

Sentenza del 11/04/2023 n. 81 - Corte di giustizia tributaria di primo grado di Trieste Sezione/Collegio 1

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso del 14.11.2022 il Condominio di via **** n. ****, in persona dell'amministratore pro tempore ****, impugnava il provvedimento di annullamento della comunicazione ex art. 121 del DL n. 34/2020 protocollo n. 22083009510543451-0000001 notificato il 23.9.2022 dall'Agenzia delle Entrate di Trieste.

Assume il ricorrente che avendo il condominio effettuato lavori per la riduzione del rischio sismico sull'immobile condominiale ed avendo raggiunto la percentuale di avanzamento lavori come da normativa sul "superbonus 110%" inviava all'Agenzia delle Entrate una prima comunicazione dell'opzione ex art. 121 del DL 34/2020 che veniva accettata senza alcuna obiezione da parte dell'Ufficio.

Avendo poi raggiunto il 60% di stato avanzamento lavori procedeva all'invio di una seconda comunicazione ex art. 121 del DL 34/2020.

A seguito di questa seconda comunicazione l'Amministrazione finanziaria rendeva noto di aver sospeso gli effetti della predetta comunicazione ai fini dell'analisi della sua regolarità e quindi, seppur non esplicitati, nel riscontro dei profili di rischio indicati dal comma 1 della medesima disposizione normativa. Dopo aver inutilmente richiesto l'accesso agli atti, l'Amministrazione nel rigettare la richiesta di autotutela precisava che la motivazione dell'annullamento della comunicazione stava nella circostanza che "l'intestazione dell'immobile a persone fisiche" fosse "un escamotage per fruire del bonus non spettanti all'impresa appaltatrice nel caso di acquisto diretto dell'immobile e sua successiva ristrutturazione" apparendo infatti "evidente che quest'ultima - la **** s.r.l. nella persona dell'arch. **** - in luogo di acquisire direttamente l'immobile e procedere alla sua ristrutturazione e risanamento conservativo per la successiva rivendita (circostanza che non consentiva la fruizione di superbonus)", avrebbe "fatto acquistare l'immobile ai suoi familiari i quali" avrebbero "costituito il condominio e affidato i lavori per gli interventi alla società **** s.r.l. potendo così beneficiare del superbonus 110%".

Impugna il provvedimento per vizio dell'atto per violazione degli artt. 119, 121 e 122-bis, **d.l. n. 34/2021** e per violazione dell'**art. 1117 cod. civ.**

Preliminarmente evidenzia che l'esistenza di un condominio ai sensi dell'**art. 1117 cod. civ.** e ai fini del

riconoscimento dei benefici fiscali di cui agli artt. 119 e segg. del **D.L. n. 34/2020**, è, nel caso di specie, un dato inconfutabile che non può essere posto in discussione. Il condominio di via **** è composto da parti comuni nonché da accessori destinati all'uso comune (come gli impianti idrici e fognari, i sistemi centralizzati di distribuzione e di trasmissione per il gas, per l'energia elettrica, per il riscaldamento, ecc.) ed inoltre è composto da più unità immobiliari e quindi risultano rispettati sia l'elemento oggettivo che soggettivo del condominio.

Precisa che i lavori afferenti agli interventi agevolabili erano iniziati il 28.5.2022, in forza di una SCIA presentata il 27.5.2022 e che almeno a quella data esisteva certamente il presupposto oggettivo di una proprietà condominiale secondo la disposizione codicistica, come documentato dal piano di frazionamento in condominio del 9.2.2022 tavolarmente iscritto sub G.N. 1544/2022 e approvato dalla stessa Agenzia delle Entrate in data 21.10.2021 con prot. 35407; sussisteva certamente anche il presupposto soggettivo della riconducibilità della proprietà ad almeno due soggetti, **** e **** in forza del contratto di compravendita del 23.2.2022 registrato a Trieste il 16.3.2022 al n. 2546 serie 1T.

Impugna altresì per vizio dell'atto per violazione degli art. 119 e segg., **d.l. n. 34/2021** e per eccesso di potere nella plurima violazione di circolari e nella falsa rappresentazione dei fatti.

Assume che il bonus previsto dall'**art. 119, D.L. n. 34/2020** non avrebbe in ogni caso potuto essere negato nei confronti delle società di capitali, così come esplicitato dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 la quale dispone che la " ... limitazione (ai benefici) riguarda esclusivamente gli interventi realizzati « su unità immobiliari», in quanto i soggetti titolari di reddito d'impresa e gli esercenti arti e professioni possono fruire del Superbonus in relazione alle spese sostenute per interventi realizzati sulle parti comuni degli edifici in condominio, qualora gli stessi partecipino alla ripartizione delle predette spese in qualità di condomini. In tal caso, la detrazione spetta, in relazione agli interventi riguardanti le parti comuni, a prescindere dalla circostanza che gli immobili posseduti o detenuti dai predetti soggetti siano immobili strumentali alle attività di impresa o arti e professioni ovvero unità immobiliari che costituiscono l'oggetto delle attività stesse ovvero, infine, beni patrimoniali appartenenti all'impresa".

Chiede, previa sospensione dell'atto, l'annullamento della comunicazione di cui in premessa con vittoria di spese e onorari.

Con provvedimento cautelare del 10.1.2023 la commissione respingeva l'istanza di sospensione.

Con atto del 16.1.2023 si costituisce l'Agenzia delle Entrate ed eccepisce in via preliminare il difetto di legittimazione attiva dell'amministratore per carenza della delega dell'assemblea condominiale.

Sempre in via preliminare eccepisce il difetto di giurisdizione di questa Corte non essendo l'atto in questione atto impugnabile ai sensi dell'**art. 19 del D.Lgs. 546/92**.

Nel merito precisa che, nell'ambito degli interventi previsti dall'**art. 119 del D.L. n. 34/2020**, ai soggetti che - negli anni 2020, 2021, 2022, 2023 e 2024 - sostengono spese per interventi legati all'efficientamento

energetico/sismico degli edifici, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione d'imposta in sede di dichiarazione dei redditi dell'importo corrispondente alla misura stabilita per legge, il legislatore ha riconosciuto la facoltà di cessione di un credito di imposta di pari ammontare ad altri soggetti ovvero quella di vedersi riconosciuto uno sconto in fattura sul corrispettivo dovuto.

Per scongiurare le possibili frodi in materia di cessioni dei crediti, il legislatore ha previsto, in un momento successivo tra la fine del 2021 e l'inizio del 2022, di rafforzare i controlli preventivi tramite lo sviluppo di procedure automatizzate, con software e lo sviluppo di appositi algoritmi, che intercettassero eventuali anomalie ed in quest'ottica l'**art. 1 della Legge n. 234/2021** ha novellato l'**art. 122-bis del D.L. n. 34/2020**, prevedendo la possibilità di sospensione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, degli effetti di quelle comunicazioni di cessione del credito, anche successive alla prima, che presentino profili di rischio.

Nel caso in esame, a seguito del blocco della cessione di cui trattasi, disposto a livello centrale dal software, l'Ufficio ha proceduto al controllo della posizione accertando i seguenti profili di rischio:

- Lo stabile di via ****, era di proprietà dell'****. e della sig.ra **** ed è costituito da 9 unità immobiliari.
- Con due distinti contratti preliminari (stipulati il 03.09.2021 e il 22.02.2022) i citati proprietari hanno promesso di cedere l'intero stabile alla società **** S.r.l. (società riconducibile all'arch. ****) per l'importo complessivo di Euro 430.000.
- La società promissaria acquirente ha versato alle promissarie venditrici l'importo complessivo di Euro 400.000 in data 4.02.2022 e in data 22.02.2022.
- Con atto del 23.02.2022 (un giorno dopo) la società **** s.r.l. ha ceduto il preliminare alle sig.re ****, moglie dell'arch. **** e ****, mamma della **** e suocera dell'arch. **** e alla Sig.ra ****, socia unica della **** S.r.l. e madre dell'arch. ****.

Le predette acquistano separatamente le 9 unità immobiliari e procedono alla costituzione del condominio.

- La compagine sociale della società **** S.r.l. fa riferimento all'arch. ****, il quale era socio con una quota del 10% e alla moglie **** con una quota del 90%. La **** era anche amministratrice della società. Nel 2020 l'arch. **** cede la propria quota al sig. ****. Nel 2021 la **** cede l'80% del capitale alla madre dell'arch. ****, sig.ra ****. In data 27.07.2022, i soci **** e **** cedono all'arch. **** il 20% delle quote; quote nuovamente cedute in data 05.08.2022 alla madre sig.ra **** che ad oggi è socia unica della società. L'arch. **** è l'amministratore unico della società dal 25.06.2019.
- la società **** SRL, incaricata di eseguire i lavori di adeguamento antisismico del condominio, si era resa cessionaria del credito esposto nella comunicazione inviata dall'amministratore del condominio in data 29/08/2022;

- I beneficiari del credito, l'arch. **** (legale rappresentante della **** S.r.l. nonché "asseveratore") e l'impresa appaltatrice sono tra loro collegati da vincoli familiari.

Ritiene l'Ufficio che l'intestazione dell'immobile alle persone fisiche è un escamotage per fruire dei bonus non spettanti all'impresa appaltatrice nel caso di acquisto diretto dell'immobile e sua successiva ristrutturazione.

Considerati gli elementi di rischio emersi, l'Ufficio ha pertanto confermato il blocco già disposto a livello centrale, riservandosi di attivare gli opportuni controlli in ossequio a quanto disposto dal sopra richiamato **comma 2 dell'art. 122-bis del D.L. n. 34/2020**, apparendo in effetti plausibile il fatto che la società **** SRL, nella persona dell'arch. ****, anziché acquisire direttamente l'immobile e procedere alla sua ristrutturazione e risanamento conservativo per la successiva rivendita (circostanza che non avrebbe consentito la fruizione del c.d. superbonus giustamente disposto dal comma 9 dell'art. 119 del DL n. 34/2020), avesse ideato le operazioni descritte per poter fruire dell'agevolazione.

Infatti, cedendo i contratti preliminari, facendo contestualmente acquistare le 9 unità immobiliari a tre propri congiunti (moglie, madre e suocera) e creando, quindi, i presupposti del condominio, è stato infatti possibile accedere al beneficio in questione e dunque avere accesso al sopra citato meccanismo di cessione del credito.

Contesta l'affermazione di parte ricorrente secondo la quale tale beneficio sarebbe fruibile anche da parte di soggetti titolari di reddito di impresa, poiché va rilevato come tale possibilità sussista soltanto nell'ipotesi in cui tali soggetti risultino condomini, al pari delle persone fisiche, all'interno di un condominio; in tali ipotesi, essendo chiamati a partecipare alla ripartizione delle spese riguardanti le parti comuni, è logico che anche tali soggetti possano, in qualità di condomini, avere accesso al beneficio in parola.

Un'interpretazione distorta quale quella proposta dal ricorrente priverebbe invece di senso la previsione di cui al richiamato comma 9 dell'art. 119.

Precisa, infine, che con la conferma della sospensione della comunicazione di cessione del credito, l'Amministrazione non ha impedito la fruizione del c.d. superbonus, beneficio tuttora fruibile nella sua modalità "ordinaria" d'imposta singolarmente spettante, ma ha inibito la facoltà di cessione del credito corrispondente alla detrazione laddove sussistano concreti profili di rischio, ritenuti sussistenti nel caso in esame.

Chiede la riunione del presente procedimento a quello sub 225/22 e conclude per il rigetto del ricorso con vittoria di spese.

La Corte ha proceduto alla riunione del presente procedimento a quello sub 225/22 relativo ai medesimi fatti con riferimento all'altra comunicazione di annullamento n. 22090509060820463-0000001 notificato il 23.9.2022.

In data 16.3.2023 il ricorrente deposita memoria aggiunta ove ribadisce la propria legittimazione attiva nonché la giurisdizione di questa Corte e, nel ribadire le proprie ragioni, insiste nella legittimità del proprio operato.

MOTIVI DELLA DECISIONE

I ricorsi riuniti sono infondati e vanno pertanto respinti.

Preliminarmente va evidenziato che, a seguito di rinvio di udienza ed espressa richiesta della Corte al difensore, è stato depositato in atti il verbale dell'assemblea straordinaria del Condominio di via **** n. ****, di data 13.10.2022, con il quale i condomini, ****, **** e **** (usufruttuaria) hanno conferito mandato ad agire all'amministratore al fine di impugnare i provvedimenti emessi dall'Agenzia delle entrate, nonché la nomina del difensore nella persona del dott. ****, pertanto è confermata la legittimazione ad agire del condominio in persona del suo amministratore pro tempore.

Sempre in via preliminare, la Corte ritiene la propria giurisdizione poiché, sebbene il provvedimento impugnato non sia elencato tra quelli indicati dall'**art. 19 del D.Lgs. 546/92**, ciò nonostante la possibilità di cessione del credito - impedito dal provvedimento dell'Amministrazione finanziaria - si pone come una delle possibilità attraverso le quali il contribuente può beneficiare dello sconto fiscale previsto dalla norma agevolatrice e, pertanto, costituisce, sicuramente, un elemento della struttura tributaria del beneficio fiscale.

L'evoluzione della giustizia tributaria è stata segnata, a partire dal riconoscimento delle Commissioni tributarie quali organi sicuramente giurisdizionali, da due snodi di fondo: il primo costituito dal progressivo adeguamento del processo tributario al processo civile; il secondo, nel continuo ampliamento della cognizione della giurisdizione tributaria, la quale, per costante giurisprudenza della S.C., almeno fin dal 2000, deve essere sempre riconosciuta, in presenza di una controversia che riguardi uno specifico rapporto tributario. Il giudice tributario, quindi, secondo la Cassazione, ha competenza esclusiva e generale, non circoscritta ad alcuni aspetti, per tributi e tasse di ogni tipo, e tale competenza è indipendente dalla denominazione del tributo o dal contenuto della domanda presentata dai ricorrenti.

Ciò premesso, e venendo al merito, risulta evidente, sulla base degli accertamenti svolti dall'Amministrazione finanziaria, che la società **** SRL, nella persona dell'arch. ****, era la effettiva acquirente e proprietaria dell'immobile, immobile poi intestato ad altri soggetti, tutti parenti del ****, esclusivamente al fine di costituire un formale ma fasullo condominio e quindi, in ultima analisi, costituire un escamotage per aggirare il divieto, previsto dalla legge agevolativa, di riconoscere il beneficio all'impresa appaltatrice nel caso di acquisto diretto dell'immobile e sua successiva ristrutturazione.

Da quanto dettagliatamente indicato dall'Ufficio, e compiutamente riportato sopra, risulta inequivocabilmente che l'impresa acquirente ed appaltatrice dei lavori, con le varie cessioni e compravendite ha avuto il solo scopo di simulare la costituzione di un condominio in modo da poter accedere non solo al "superbonus

110%" ma, utilizzando la modalità di cessione del credito, realizzare la completa ristrutturazione di un immobile, acquistato in stato fatiscente ed inagibile, a totale spese dello Stato.

Appare di solare evidenza che il legislatore ha concesso il beneficio fiscale in questione ai condomini ma sul presupposto della loro reale esistenza e che quindi fossero esistenti, al momento dell'accesso al beneficio, parti comuni, impianti comuni, che lo stesso fosse utilizzato almeno da una parte dei condomini e che quindi fosse agibile; mentre, nel caso di specie, l'immobile in questione, anche alla data odierna, è edificio disabitato e in pessime condizioni, in via di ristrutturazione. Sebbene la **legge 34/2020** non abbia espressamente indicato i termini del concetto di condominio, non può non applicarsi un concetto estremamente rigoroso vertendosi in materia di benefici fiscali. Pertanto, non può condividersi la tesi avanzata dalla difesa del contribuente che ritiene sussistente, nel caso di specie, fin dal maggio 2022 sia il presupposto oggettivo che quello soggettivo richiesti per l'esistenza di un condominio ai sensi dell'**art. 1117 c.c.**, poiché il concetto di condominio deve necessariamente, in questo caso, truardarsi con la volontà del legislatore che ha chiaramente delimitato i contorni del beneficio fiscale.

Correttamente l'Ufficio precisa che l'accesso al beneficio potrebbe essere fruibile anche da parte di soggetti titolari di reddito di impresa, ma solo nel caso che tali soggetti siano anche condomini e siano chiamati a partecipare alla ripartizione delle spese riguardanti le parti comuni.

Nel caso che ci occupa appare, al contrario, riscontrabile un chiaro esempio di elusione fiscale per abuso del diritto.

Come noto, il fenomeno dell'elusione fiscale per abuso del diritto è un concetto elaborato dalla giurisprudenza e che ha trovato poi riconoscimento nell'art. 10/bis dello Statuto del contribuente, il quale, al I comma, recita: "Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni. Il comma 2° poi specifica: "Ai fini del comma 1 si considerano:

a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato; b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario".

Come è evidente dal tenore letterale della norma, l'abuso del diritto è configurabile ogni qualvolta il contribuente ricorre ad una condotta tortuosa, ponendo in essere atti negoziali non lineari, anche tra loro correlati, che legittimano lo stesso all'ottenimento di vantaggi fiscali indebiti, i quali vengono ottenuti in contrasto con la finalità della norma e con i principi dell'ordinamento tributario, cercando dunque di aggirare le stesse.

Proprio per evitare aggiramenti della normativa agevolativa il legislatore con la modifica dell'art. 122/bis del **D.L. 34/2020** (in vigore dal 1.1.2022) ha autorizzato l'Amministrazione finanziaria ad effettuare controlli preventivi sulla cessione dei crediti fiscali sulla base dei dati risultanti dalle banche dati della Amministrazione.

Davanti alle evidenti anomalie riscontrate appaiono del tutto condivisibili e legittimi i provvedimenti di sospensione e di conferma della sospensione emessi dall'Ufficio nei confronti della comunicazione di cessione del credito formulata dal ricorrente condominio.

Le spese del presente grado seguono la soccombenza e vengono liquidate a favore dell'Agenzia delle Entrate in Euro 3.000 oltre accessori se dovuti.

P.Q.M.

La Corte di giustizia tributaria di I grado di Trieste, Sezione I, definitivamente pronunciando, ogni ulteriore domanda od eccezione rigettata, respinge i ricorsi riuniti e condanna il ricorrente alla rifusione delle spese a favore dell'Agenzia delle Entrate che si liquidano in Euro 3.000,00 (tremila/00) oltre accessori se dovuti.