dal contribuente con le movimentazioni riscontrate sul suo conto corrente, che hanno riguardato ciascuna una pluralità di operazioni.

5.2.1. La CTR ha ritenuto che risulta legittimo lo scomputo delle ritenute invocato da un contribuente "a condizione che sia in grado di documentare l'effettivo assoggettamento a ritenuta tramite esibizione congiunta della fattura e della relativa documentazione



di banche che comprovi il compenso netto e da una dichiarazione sostitutiva di atto notorio attestante il pagamento" (sent. Ctr, p. II). La motivazione appare effettivamente apodittica, non dà conto dei rilievi dell'Ente impositore ed è comunque, di per sé, ampiamente incompleta. Non chiarisce, la CTR, sebbene il fatto fosse oggetto di specifica contestazione, come abbia accertato la corrispondenza tra le "fatture" e la "documentazione di banche", vera questione controversa, non spiega perché abbia ritenuto utilizzabile una dichiarazione unilaterale proveniente dal contribuente.

Anche in relazione al secondo rilievo, pertanto, le contestazioni proposte dall'Amministrazione finanziaria risultano fondate e devono essere accolte.

Il terzo strumento di impugnazione, proposto in forma subordinata, rimane assorbito.

6. Mediante il quarto motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate lamenta alla CTR di non aver disposto la sospensione necessaria del giudizio in presenza di una causa pregiudicante, perché relativa alla medesima detrazione d'imposta ripartita su più annualità, ora pendente in Cassazione, ed avente ad oggetto il medesimo tributo in relazione ad anno precedente.

Pare opportuno preliminarmente segnalare che la causa indicata come pregiudicante, di cui alla sent. CTR Torino n. 930, emessa il 22.9.2015 e dep. il 25.9.2015, risulta effettivamente pendente presso la Corte di Cassazione, ed è stata esaminata contestualmente alla presente in data odierna.

6.1. Tanto premesso, questa Corte ha recentemente avuto occasione di chiarire, pronunciando a Sezioni Unite, che "in tema di sospensione del giudizio per pregiudizialità necessaria, salvi i casi in cui essa sia imposta da una disposizione normativa specifica che richieda di attendere la pronuncia con efficacia di giudicato sulla causa pregiudicante, quando fra due giudizi esista un rapporto di



pregiudizialità tecnica e quello pregiudicante sia stato definito con sentenza non passata in giudicato, la sospensione del giudizio pregiudicato non può ritenersi obbligatoria ai sensi dell'art. 295 c.p.c. (e, se disposta, può essere proposta subito istanza di prosecuzione ex art. 297 c.p.c.), ma può essere adottata, in via facoltativa, ai sensi dell'art. 337, secondo comma, c.p.c., applicandosi, nel caso del sopravvenuto verificarsi di un conflitto tra giudicati, il disposto dell'art. 336, secondo comma, c.p.c.", Cass. S.U., 29.7.2021, n. 21763 e, nella specifica materia tributaria, non si è mancato di specificare che "in tema di contenzioso tributario, ex art. 49 del d.lgs. n. 546 del 1992, secondo la formulazione vigente "ratione temporis", successiva alle modifiche di cui all'art. 9, comma 1, lett. u) del d.lgs. n. 156 del 2015, allorché l'ipotetica causa pregiudicante penda in grado di appello trova applicazione l'art. 337, comma 2, c.p.c., in forza del quale il giudice ha facoltà di sospendere il processo ove una delle parti invochi l'autorità di una sentenza a sé favorevole e non ancora definitiva", Cass. sez. VI-V, 6.10.2017, n. 23480.

Il quarto motivo di ricorso risulta pertanto infondato, e deve perciò essere rigettato.

7. In definitiva, devono essere accolti il primo ed il secondo motivo di ricorso introdotti dall'Amministrazione finanziaria, assorbito il terzo e rigettato il quarto, cassandosi la decisione impugnata con rinvio innanzi alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte.

La Corte,

P.Q.M.

accoglie il primo ed il secondo motivo di ricorso proposti dall'**Agenzia delle Entrate**, assorbito il terzo e rigettato il quarto, cassa la decisione impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia innanzi alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte perché, in diversa composizione, proceda a nuovo



giudizio, nel rispetto dei principi esposti, e provveda anche a regolare le spese del giudizio di legittimità tra le parti.

Così deciso in Roma, il 10.2.2023.

Il Presidente

Andreina Giudicepietro

