

AGEVOLAZIONI

Detrazione recupero edilizio: quanto tempo per i controlli formali?di **Cristoforo Florio**

Ai sensi dell'**art. 36 ter del d.p.r. n. 600/73** l'Agenzia delle Entrate può procedere ad effettuare un **controllo c.d. "formale"** del modello UNICO o del Modello 730 presentato dal contribuente, richiedendo l'esibizione dei **documenti giustificativi degli oneri** portati in detrazione o in deduzione. Tale potere trova riscontro nell'abrogazione, a decorrere dal periodo d'imposta 1997, dell'obbligo di allegare qualsiasi documento alla dichiarazione dei redditi.

L'Amministrazione finanziaria può esperire tale verifica **entro il termine del 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione** (termine ordinatorio, come stabilito dall'art. 28 della L. n. 449/97).

Oggi ci concentreremo sulla richiesta di documentazione *ex art. 36 ter* relativa alle **detrazioni per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio**; in particolare, si analizzerà il profilo temporale entro cui deve svolgersi la predetta azione di verifica, in considerazione delle peculiari modalità di recupero delle sopra citate detrazioni le quali, come noto, sono **fiscalmente "rateizzate" su di un arco temporale di 10 anni** (per le spese effettuate entro il 31 dicembre 2011, i contribuenti di età non inferiore a 75 e 80 anni potevano ripartire la detrazione, rispettivamente, in cinque o tre rate annuali di pari importo. Questa diversa modalità di ripartizione non è tuttavia più prevista dal 1° gennaio 2012, con obbligo di ripartizione della detrazione in 10 anni).

Può, in sostanza, l'Agenzia delle Entrate disconoscere, ad esempio, la decima rata della detrazione per le ristrutturazioni, indicata dal contribuente nella dichiarazione dei redditi relativa al decimo anno successivo a quello in cui è stata sostenuta la spesa, oltrepassando il termine dei 4 anni successivi a quello di presentazione della dichiarazione previsto per l'accertamento ordinario?

Ai fini che qui interessano è opportuno premettere che l'attuale prassi amministrativa è quella di **recuperare la detrazione non spettante** attraverso il controllo formale della dichiarazione dei redditi *ex art. 36 ter prescindendo dall'anno di formazione della spesa* (anno della prima rata), limitandosi generalmente al disconoscimento della rata di detrazione dell'anno controllato, che, talvolta, può essere successivo anche di sei o sette anni rispetto al primo.

Lo spunto di riflessione sul tema ce lo fornisce una recente sentenza della **Commissione tributaria regionale di Milano** (**sentenza n. 2597 dell'11 giugno 2015**), con la quale i giudici di merito si sono pronunciati sul caso di un contribuente che aveva impugnato una cartella di pagamento emessa nel 2012 per il recupero dell'IRPEF 2007, in seguito al disconoscimento del diritto alle detrazioni fiscali per le spese di recupero edilizio da questi sostenute negli anni

2002 e 2003. Nel caso di specie, il contribuente evidenziava l'**avvenuta decadenza dell'azione di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria**, in considerazione del fatto che le spese in questione si riferivano ad anni ormai non più accertabili ai sensi dell'art. 43 del d.p.r. n. 600/73.

Sul punto il collegio milanese di secondo grado, confermando la sentenza della provinciale, ha sostenuto le ragioni del contribuente: l'elemento decisivo che ha determinato la conferma della precedente sentenza consiste nel fatto che **il disconoscimento della detrazione da parte del Fisco è avvenuto oltre il quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi** da parte del contribuente (dichiarazione relativa agli anni in cui le spese erano state sostenute).

Il Fisco, rileva la sentenza in discussione, avrebbe potuto disconoscere il diritto del contribuente di usufruire del beneficio fiscale in questione **entro e non oltre quattro anni dalla presentazione della dichiarazione dei redditi** e, quindi, entro il 31 dicembre 2007 per la dichiarazione dei redditi 2003 (spese del 2002) ed entro il 31 dicembre 2008 per le spese sostenute nel 2003 e dichiarate nel 2004.

La posizione della regionale di Milano non è l'unica sul tema; essa si inserisce, infatti, sulla scia di una precedente pronuncia (v. **sentenza 36/3/2013 Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia**), con la quale i giudici emiliani, proponendo una più rigida interpretazione, hanno stabilito che, qualora l'Agenzia delle Entrate intenda disconoscere la detrazione in esame, essa è tenuta ad utilizzare lo **strumento dell'avviso di accertamento**, potendo procedere soltanto con riferimento all'anno in cui i costi sono stati sostenuti e cioè sono sorti i presupposti che hanno determinato il diritto alla detrazione, la quale viene poi frazionata in più anni in base alla normativa al tempo vigente. Diversamente ragionando si verificherebbe un **ampliamento ingiustificato dei termini di decadenza del potere di accertamento** normativamente previsti, con conseguenti disparità di trattamento tra coloro che hanno ripartito gli oneri in 3, 5 o 10 anni.

Secondo il Collegio di merito, in sostanza, l'Ufficio non può accettare uno degli anni in cui si sviluppa il processo di rateazione della detrazione, dovendo accettare, invece, l'anno in cui le spese sono state sostenute e, quindi, sono state indicate per la prima volta nella dichiarazione dei redditi. L'Amministrazione finanziaria, pertanto, potrebbe **escludere la detrazione in oggetto soltanto effettuando l'accertamento entro il quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione** nella quale sono state inserite per la prima volta le spese in oggetto, non potendo disconoscere, invece, soltanto una delle rate annuali successive.

Il caso pratico trattato in tali sentenze è il seguente: contribuente che ha sostenuto spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio nel 2015, indicandole, per la prima volta, nella dichiarazione dei redditi presentata nel 2016. L'Ufficio, in tale ipotesi, ha tempo **sino al 31 dicembre 2020** per notificare la cartella con la quale viene recuperata la detrazione non spettante, anche se la rateazione perdura, di fatto, nelle dichiarazioni dei redditi successive (fino al periodo d'imposta 2025, da dichiararsi nel corso del 2026).

È presumibile ritenere che la questione, presto o tardi, approderà anche presso la Corte di Cassazione; nel mentre sarà comunque **prudente conservare la documentazione giustificativa della detrazione**, computando il termine con riferimento all'ultimo anno in cui è stata detratta la quota di spesa anche se, alla luce dei sopra riportati precedenti giurisprudenziali, sarà sempre possibile impostare una linea difensiva basata (anche) sul mancato rispetto dei termini di accertamento da parte del Fisco.