



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di AVELLINO Sezione 1, riunita in udienza il 12/12/2024 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

ORICCHIO MICHELE, Presidente

LUCE ANDREA, Relatore

BOTTONI MARIA, Giudice

in data 12/12/2024 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 1178/2024 depositato il 29/07/2024

proposto da

Ricorrente_1 - P.IVA_1

Difeso da

Difensore_1 - CF_Difensore_1

Rappresentato da Rappresentante_1 - Indirizzo_1

Rappresentante difeso da

Difensore_1 - CF_Difensore_1

ed elettivamente domiciliato presso Email_1

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Avellino

elettivamente domiciliato presso Email_2

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- DINIEGO-REVOCA AGEVOLAZIONI-RATEAZ. n. 24040213271251862 SISMA BONUS 2024

a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 736/2024 depositato il 16/12/2024

Richieste delle parti:

per il ricorrente: “accogliere il ricorso e per l'effetto dichiarare non solo la sussistenza del credito di cui alla comunicazione di opzione de quo vertitur, ma anche la sua legittima cedibilità al general contractor o comunque a terzi quali la ditta appaltatrice indicata nel contratto di appalto di servizi di lavori e di attività tecniche (professionisti) o in subordine ad ulteriori terzi”;

per la resistente: “• in via preliminare l'inammissibilità del ricorso per i motivi sopra esposti; • in via principale il rigetto del ricorso, con la condanna del ricorrente alle spese di giudizio.”

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso notificato il 1° luglio 2024 e depositato il 29 luglio 2024, il Ricorrente_1 del fabbricato ubicato alla località Luogo_1 , senza numero civico, di Indirizzo_1 , ha impugnato il provvedimento di annullamento della Comunicazione di Opzione prot. 24040213271251862, -000001con nome file 90027210640_2SISMACONDE_CI.ccf- _OPZIONE ARTT.119 E 121 DL.34/2020, notificatogli il 1° maggio 2024. Il ricorrente, premesso che l'edificio condominiale si trovava in una zona collinare e fortemente scoscesa del Comune di Sant'Angelo dei Lombardi, in un territorio ad elevato rischio sismico, ha dedotto di avere avviato un importante intervento di recupero edilizio, esteso alla riduzione di quel rischio, e di avere inoltrato all'Agenzia delle entrate la comunicazione dell'opzione relativa agli interventi ex artt. 119 e 121 del d.l. n. 34/2020, acquisita al numero di protocollo 24040213271251862 in data 2 aprile 2024; che l'Ufficio aveva dapprima sospeso detta comunicazione, poi aveva richiesto la documentazione relativa agli interventi effettuati, immediatamente inviata, infine, il 1° maggio 2024, aveva emesso il provvedimento impugnato, motivato per non avere detta comunicazione “superato i controlli di coerenza e regolarità dei dati indicati nella stessa, effettuati comparando tali dati con quelli presenti in Anagrafe tributaria e rilevanti ai fini della maturazione del beneficio”. Il ricorrente, quindi, premesso di avere inviato all'Ufficio una formale richiesta di annullamento dell'atto in autotutela, in data 26 aprile 2024, chiedendo di instaurare un pieno contraddittorio, ha lamentato: il “Difetto di motivazione dell'atto impugnato- Violazione dell'art. 7 dello statuto del contribuente (“Chiarezza e motivazione degli atti”)- Violazione dell'art.24 Cost.”, non essendo a tal fine sufficiente quella genericamente esposta nell'atto, carente quanto all'indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni di diritto della decisione, ed essendo ampiamente verosimile che la documentazione prodotta, in evasione della richiesta dell'Ufficio, non fosse stata neppure esaminata, apparendo il provvedimento generato automaticamente dal sistema, in giorno festivo, alla scadenza del termine di 30 giorni dall'inoltro della comunicazione; la “violazione degli artt. 6 e 10 dello statuto del contribuente”; la “violazione del principio del contraddittorio”; la “violazione del principio del contraddittorio - ulteriore rilievo di difetto di motivazione del provvedimento impugnato- vizio nel procedimento di formazione dell'atto”; la violazione degli oneri probatori propri dell'Ufficio; la “infondatezza nel merito del diniego – _spettanza del credito - violazione e falsa applicazione degli artt.119, 121 e 122 bis del d.l.34/2020”. Il ricorrente ha chiesto: “accogliere il ricorso e per l'effetto dichiarare nullo e/o disporre l'annullamento dell'atto impugnato con tutti gli effetti di legge anche in ordine alle spese di giudizio”.

L'Agenzia delle entrate Direzione Provinciale di Avellino, costituendosi con controdeduzioni del 30 ottobre 2024, ha eccepito: l'inammissibilità dell'avverso gravame, non essendo l'atto contestato ricompreso tra quelli impugnabili a norma dell'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992, in quanto esso, non impedendo la fruizione del superbonus, ma limitandosi a impedire la facoltà di cessione del credito corrispondente alla detrazione, non costituisce manifestazione della potestà impositiva; il rispetto procedurale delle “modalità richieste dalle indicazioni di prassi e dalla normativa di riferimento”, con conseguente esclusione della necessità della motivazione, intesa nel senso tradizionale, atteso il necessario bilanciamento delle esigenze di controllo dello Stato e della celerità di tali verifiche, restando la motivazione eventualmente demandata ad un provvedimento di diniego di riesame in autotutela; l'onere del contribuente di dimostrare la sussistenza dei presupposti richiesti dalla norma per beneficiare della agevolazione fiscale di cui all'art. 119 de.d.l.sa n. 34/2022, in tema di incentivi per l'efficienza energetica; la mancanza del DURF della Società_1, società cessionaria del credito del Condominio, per la quale risultano presenti atti di recupero per aiuti di Stato indebitamente percepiti; l'emissione nei confronti della Società_1, general contractor, di una informazione antimafia interdittiva da parte del Prefetto di Avellino, con il conseguente recupero a

tassazione e iscrizione a ruolo dell'erogato contributo a fondo perduto previsto dal decreto Rilancio. Con memoria illustrativa del 29 novembre 2024, il ricorrente ha argomentato dell'ammissibilità dell'impugnazione dell'atto, apparendo la tesi sostenuta dall'Ufficio in contrasto con quanto da esso sostenuto in altro giudizio, laddove aveva sostenuto l'inammissibilità dell'impugnazione del diniego di agevolazione del contributo proprio per l'intervenuta definitività del provvedimento di scarto in quanto non gravato da ricorso; ha aggiunto che la sua istanza di riesame non era stata ancora esitata, sicché, qualora si fosse affermata l'inammissibilità dell'impugnazione dello scarto, sarebbe restata priva di tutela giurisdizionale; ha dedotto del suo diritto alla fruizione del credito, ammesso dall'Ufficio, vanificato dalla negazione della sua cedibilità; ha, infine, assunto l'insussistenza di qualsivoglia suo dovere di verificare la condotta fiscale del general contractor cessionario del credito fiscale, essendo comunque nella specie indimostrato dall'Ufficio l'insussistenza di debiti tributari di quello. Ha quindi chiesto "accogliere il ricorso e per l'effetto dichiarare non solo la sussistenza del credito di cui alla comunicazione di opzione de quo vertitur, ma anche la sua legittima cedibilità al general contractor o comunque a terzi quali la ditta appaltatrice indicata nel contratto di appalto di servizi di lavori e di attività tecniche (professionisti) o in subordine ad ulteriori terzi." All'udienza del 12 dicembre 2024 il giudizio è stato deciso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Allo scopo di istituire un presidio preventivo finalizzato a contrastare il fenomeno delle condotte fraudolente in materia di cessioni dei crediti maturati a fronte della realizzazione di interventi edilizi, il legislatore ha adottato misure di rafforzamento dei controlli, destinate ad operare in un'ottica squisitamente preventiva e, nello specifico, in occasione dell'esercizio di una delle opzioni alternative ex art. 121 del D.L. n. 34/2021 (il contributo sotto forma di sconto in fattura e la cessione del credito).

Tali disposizioni, inizialmente introdotte dal D.L. n. 157/2021 ("Decreto Antifrodi"), sono state poi trasfuse, con la legge n. 234/2021 (Legge di bilancio per il 2022), nell'art. 122-bis del d.l. n. 34/2020, secondo cui l'Agenzia delle entrate, al fine di operare i controlli di natura preventiva, può sospendere, entro cinque giorni lavorativi dall'invio della comunicazione dell'avvenuta cessione del credito, gli effetti delle comunicazioni delle cessioni, anche successive alla prima, e delle opzioni, inviate alla stessa Agenzia ai sensi dell'art. 121, che presentano determinati profili di rischio. La sospensione degli effetti della comunicazione, secondo la disciplina in esame, non può protrarsi per un periodo di tempo superiore a trenta giorni, decorsi i quali, in mancanza di un provvedimento di annullamento degli effetti, la comunicazione del provvedimento di sospensione produrrà gli effetti previsti dalla disciplina di riferimento.

I profili di rischio sono individuati dal legislatore e riferiti: a) alla coerenza e alla regolarità dei dati indicati nelle comunicazioni e nelle opzioni con i dati presenti nell'Anagrafe tributaria o comunque in possesso dell'Amministrazione finanziaria; b) ai dati afferenti ai crediti oggetto di cessione e ai soggetti che intervengono nelle operazioni a cui detti crediti sono correlati, sulla base delle informazioni presenti nell'Anagrafe tributaria o comunque in possesso dell'Amministrazione finanziaria; c) ad analoghe cessioni effettuate in precedenza dai soggetti indicati nelle comunicazioni e nelle opzioni.

I controlli preventivi antifrode in materia di cessioni dei bonus edilizi possono concludersi con un atto che annulla l'efficacia della comunicazione di opzione per la cessione, atto che, nella prassi, si sostanzia in una mera ricevuta di annullamento degli effetti dell'opzione, trasmessa al soggetto intermediario tramite il servizio telematico di presentazione delle dichiarazioni, dalla quale si evince che la comunicazione non ha superato i controlli di coerenza e regolarità dei dati indicati nella stessa, effettuati comparando tali dati con quelli presenti in Anagrafe tributaria e rilevanti ai fini della maturazione del beneficio, e che invita per ulteriori chiarimenti a rivolgersi all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente.

L'atto impugnato in questa sede è quello di annullamento degli effetti dell'opzione, conforme al modello di prassi elaborato dall'Agenzia, risolvendosi nella comunicazione del mancato superamento dei controlli di coerenza e regolarità, dello scarto della comunicazione del contribuente e, infine, della facoltà di chiedere chiarimenti all'Ufficio.

Il provvedimento, tuttavia, a parere di questa Corte non è impugnabile, non (solo) perché non espressamente compreso nell'elenco di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992, ma (anche) perché non riconducibile all'esercizio della potestà impositiva e non espressivo di una pretesa tributaria: non recupera a tassazione le detrazioni

spettanti al contribuente (a differenza dei successivi, eventuali, provvedimenti di diniego o di revoca delle agevolazioni, nella specie non emessi e comunque non oggetto del gravame) e non è manifestazione di potestà impositiva.

Nella specie, invero, non è oggetto di giudizio il diritto pertinente l'agevolazione (intesa come forma di trattamento di favore per il contribuente rispetto alle regole generali di determinazioni dell'obbligazione tributaria), né la facoltà di cedere il credito fiscale a terzi, bensì unicamente l'esercizio della facoltà di cessione nei confronti di un determinato soggetto.

Non ignora questa Corte che alcuni commentatori e alcune pronunce giurisprudenziali hanno sostenuto la natura impositiva dei provvedimenti in esame, inquadrandoli nella categoria dei provvedimenti di diniego di agevolazioni fiscali, e quindi nella previsione di cui all'art. 19, lett. h, del citato d.lgs. n. 546/1992. Tuttavia, a parere di questo Collegio, i provvedimenti di (sospensione e poi di) annullamento delle comunicazioni di cessione dei crediti, che consentono di ritenerle "non effettuate", non danno origine a provvedimenti impositivi, non comportando il recupero a tassazione delle detrazioni invocate dal contribuente, dovendosi eventualmente a tal fine procedere sempre attraverso i controlli sostanziali o formali previsti sulle dichiarazioni: portato il credito d'imposta in compensazione, l'Agenzia, effettuati i dovuti controlli, potrà negare il diritto, e tale provvedimento sarà certamente impugnabile.

Come incisivamente sostenuto da altra e persuasiva giurisprudenza, trattasi di atti espressione di un potere di "autotutela cautelare" previsto dal legislatore per combattere e prevenire i rischi di frodi fiscali, analogamente a quanto disposto dall'art. 23, c. 1, del d.lgs. n. 472/1997, con la significativa differenza che nel caso in esame, diversamente da quanto avvenuto nell'altro caso richiamato, il legislatore non ha previsto l'impugnabilità del provvedimento di sospensione (sul potere di autotutela cautelare v. anche art. 23, comma 1 R.D. n. 2440/2023, nonché l'art. 37 c. 49 ter del D.L. n. 223/2006 che rappresenta il procedimento più simile a quello delineato dall'art. 122 bis in esame): il diritto alla detrazione

previsto dal legislatore per i lavori eseguiti per l'efficienza energetica, sisma bonus, fotovoltaico ecc. ecc. ex art. 119 D.L. n. 34/2020, esercitabile anche nelle forme dello sconto in fattura o della cessione del credito ai sensi del successivo art. 121, nasce pertanto ab origine condizionato all'esito favorevole dell'eventuale controllo preventivo affidato dall'art. 122 bis all'Agenzia, ed è in questi limiti e a queste condizioni che può essere oggetto di cessione. Se il legislatore avesse voluto riconoscere l'impugnabilità di tale atto avrebbe dovuto affermarlo espressamente, e pertanto in questa prospettiva costituirebbe violazione di legge desumerne l'impugnabilità sulla base di una presunta interpretazione evolutiva delle norme vigenti, tanto più che in questa materia lo stesso legislatore, come già innanzi rilevato, è intervenuto espressamente a prevedere l'impugnabilità dei provvedimenti di diniego di autotutela senza però ricomprendere nel suo intervento i provvedimenti conseguenti alle comunicazioni in parola.

Attesa la natura impugnatoria del processo tributario, deve affermarsi l'inammissibilità della domanda di parte ricorrente diretta alla dichiarazione del suo diritto al credito fiscale e della cedibilità a un determinato soggetto

Il ricorso deve, in definitiva, ritenersi e dichiararsi inammissibile.

La novità della questione e l'esistenza di un contrasto giurisprudenziale giustificano l'integrale compensazione tra le parti delle spese dei giudizi.

P.Q.M.

La Corte dichiara il ricorso inammissibile e compensa per intero tra le parti le spese dei giudizi.

Avellino, 12 dicembre 2024.

Il giudice estensore Andrea Luce

Il Presidente Michele Oricchio