

COMM. TRIB. REG. Ancona (Marche) - Sezione II – sentenza n. 68 del 18 gennaio 2021

IL CONTRIBUENTE HA L'ONERE DI CONSERVAZIONE DEI DOCUMENTI ATTESTANTI LE SPESE MEDICHE SANITARIE DI CUI RICHIEDE LA DETRAZIONE

Ai fini della detrazione delle spese mediche sanitarie relativa all'acquisto di medicinali deve essere certificata da fattura o tramite scontrino fiscale, ne consegue che il contribuente ha l'onere di conservare la documentazione in modo da poter consentire all'Amministrazione Finanziaria l'esercizio del potere/dovere di controllo che si esplica entro un lasso temporale normativamente previsto. In altri termini, quanto previsto dall'art. 15 lett. c) TUIR non obbliga il contribuente a dotarsi di dispositivi tecnici che consentano la conservazione in perpetuo dei documenti a supporto delle spese sanitarie dichiarate e di cui si domanda la detrazione, ma solo per il periodo durante il quale può e deve essere esercito il controllo.

LA Commissione Tributaria REGIONALE ANCONA - SEZIONE II - riunita con l'intervento dei Signori:

Caporusso Francesco - Presidente

Bascucci Sante - Relatore

Nitri Francesco

ha emesso la seguente

SENTENZA

(omissis)

- ricorrente

(omissis)

- resistente

Fatto

Con sentenza n. 1082/2/2017 del 22.03.2017 depositata in Segreteria il giorno 18.09.2017 la Commissione Tributaria Provinciale di Pesaro ha rigettato il ricorso proposto da C. M. avverso la cartella di pagamento *(omissis)* - anno d'imposta 2010 - emessa da Equitalia Centro S.P.A. a seguito del "... mancato pagamento di un avviso conseguente alla rettifica di una dichiarazione congiunta dei coniugi.

Dalla lettura della sentenza si ricava che l'Amministrazione Finanziaria aveva contestato alla contribuente (e con separato avviso anche al coniuge B.S.):

- che illegittimamente aveva detratto dalla dichiarazione dei redditi spese sanitarie per un ammontare complessivo di euro 9,80 risultanti da alcuni scontrini fiscali che non erano leggibili e che, pertanto, l'Amministrazione Finanziaria non aveva ritenuto prova adeguata per dimostrare la spesa sostenuta: in proposito, il primo Giudice ha osservato che la pretesa dell'Agenzia delle Entrate è irragionevole giacché "... si tratta di carta ottica che scolorisce in poco tempo;

né si dica che, nell'immediatezza, il contribuente avrebbe l'onere di fare le fotocopie in quanto è illogico che l'amministrazione statale non appronti gli strumenti per assicurare la leggibilità, nel tempo, di tali ricevute, ma pretenda, attraverso l'Amministrazione Finanziaria medesima che il contribuente si sobbarchi una spesa di fotocopia anche per importi di modesto valore";

- che non avrebbe potuto detrarre le spese di ristrutturazione edilizia dichiarate in quanto afferenti ad interventi edilizi in relazione ai quali "... erano state presentate due distinte dichiarazioni di inizio attività e la seconda di esse non costituiva una dichiarazione di inizio di attività nuova sia pure per due immobili distinti ma una variante di una dichiarazione precedente ... ": il primo Giudice, in altre parole, richiamandosi alla sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Pesaro "numero 233 del 2014", ha ritenuto che l'oggetto della ristrutturazione era costituito da due immobili ("abitazione ed autorimessa") "per cui ciascuno usufruisce della detrazione di euro 48.000 non cumulativamente".

2. Ha proposto appello la contribuente esponendo i dati fattuali totalmente pretermessi nell'impugnata sentenza che risulta, in parte, non comprensibile ed, in parte, non coerente in quanto, da un lato, la motivazione relativa all'avvenuta detrazione delle spese sanitarie riportate negli scontrini sembrerebbe essere favorevole al contribuente nonostante il decisum di "rigetto del ricorso" e, dall'altro, la questione relativa all'avvenuta detrazione delle spese sostenute per la ristrutturazione dell'abitazione e dell'autorimessa viene illustrata con richiamo ad una sentenza di cui non si riporta il percorso motivazionale sì da non rendere evidente se la sentenza oggetto del presente gravame sia stata motivata per relationem con richiamo, cioè, alla motivazione della "sentenza n. 233 del 2014".

Osserva l'appellante che negli anni 2003-2004 aveva proceduto alla ristrutturazione edilizia di una unità immobiliare ed alla costruzione di una autorimessa pertinenziale e che pertanto "aveva diritto alla detrazione per spese fino ad euro 48.000 per l'abitazione e fino ad euro 48.000 per la costruzione dell'autorimessa come stabilito dalla normativa e dalla ratio della norma applicabile" e che nelle annualità d'imposta 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010 ella ed coniuge Bonci Silvio avevano presentato la dichiarazione dei redditi con indicazione delle spese sostenute riportate pro quota in relazione ai vari anni d'imposta.

La questione de qua, con riferimento all'anno d'imposta 2006, era già stata portata al vaglio del Giudice Tributario: spiegava all'uopo l'appellante di avere proposto, così come anche il coniuge, ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di Pesaro formulando istanza di sospensione dell'atto: poiché, tuttavia, detta istanza era stata rigettata, l'appellante ed il coniuge avevano proceduto al pagamento di quanto richiesto dall'Amministrazione Finanziaria.

Era poi accaduto - si legge nell'atto di gravame - che la Commissione Tributaria Provinciale, anziché decidere in merito alla fondatezza o meno del ricorso, aveva dichiarato cessata la materia del contendere generando così un equivoco al cui rimedio si era reso necessario approntare appello: "La Commissione Provinciale nel merito aderiva alla tesi del contribuente, ma decideva per la cessazione della materia del contendere."

L'appellante illustra poi le ragioni- già riportate nel ricorso avverso l'avviso di accertamento conclusosi con la sentenza che aveva dichiarato la cessazione della materia del contendere - sul-

la scorta delle quali ritiene legittima l'avvenuta detrazione, quali spese di "ristrutturazione edilizia", sia delle spese sostenute per la ristrutturazione dell'abitazione sia delle spese di costruzione dell'autorimessa.

La contribuente ha poi domandato la riunione del presente processo a quello "parallelo" riguardante il coniuge B. S. che si è snodato attraverso analoghe fasi procedurali e processuali di identico contenuto.

3. Si è costituita in giudizio l'Agenzia delle Entrate, all'uopo autorizzata ex art. 52 d.lgs. 31.12.1992 n. 546, con atto di controdeduzioni contenente appello incidentale con il quale rileva:

1. che la cartella di pagamento oggetto del presente processo è stata emessa ai sensi dell'e riguarda il mancato riconoscimento di detrazioni fiscali derivanti da spese sanitarie asseritamente sostenute (in parte non ammesse alla detrazione poiché documentate da scontrini fiscali non leggibili) e da spese sostenute per intervenuti di ristrutturazione edilizia non conformi a quanto previsto dall'art. 1 - comma 1° - L. 27.12.1997 n. 449 ("Il ricorrente sostiene di avere diritto ad una detrazione complessiva di euro 96.000,00 di cui euro 48.000,00 per l'unità immobiliare oggetto di ristrutturazione ed euro 48.000,00 per la costruzione dell'autorimessa).

Secondo l'Ufficio, trattandosi di autorimessa realizzata nell'ambito degli stessi lavori di ristrutturazione (di cui costituisce pertinenza), il tetto massimo di spesa detraibile è di complessivi euro 48.000,00").

2. che l'ammontare delle spese sanitarie non riconosciuto ai fini della detrazione era indicato nell'avviso impugnato in euro 20,00 mentre nel ricorso in primo grado l'appellante "sembra" richiamarsi a due scontrini fiscali, di cui uno dell'importo di euro 3,80 (recante impresso il suo codice fiscale) ed uno dell'importo di euro 6,00 riferito al coniuge Bonci Silvio sul quale è riportato il codice fiscale di quest'ultimo: il primo Giudice avrebbe allora dovuto circoscrivere il suo esame al solo scontrino dell'importo di euro 3,80 "fermo il recupero a tassazione relativo al rilievo delle spese sanitarie non fatte oggetto di contestazione (quindi euro 16,20 ...) ...".

Per contro nell'impugnata sentenza, nonostante dal dispositivo si ricava che il ricorso sia stato rigettato per intero, nella parte motiva "sembrerebbe" che il Giudice abbia condiviso l'argomentazione della ricorrente, argomentazione che va censurata poiché "Se passasse il principio enunciato dal Giudice si legittimerebbe la possibilità di truffare l'Erario consentendo di giustificare la detrazione di spese mediante l'esibizione di scontrini recanti il codice fiscale illeggibile, sebbene emessi in favore di soggetti diversi dal contribuente dichiarante".

Sia l'appellante principale che l'appellante incidentale domandano infine la condanna di contro parte al pagamento delle spese processuali di entrambi i gradi di giudizio.

4. Così sinteticamente riassunte le contrapposte posizioni va ritenuto quanto segue.

4.1. La sentenza è contraddittoria per quel che riguarda il motivo sollevato dalla contribuente circa il mancato riconoscimento, quale spesa detraibile, di costi riportati su scontrino/i fiscale/i non leggibile/i in quanto nella parte motiva si legge che la ragione posta a fondamento dall'Amministrazione Tributaria circa il mancato riconoscimento di tale costo (ossia l'illeggibilità dello scontrino fiscale) non è legittima e corretta mentre nella parte dispositiva il ricorso del contribuente viene rigettato in toto e, dunque, anche nella parte che riguarda tale questione.

Ritiene questa Commissione Tributaria Regionale che il motivo di appello incidentale che riguarda tale capo della sentenza sia fondato e che vada, pertanto, accolto sotto entrambi gli aspetti.

Ed invero, valorizzando quanto riportato nella parte motiva della sentenza (ossia la parte "favorevole" alla ricorrente odierna appellante principale) si comprende che l'importo oggetto di contestazione è costituito da "6 euro ... 3 euro ed 80 centesimi ... ": su tale valore, in virtù del principio devolutivo che governa il presente grado di giudizio, deve concentrarsi il riesame di questo Giudice.

Orbene, la motivazione censurata dall'appellante incidentale è in effetti manifestamente erronea. L'art. 15 lett. c) TUIR consente la detrazione delle spese mediche sanitarie a condizione che il documento che le attesta rechi specifiche informazioni "Ai fini della detrazione la spesa sanitaria relativa all'acquisto di medicinali deve essere certificata da fattura o da scontrino fiscale contenente la specificazione della natura, qualità e quantità dei beni e l'indicazione del codice fiscale del destinatario."

Da ciò consegue che il contribuente ha l'onere di conservare la documentazione in modo da potere consentire all'Amministrazione Finanziaria l'esercizio del potere/ dovere di controllo che si esplica entro un lasso temporale normativamente previsto: questo pertanto non "obbliga" il contribuente a dotarsi di dispositivi tecnici che consentano la conservazione in perpetuo dei documenti a supporto delle spese sanitarie dichiarate e di cui si domanda la detrazione, ma solo per il periodo durante il quale può e deve essere esercito il controllo.

Peraltro, l'evenienza verificatasi nel caso ... esame (scoloritura della scritta impressa sullo scritto divenuto, pertanto, illeggibile nella parte relativa al codice fiscale) ... era ragionevolmente prevedibile sicché era onere del contribuente prevenirla mediante una azione che, diversamente da come ritenuto dal primo Giudice, non era affatto irragionevole, se non altro perché conseguente non ad un obbligo ma ad un onere.

Peraltro, nel caso in esame, ben avrebbe potuto la contribuente, offrire all'Amministrazione Finanziaria altri elementi di prova che rendessero credibile la sua richiesta che, avuto riguardo alla modestia dell'importo, poteva certamente essere accolta in presenza di qualche altro documento "affidabile".

In conclusione, sul punto, deve ritenersi che l'appello dell'Amministrazione Finanziaria sia fondato e che vada accolto.

Il motivo d'appello riguardante il "disconoscimento" delle spese sostenute per i lavori di ristrutturazione edilizia dell'appartamento e per la costruzione dell'autorimessa è ugualmente fondato e va accolto.

Ed invero, ritiene questa Commissione che, per decidere al riguardo, occorre muovere dalla premessa che, come spesso accade, i concetti giuridici assumono significato e portata diversi nei vari settori dell'ordinamento giuridico:

ciò significa che, nel caso oggetto del presente processo, occorre procedere all'esame del motivo scrutinandolo con riferimento alle norme tributarie di riferimento, rilevanti, cioè, in questa sede (art. 1 L. n. 449 /97) e non ad altre norme fiscali ovvero civili o amministrative.

In altre parole, per decidere la questione, occorre definire i concetti di "immobile" e di "autorimessa" e, in particolare il concetto di "singola unità immobiliare" contenuto nel tenore letterale della norma de qua.

È noto, invero, che i termini "immobile principale" ed "autorimessa" assumono significato e portata diversa nell'intero ordinamento giuridico:

si pensi a mero titolo di esempio alle seguenti "interpretazioni" del concetto di "autorimessa" con riferimento al rapporto l'immobile principale:

- "In tema di IV A, l'aliquota agevolata all' 0%, di cui al combinato disposto degli artt. 16 del DPR n. 633 del 1972 e 127-undecies della parte III della tabella A, allegata al detto decreto, è applicabile anche nel caso di vendita di un box autorimessa con atto separato rispetto all'unità abitativa principale, trattandosi di pertinenza che condivide la stessa natura del fabbricato al quale accede.":

ciò significa che il regime agevolato dell'IVA applicato all'immobile si estende anche all'acquisto del box ad esso pertinente, ancorché avvenuto successivamente all'acquisto dell'immobile principale:

in altre parole in questo caso immobile principale e pertinenza sono considerati "unitariamente";

- "In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), l'esclusione dell'autonoma tassabilità delle aree pertinenziali, prevista dall'art. 2 del d.lgs. n. 504 del 1992, si fonda sull'accertamento rigoroso dei presupposti di cui all'art. 817 c.c., desumibili da concreti segni esteriori dimostrativi della volontà del titolare, consistenti nel fatto oggettivo che il bene sia effettivamente posto, da parte del proprietario del fabbricato principale, a servizio (o ad ornamento) del fabbricato medesimo e che non sia possibile una diversa destinazione senza radicale trasformazione, .. ":

ciò significa che ai fini dell'ICI (ora IMU) l'autorimessa è una pertinenza nel senso che non ha alcuna autonoma rilevanza ai fini dell'imposta e, dunque, costituisce un bene immobile a sé stante, separato dal bene principale cui "accede";

- "In tema d'imposta di registro, per stabilire se un'abitazione sia di lusso e, quindi, sia esclusa dall'agevolazione per l'acquisto della "prima casa" di cui all'art. 1, comma 3, tariffa allegata al 1986, nella formulazione "ratione temporis" vigente, occorre avere riguardo alla nozione di superficie utile complessiva di cui all'art. 6 del D.M. 2 agosto 1969, pari a quella che residua una volta detratta, dall'estensione globale riportata nell'atto di acquisto, la superficie di balconi, terrazze, cantine, soffitte, scale e posto macchina, quest'ultimo da intendersi non soltanto quale posto aperto e delimitato in area comune, ma anche come autorimessa, attesa l'ampiezza della formula usata e l'identità di ratio.":

quindi per stabilire se un'abitazione sia "di lusso" ai fini dell'imposta di registro si deve prendere in considerazione l'autorimessa la quale, dunque, "accede" al bene principale, perdendo le caratteristiche di immobile autonomo;

- "In tema di reati edilizi., la realizzaf.one di un garage a servizio di un edificio preesistente è sottoposto al regime autorizzativo di maggior favore di cui all'art. 9 della, soltanto nel caso in cui ricorrano tutti i presupposti previsti da detta normativa, in difetto dei quali è necessario il rilascio del permesso di costruire. (Fattispecie in cui è stato ritenuto che la costruif.one di un

garage, avvenuta tramite l'innalzamento del livello naturale del terreno per mezzo di opere di contenimento appositamente predisposte, necessitasse del rilascio del permesso di costruire)." : in altre parole a volte per il costruire di un garage occorre il preventivo rilascio di permesso di costruire (o, in alternativa, la S.C.I.A.) la cui mancanza integra il reato di cui all'art. 44 DPR 6.06.2001 n. 380 ed altre volte è sufficiente una "comunicazione" ex la cui mancanza integra un solo illecito amministrativo, tranne che ricorrano altre peculiari condizioni.

È allora evidente che il rapporto immobile principale - pertinenza è modulato in modo diverso: a volte essi costituiscono un "unicum" inscindibile ed altre volte devono essere considerati individualmente.

In conclusione, per stabilire se, ai fini dell'art. 1 - comma 1 - L. 27.12.1997 n. 449, gli interventi edilizi eseguiti su un immobile e quelli eseguiti su una sua pertinenza vadano considerati "unitari" ovvero "autonomi" deve necessariamente prendersi in considerazione la ratio cui si ispira la normativa de qua da applicarsi in questo processo.

Orbene, tra le varie finalità che il legislatore mira a perseguire con la norma in oggetto vi è sicuramente anche quella di scoraggiare l'abusivismo edilizio giacché, come noto, solo gli interventi edilizi legittimi e leciti, ossia assentiti da regolare titolo ed in regola con la disciplina penale, possono rientrare nel novero degli interventi i cui costi di realizzazione/ristrutturazione sono fiscalmente recuperabili.

Favorire con un incentivo fiscale l'esecuzione di lavori edilizi "regolari" significa poi favorire le imprese edili in regola con le normative fiscali e previdenziali (con riferimento ai lavoratori dipendenti) e, dunque, scoraggiare il c.d. "lavoro nero", anche da un punto di vista dell'evasione fiscale, oltre che contributiva.

In conclusione, la normativa de qua presenta una enorme potenzialità sul piano della legalità nel mondo dell'impresa, potenzialità che verrebbe certamente frustata se di essa si offrisse un'interpretazione restrittiva o comunque peculiare e distonica rispetto alle molteplici finalità che essa mira a conseguire.

Ne deriva allora che la corretta applicazione della norma impone di considerare l'intervento di ristrutturazione edilizia dell'appartamento e l'intervento di costruzione dell'autorimessa come due interventi fiscalmente autonomi, ognuno soggetto alla sua procedura ex anche per quel che concerne le soglie di recupero della relativa fiscalità, come peraltro la stessa Amministrazione Finanziaria ha chiarito con riferimento alla diversa, ma comunque "complementare" ipotesi in cui si proceda all'acquisto dell'immobile ed alla successiva realizzazione della pertinenza.

L'appello principale riguardante il capo della sentenza relativo al mancato riconoscimento della detraibilità "separata" delle spese di ristrutturazione dell'appartamento della contribuente e di quelle di costruzione dell'autorimessa va pertanto accolto:

il recupero della fiscalità relativo alle spese di ristrutturazione edilizia dell'immobile ed il recupero della fiscalità delle spese relative alla costruzione dell'autorimessa, pertanto, integrano due procedure separate (per quel che riguarda i presupposti, le tempistiche ed i limiti dei costi) che non si cumulano fra loro.

La reciproca soccombenza nel presente grado di giudizio e, sostanzialmente, anche in quello di primo grado, giustifica la decisione di compensare le spese di entrambi i gradi di giudizio.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Regionale

- accoglie l'appello principale riguardante il capo della sentenza che ha deciso la questione della detrazione delle spese per interventi edilizi come meglio specificato in motivazione ed
- accoglie l'appello incidentale circa la questione riguardante le spese sanitarie come specificato in motivazione.
- Rigetta, nel resto, ogni altra richiesta.
- Spese di entrambi i gradi di giudizio compensate.