



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di NAPOLI Sezione 24, riunita in udienza il 11/12/2024 alle ore 09:00 con la seguente composizione collegiale:

IACOBELLIS GIUSEPPE, Presidente

AMURA MARCELLO, Relatore

CANTELMO ROSARIO, Giudice

in data 11/12/2024 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 17382/2024 depositato il 29/07/2024

proposto da

Ricorrente_1 Srl - P.IVA_1

Difeso da

Difensore_1 - CF_Difensore_1

Rappresentato da Rappresentante_1 - CF_Rappresentante_1

Rappresentante difeso da

Difensore_1 - CF_Difensore_1

ed elettivamente domiciliato presso Email_1

Ricorrente_2 - P.IVA_2

Difeso da

Difensore_1 - CF_Difensore_1

Rappresentato da Rappresentante_2 - CF_Rappresentante_2

Rappresentante difeso da

Difensore_1 - CF_Difensore_1

ed elettivamente domiciliato presso Email_1

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale I Di Napoli

elettivamente domiciliato presso Email_2

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- RIGETTO AUTOTUT n. 85263 SUPERBONUS

a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 6721/2024 depositato il 11/12/2024

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: insiste per l'accoglimento del ricorso.

Resistente/Appellato: si riporta a quanto depositato in atti e insiste per il rigetto del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il Ricorrente_2 sito a Luogo_1 alla Indirizzo_1 e la società "Ricorrente_1 srl hanno proposto ricorso nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, Dir prov. I di Napoli avverso il rigetto dell'istanza di autotutela prot. n. 85263 del 11/04/2024, notificato il 24/05/2024 (all.to 2), in relazione alla comunicazione superbonus n. 240126221616597090000001, presentata in data 26/01/2024 (all.to 3).

Il rigetto dell'istanza di autotutela prot. n. 85263 del 11/04/2024 impugnato, riguarda la comunicazione n. 240126221616597090000001, presentata in data 26/01/2024, ed avente ad oggetto un intervento di miglioramento sismico relativo al I SAL dei lavori effettuati presso l'edificio sito in Luogo_2 alla Indirizzo_1.

Successivamente all'invio della predetta comunicazione veniva comunicato che l'Agenzia delle Entrate aveva sospeso gli effetti della comunicazione, ai sensi dell'articolo 122-bis del decreto legge n.34 per svolgere l'analisi di regolarità dell'opzione e senza aver ricevuto alcuna richiesta di informazioni e/o integrazioni documentali, veniva comunicato poi che: *"la comunicazione protocollo 24012622161659709-000001 è stata lavorata da istruttoria e 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.*

Pertanto, detta comunicazione viene considerata come non effettuata, così come previsto dal punto 3.2 del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. prot. 340450 del 1 dicembre 2021."

Pertanto, il condominio presentava in data 11/04/2024 istanza di riesame in autotutela, corredando la stessa di tutta la documentazione attestante la regolarità dei lavori svolti presso il fabbricato che, tuttavia, veniva **esitata negativamente** dall'Ufficio in ragione di una **presunta irregolarità relativa alla trasmissione della fattura n. 153 del 15/12/2023** (all.to 4), **emessa dalla società Ricorrente_1 SRL con sconto integrale**, poiché la stessa risultava **inviata allo SDI con identificativo n. 112537116 in data 10/01/2024**.

La suddetta presunta tardività, a detta dell'Ufficio, avrebbe comportato un errore sostanziale sull'individuazione dell'agevolazione spettante.

Più in particolare, l'invio della fattura datata 15/12/2023, avvenuto in data 10/01/2024, avrebbe comportato l'attribuzione della spesa **all'anno 2024 e non al 2023**, determinando l'annullamento totale del credito oggetto della comunicazione trasmessa, in ragione della **diversa percentuale di detrazione spettante per le spese anno 2024**, pari al 70%, anziché quella del 110% relativa alle spese sostenute nell'anno 2023.

I ricorrenti hanno impugnato tale decisione assumendo **l'illegittimità del diniego espresso** per violazione e falsa applicazione **degli artt. 21 e 6 del DPR 633/72**.

Hanno contestato l'assunto dell'ufficio, secondo cui *"nel caso concreto la fattura n 153 del 15/12/2023 con "sconto integrale" deve considerarsi emessa al momento della sua trasmissione tramite lo SDI (cioè il 10/01/2024) con spesa sostenuta quindi nel 2024 (percentuale di detrazione del 70%) e non nel 2023 (percentuale di detrazione del 110%) come da comunicazione oggetto di annullamento. L'errata indicazione dell'anno di sostenimento della spesa rappresenta quindi un errore sostanziale e costituisce motivo di rigetto della comunicazione"*.

Secondo i ricorrenti *"tale erroneo presupposto trova causa nella recente prassi dell'Ufficio, peraltro erroneamente interpretata nel caso di specie. Invero, se in un primo momento l'Ufficio precisa a pag. 3 del diniego che "la disposizione prevista dall' art. 21 comma 4 del DPR 633/72, che prevede che la fattura sia emessa entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione, definita ai sensi dell'art. 6 dello stesso decreto, non trova applicazione in quanto nel caso di sconto in fattura, in cui non è previsto alcun pagamento, il momento di effettuazione coincide perfettamente con il momento di emissione della fattura, ragion per cui non è possibile accedere a nessuna postergazione dell'emissione del documento" dall'altro **assume come riferimento la risposta pubblicata all'istanza di interpello n. 103/2024**, che diversamente prevede in generale **l'applicabilità delle disposizione di cui all'art. 21 del DPR 633/72**".*

Ha contestato l'evidente contraddittorietà della motivazione sottesa al provvedimento di diniego impugnato.

Secondo i ricorrenti, è proprio grazie al citato orientamento di prassi che è stato possibile ritenere "sanabili" tutte le fatture datate 2023 anche se trasmesse allo Sdi **al massimo entro il 12 gennaio 2024**.

In generale, infatti, se la data di emissione della fattura è quella riportata nel campo «Data» della sezione « Dati generali» del file del documento elettronico (provvedimento Entrate, prot. n. 89757/2018, punto 4.1), la data di invio allo Sdi certificherebbe soltanto il rispetto o meno del termine di 12 giorni stabilito dal legislatore entro cui effettuare la trasmissione tempestiva del documento avente formato digitale.

Una trasmissione successiva sarebbe sanzionata, ma non comporterebbe un cambiamento della data di emissione della fattura.

I ricorrenti hanno lamentato anche l'illegittimità del diniego espresso per violazione e falsa applicazione dell'art. 13 del D. Lgs. 472/97.

Ha evidenziato che l'invio della fattura oltre il termine previsto dall'art. 21, comma 4, del DPR 633/72, è sanzionabile, nel caso di specie, ai sensi dell'articolo 6, comma 1, del D. Lgs. 471/97 con un importo che va dai 250 ai 2.000 euro.

Tuttavia, la suddetta violazione è stata regolarizzata dai ricorrenti mediante l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13, comma 1, lett. b-bis), del D. Lgs. 472/97 (all.to 5 - quietanza di pagamento ravvedimento), applicando alla sanzione minima la riduzione della stessa ad 1/7, per un importo pari ad € 35,71.

A dire del ricorrente, l'istituto del ravvedimento operoso, di cui all'art. 13 del D. Lgs. 472/97, oltre a sanare una violazione, comporta come ulteriore effetto il ripristino della situazione tale e quale a quella che si avrebbe avuto in origine.

Dunque, l'invio della fattura datata 15/12/2023, avvenuto in data 10/01/2024, risulterebbe sanato mediante il pagamento della sanzione dovuta, ragion per cui sussisterebbero le condizioni per beneficiare degli effetti connessi al perfezionamento del succitato istituto del ravvedimento operoso.

L'ufficio si è costituito contrastato gli argomenti addotti da controparte.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso è risultato infondato e va, pertanto, rigettato.

Va, in primo luogo, esclusa la presunta contraddittorietà della condotta posta in essere dall'Agenzia delle Entrate.

In particolare non è condivisibile l'assunto secondo cui la risposta pubblicata da ADE all'istanza di interpello n. 103/2024, richiamata da parte ricorrente, testimonierebbe la bontà della tesi di detta parte.

Invero in detta risposta viene esaminata una fattispecie significativamente diversa da quella caratterizzante la presente vicenda, ovvero l'ipotesi di inoltro allo Sdl intervenuto entro il 31 dicembre 2021, con successivo scarto ed affermata possibilità di nuovo inoltro dopo detta data, purchè nel rispetto dei termini di legge.

Pur volendo sorvolare sull'asserita peculiarità della vicenda esaminata in sede di risposta, in essa si legge che *"in altre parole, ai fini dell'individuazione del momento di sostenimento della spesa, in ipotesi di opzione per lo "sconto integrale" in fattura applicabile secondo le percentuali vigenti in tale momento, è possibile dare rilevanza alla data indicata in fattura, corrispondente all'effettuazione dell'operazione (ossia al pagamento, anche tramite l'equivalente sconto), sempreché la relativa fattura sia stata trasmessa allo Sdl nei termini stabiliti dall'articolo 21, comma 4, del d.P.R n. 633 del 1972 (entro 12 giorni), e ricorrano gli ulteriori requisiti formali e sostanziali previsti dalla disciplina del "Superbonus 110%"*.

Ciò significa che, nel caso di specie, il termine di dodici giorni decorrente dall'emissione della fattura (15 dicembre 2023) per provvedere alla trasmissione della fattura allo Sdl, a norma dell'art.21 comma 4 del DPR n.633 del 1972, è venuto irrimediabilmente a scadere in data 27 dicembre 2023, laddove, invece, detta trasmissione è intervenuta solo in data 10 gennaio 2024, ovvero a distanza di ben 26 giorni dalla data di emissione; da ciò deriva che neppure secondo l'interpretazione benevola adombrata la parte può beneficiare dell'effetto di cd. sanatoria e/o retrodatazione correlato alla predetta norma (art.21 comma 4 del DPR n.633 del 1972), ovvero, più correttamente, alla possibilità di dare rilievo alla data di emissione della fattura in luogo di quella di trasmissione al Sdl; nel caso in esame torna, pertanto, ad applicarsi il principio in cui occorre fare riferimento, al fine di individuare l'anno di riferimento cui correlare i benefici fiscali, esclusivamente alla data di trasmissione della fattura allo Sdl.

Ad ogni modo la circolare n. 30/E del 2020 dell'Agenzia delle Entrate, sia pure con riferimento all'applicazione dei criteri di imputazione delle spese, ha chiarito che in caso di sconto in fattura, si può fare riferimento in luogo della data dell'effettivo pagamento alla data di emissione della fattura da parte del fornitore.

Ciò comporta, pertanto, che alla data di emissione della fattura (che implica l'esercizio dell'opzione) deve ritenersi incassato il provento.» (cfr. la circolare n. 23/E del 23 giugno 2022).

L'ADE, durante i periodici incontri con la stampa specializzata (cfr., in particolare, l'evento "Telefisco 2024", ma nello stesso senso può vedersi anche il precedente "Speciale Telefisco 2023" richiamato dall'istante), ha ripetutamente ribadito *«la fattura non può considerarsi emessa prima dell'invio allo Sdl [...]»*.

Non può condividersi l'assunto secondo cui la definizione con ravvedimento operoso della violazione fiscale (trasmissione allo Sdl dopo il termine di 12 giorni) varrebbe, altresì, a consentire di dare rilievo alla data di emissione della fattura (ovvero alla data indicata in fattura) in luogo di quella di trasmissione, trattandosi di interpretazione che si pone in palese contrasto con le legittime opzioni interpretative adottate dall'Agenzia delle Entrate ed ampiamente pubblicizzate anteriormente alla scadenza del 31 dicembre 2023.

Conclusivamente il ricorso va rigettato.

La obiettiva novità e controvertibilità delle questioni trattate giustifica la compensazione delle spese di lite.

P.Q.M.

rigetta il ricorso;

compensa le spese.