SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 4700/2018

UDIENZA DEL

01/07/2019 ore 09:30

N° 3343/19

PRONUNCIATA IL:

1/7/2019

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL

- 9 AGO. 2019

Il Segretario

Il Funzionario (A. Cremisini)

**REPUBBLICA ITALIANA**

**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **REGIONALE**
DI **LOMBARDIA** SEZIONE **2**

riunita con l'intervento dei Signori:

| | | | |
|---|---|---|---|
| ☐ | **SILOCCHI** | **SERGIO** | **Presidente e Relatore** |
| ☐ | **CRESPI** | **MONICA GIOVANNA MICA** | **Giudice** |
| ☐ | **GHINETTI** | **ANDREA PIO CARLO** | **Giudice** |
| ☐ | | | |
| ☐ | | | |
| ☐ | | | |
| ☐ | | | |

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sull'appello n. 4700/2018
  depositato il 13/11/2018

- avverso la pronuncia sentenza n. 2015/2018 Sez:16 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di MILANO
  contro:

**difeso da:**

contro:

**difeso da:**

**proposto dall'appellante:**
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI MILANO

**Atti impugnati:**
CARTELLA DI PAGAMENTO n° ( IRPEF-ALTRO 2011

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 4700/2018

UDIENZA DEL

01/07/2019 ore 09:30

(segue)

CARTELLA DI PAGAMENTO n° (  RPEF-ALTRO 2011

Sulle conclusioni delle parti come riportate nel testo.

**Svolgimento del processo e motivi della decisione**

Casati e Vignati proponevano ricorso contro due cartelle emesse da AE DP2 a seguito del controllo automatizzato della dichiarazione congiunta dei redditi per l' anno di imposta 2011 dopo la comunicazione di un avviso bonario, per il recupero di una maggiore Irpef per € ,00, al netto di interessi e sanzioni.

Le cartelle erano relative alla ripresa di spese sanitarie denunciate e interventi di risparmio energetico, nonostante per queste ultime i contribuenti avessero provveduto sollecitamente a consegnare la documentazione integrativa richiesta a suo tempo dall' Ufficio (ricevuta della comunicazione all' ENEA e asseverazione del tecnico abilitato).

Le contestazioni dei contribuenti riguardavano l' assenza di qualsiasi riferimento ai presupposti per l' emissione delle cartelle; in particolare, i due censuravano il fatto che a suo tempo era stata inviata ogni documentazione per quanto riguardava la detrazione per il risparmio energetico ma l' Ufficio, immotivatamente, non ne aveva voluto tenere conto.

I contribuenti sostenevano anche l' inintelligibilità dei calcoli e affermavano che, per la Cassazione, anche le cartelle avrebbero dovuto essere motivate sul punto.

I due ribadivano la legittimità delle detrazioni operate e avanzavano altresì tutta una serie di eccezioni tese a dimostrare l' illegittimità dell' operato dell' AE DP2.

L' Ufficio faceva presente che la comunicazione all' ENEA per le opere di ristrutturazione era stata tardiva e affermava che i contribuenti avevano già ricevuto copia del diniego dell' autotutela in relazione a detta questione.

La sentenza della CTP, emessa in data 26 giugno 2017, accoglieva il ricorso compensando le spese.

La sentenza è stata impugnata da AE DP2, la quale sostiene che il termine, violato, per l' invio della documentazione all' Enea non possa essere considerato ordinatorio, eccezion fatta per la disposizione valida per il solo anno 2007 e che, a partire dal 2012 era possibile una sanatoria tardiva dell' adempimento, ma occorreva provvedere al pagamento di una sanzione, che nello specifico non era stata pagata.

Inoltre, la AE DP2 evidenzia che il disconoscimento di talune spese mediche da parte dell' Ufficio era stato contestato dai contribuenti solo in maniera generica, mentre costoro avrebbero dovuto comprovare di avere sostenuto gli esborsi denunciati, producendo la documentazione opportuna, cosa che invece non era stata fatta.

Si sono costituiti i contribuenti evidenziando come non fosse contestato che i lavori di risparmio energetico fossero stati effettuati e che, trattandosi di spese terminate successivamente al 31 dicembre 2007, il termine per la comunicazione all' ENEA fosse non di 60 ma di 90 giorni, e quindi fosse stato rispettato. Tale termine - secondo i coniugi Casati - aveva comunque natura ordinatoria e non perentoria.

Gli appellati poi ribadiscono la sussistenza di numerosi vizi della cartella anche per l' omessa motivazione dei recuperi, per inintelligibilità dei calcoli, per violazione delle norme sulla notificazione sotto vari profili. Le cartelle sono per i contribuenti nulle anche per mancata sottoscrizione, necessaria come nel caso dell' abrogato avviso di mora

e di precetto e per omessa indicazione del responsabile del procedimento nel senso di effettivo titolare della responsabilità; per omessa sottoscrizione del ruolo anche per eventuale decadenza del dirigente incaricato. Concludono quindi chiedendo la conferma della sentenza impugnata con condanna alle spese dell' Ufficio con maggiorazione conseguente al procedimento di adesione.

Passando all' esame delle questioni sollevate in questa controversia, appare necessario occuparsi delle eccezioni preliminari già proposte dai contribuenti ai giudici di primo grado e rimaste "assorbite" nella decisione loro favorevole nel merito, atteso che tali questioni sono state riproposte ora con la memoria di costituzione e di appello incidentale.

La prima eccezione proposta riguarda il difetto di motivazione della cartella per omissione delle ragioni di recupero e per inintelligibilità dei calcoli. L' eccezione è manifestamente infondata. Ed invero, prima di ricevere la cartella, che contiene esattamente i riferimenti previsti dalla legge, i contribuenti avevano ricevuto la comunicazione relativa al controllo formale della loro dichiarazione, dal cui prospetto era agevole ricavare che l' Ufficio aveva ritenuto di non poter riconoscere la detrazione di oneri riportati nella sez.IV del quadro E per € e, parzialmente, la detrazione per oneri della sez. I quadro E per € il che fa appunto un mancato riconoscimento di detrazioni per € al netto di sanzioni ed interessi. La collocazione delle riprese all' interno della dichiarazione doveva rendere chiaro cosa quelle riguardassero e non vi è dubbio che i contribuenti fossero perfettamente in grado di comprendere le ragioni delle riprese, tanto più che, a seguito del rilievo, avevano prodotto la documentazione riguardante le spese di risparmio energetico, dopo di che si erano visti respingere la richiesta di autotutela avanzata. Nel provvedimento, in atti, con il quale era stata respinta la richiesta di autotutela, era specificamente detto che l' invio della prevista comunicazione all' ENEA risultava tardiva.

Anche la questione dell' inintelligibilità dei calcoli è del tutto infondata perché in cartella vi è specifica e separata indicazione della somma ripresa a tassazione, della sanzione e degli interessi, per cui è agevole calcolare in che modo tali somme sono state determinate, né risulta che i contribuenti abbiano denunciato al riguardo errori specifici o proposto in alternativa importi diversi dovuti a tali titoli.

Per quanto riguarda invece le non riconosciute detrazioni per spese sanitarie, non risulta che i contribuenti abbiano fornito mai documentazione atta a comprovare l' impegno di spesa.

Venendo all' eccezione della illegittimità delle cartelle sotto il profilo della notificazione perché effettuata direttamente dall' Agenzia a mezzo posta e non a mezzo agente a tal fine abilitato, come prescriverebbe l' at. 26 comma 1 del dPR 602/1973, deve dirsi che la notificazioni diretta da parte dell' Ufficio della raccomandata contenente la cartella è modalità riconosciuta pienamente legittima dalla giurisprudenza di legittimità (citata in comparsa di risposta dall' Agenzia).

La CTR ha poi difficoltà a cogliere il senso dell' eccezione dei contribuenti circa l' inesistenza della notifica delle cartelle sotto il profilo dell' omessa compilazione e sottoscrizione della relata, dal momento che, a parte l' avvenuta tempestiva impugnazione delle stesse, le cartelle sono state notificate il 3 agosto 2016 tramite il servizio postale entrambe a mani del rispettivo destinatario, come risulta dalle relate allegate alla memoria di costituzione in primo grado dell' Agenzia.
Parimenti infondata è l' eccezione circa l' inesistenza della cartella per difetto di sottoscrizione in equivalenza con l' abrogato avviso di mora e con l' atto di precetto.
Basterà riportare le decisioni dei giudici di legittimità: "*in tema di riscossione delle imposte, la mancanza della sottoscrizione della cartella di pagamento da parte del funzionario competente non comporta l'invalidità dell'atto, quando non è in dubbio la riferibilità di questo all'Autorità da cui promana, giacché l'autografia della sottoscrizione è elemento essenziale dell'atto amministrativo nei soli casi in cui sia prevista dalla legge, mentre, ai sensi dell'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, la cartella va predisposta secondo il modello approvato con decreto del Ministero competente, che non prevede la sottoscrizione dell'esattore ma solo la sua intestazione*" (vedi per tutte Cass. Sez. 5 - , Ordinanza n. 21290 del 29/08/2018e Cass. Sez. 5, Sentenza n. 26053 del 30/12/2015).
Vi è poi l' eccezione circa la mancata indicazione del responsabile del procedimento, in merito alla quale è da dire che invece l' indicazione c'è ed è quella del Direttore dell' Ufficio, dott. . Poiché, a dire dei contribuenti, in tutte le cartelle emesse da quell' Ufficio viene indicato sempre lo stesso responsabile, sarebbe negato il diritto di conoscere chi abbia effettivamente formato il ruolo, dato che non è umanamente pensabile che il Direttore dell' Ufficio possa realmente occuparsi della compilazione di tutti i provvedimenti e possa dare informazioni con riferimento a ogni atto e contribuente.
Si tratta di eccezione del tutto priva di consistenza perché basata su ipotesi formulate dai contribuenti, i quali, peraltro, non hanno mai rivolto richieste al responsabile del procedimento indicato in atti e si limitano a congetture destituite di qualsiasi prova. Niente impedisce infatti al Direttore, e quindi a prescindere dalla funzione apicale o meno, di essere indicato in atti come responsabile del procedimento.
Come emerge da una recente pronuncia della Cassazione (vedi Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 12687 del 13/05/2019) l' indicazione della persona responsabile del procedimento, a prescindere dalla funzione (apicale o meno) effettivamente esercitata, è necessaria per fornire una informazione volta ad assicurare la trasparenza dell'azione amministrativa, la piena informazione del cittadino (anche ai fini di eventuali azioni nei confronti del responsabile) e la garanzia del diritto di difesa e, nella specie, è perfettamente in linea con gli artt. 6 della legge 241/1990 e 5 legge 7 agosto 1990, n. 241, in forza dei quali, anzi, è, in primis e salva delega, responsabile il Direttore dell' Ufficio. L' eccezione è quindi infondata, così come quella riguardante l' indicazione del nome del responsabile effettivamente titolare del procedimento di emissione e di notificazione, indicato nella

persona di , sul presupposto, peraltro neppure comprovato, che sia la persona sempre ed esclusivamente indicata per tale attività, alla quale del resto i contribuenti non hanno manifestato alcun bisogno di ricorrere.

Altra eccezione riguarda la illegittimità dell' atto presupposto, vale a dire il ruolo, per omessa sottoscrizione o, eventualmente, anche per sottoscrizione da parte di soggetto non abilitato a seguito della dichiarata illegittimità dell' incarico dirigenziale attribuito al firmatario in forza della decisione della Corte costituzionale n. 37/2915.

Si tratta di una eccezione che non si fonda su un controllo effettuato dai contribuenti, ma su una loro supposizione in quanto, come recita il testo del rilievo, "*non è dato sapere se il ruolo da cui promanano le cartelle sia stato effettivamente sottoscritto*". A ragione l' Ufficio ha evidenziato la manifesta illegittimità di tale eccezione che si palesa come puramente esplorativa demandando alla Commissione una abnorme attività investigativa suppletiva rispetto a quella del contribuente. Ed infatti la Cassazione ha stabilito che " *il ruolo esattoriale - quale atto amministrativo - è assistito da una presunzione di legittimità che spetta al contribuente superare mediante prova contraria, sicché, ove lamenti la carenza di sottoscrizione prescritta dall'art. 12, comma 4, del d.P.R. n. 602 del 1973, deve darne dimostrazione tramite istanza di accesso, fermo restando, peraltro, che, in virtù del principio di tassatività delle nullità, in mancanza di sanzione espressa, la violazione di detta disposizione non dà luogo ad alcuna invalidità*". (vedi Cass. Sez. 5 - , n. 12243 del 18/05/2018 e n. 27561 del 30/10/2018).

Dunque, non solo i contribuenti nulla hanno provato al riguardo, ma neppure la firma risulta indispensabile, e ciò assorbe anche la questione, peraltro ipotetica, della invalidità della qualifica dirigenziale dell' eventuale sottoscrittore. L' Agenzia tuttavia aveva evidenziato già in primo grado, documentando, che il sottoscrittore del ruolo era dirigente a ciò abilitato in quanto funzionario di terza area funzionale, sufficiente peraltro essendo che l' eventuale sottoscrizione sia apposta da impiegato della carriera direttiva anche privo della qualifica dirigenziale.

Superate le eccezioni sopra indicare resta il merito della vicenda, ma si può anticipare che, quanto alla ripresa concernente le spese sanitarie, essa appare legittima poiché i contribuenti nulla avevano (ed hanno) argomentato al riguardo e la sorte di tale ripresa restava quindi legata all' accoglimento delle eccezioni sopra esaminate, che invece vengono rigettate.

Quanto alla detrazione per interventi di risparmio energetico, si ricorda che essa deriva pro quota della fattura 45 del 12 dicembre 2011,1 avente per oggetto lavori di ampliamento e parziale ristrutturazione del fabbricato sito in via di , effettuati dalla srl.

L' Ufficio ha sostenuto nelle sue controdeduzioni che uno dei motivi per cui non sarebbe stata accettata la detrazione riguarderebbe il fatto che l' oggetto della fattura sarebbe consistito, parzialmente, anche in non meglio specificati lavori di ampliamento. La tesi dell' Agenzia non è sostenibile in primo luogo perché neppure nel provvedimento di autotutela, che integra la motivazione delle cartelle, si è mai fatto riferimento a questa

circostanza ed anche poi perché le voci specifiche della fattura in questione riguardano solo ad opere di risparmio energetico o ad esse connesse, senza richiamarne altre di diversa natura.

Detto ciò, si evidenzia che, contestando la ripresa della detrazione per interventi di risparmio energetico, la difesa dei contribuenti (nonostante costoro avessero ricevuto il provvedimento di autotutela dove si contestava la sola tardività della comunicazione all' ENEA), si è preoccupata nel ricorso introduttivo, ribadendolo anche in appello, di sostenere l' effettività della spesa, senza far cenno alla denunciata irregolarità della procedura seguita contestata dall' Agenzia con il diniego di autotutela, contestazione invero estranea alla sostenuta reale effettuazione degli esborsi.

Solo con una successiva memoria illustrativa del 13 giugno 2017 i contribuenti hanno affermato che il termine di tempo per la di comunicazione all' ENEA non sarebbe perentorio e che, comunque, trattandosi di spese riferibili all' anno di imposta 2011, la comunicazione di fine lavori all' ENEA sarebbe dovuta essere trasmessa per via informatica entro 90, e non 60, giorni, in applicazione del DM 19 febbraio 2007.

In realtà, anche a voler ammettere che il termine fosse di 90 giorni, esso sarebbe stato comunque superato, posto che la data di fine lavori attestata in atti sarebbe il 23 luglio 2014 (il 24, se si vuol tenere conto della data indicata di collaudo, ma il risultato non cambia) mentre la comunicazione è avvenuta il 24 ottobre 2014, quindi seppure di pochissimo oltre il termine più lungo individuato dai contribuenti.

Tuttavia, ritiene questa Commissione che il lievissimo ritardo nella trasmissione della comunicazione di fine lavori all' ENEA non possa di per sé comportare la perdita della detrazione.

Infatti, questa stessa Commissione, con la sentenza 5330/09/2018, ha già sottolineato che il diritto del contribuente di usufruire della detrazione delle spese per gli interventi di riqualificazione energetica non può essere negato in radice per il ritardo in un adempimento di natura formale, in quanto esso è certamente finalizzato a consentire il controllo sulla sussistenza dei presupposti per fruire della detrazione, ma non costituisce il presupposto giuridico della legittimità dell'agevolazione fiscale, rappresentato invece dalla natura della spesa portata in detrazione e dall'effettivo sostenimento della stessa, cosa che in realtà è stata pienamente provata dai contribuenti.

Alla stregua delle svolte considerazioni, la sentenza di primo grado deve essere riformata esclusivamente con riferimento alla ripresa, con sanzioni ed interessi, della somma per spese mediche portata in detrazione, mentre per il resto l' appello principale va respinto così come deve essere respinto l' appello incidentale.

Le spese di lite, attesa la reciproca soccombenza, salvo il limitato accoglimento dell' appello proposto dall' Agenzia, possono essere dichiarate anche in questo grado interamente compensate fra le parti.

PQM

in parziale riforma della decisione di primo grado, dichiara legittimo il recupero della detrazione per spese mediche con sanzione ed interessi da parte dell' Ufficio. Respinge nel resto l' appello principale e respinge l' appello incidentale. Compensa le spese del grado fra le parti.

Milano, 1 luglio 2019.

Il Presidente est.