

**GIURISPRUDENZA**

Data udienza 12 ottobre 2023

Integrale

**TRIBUTI ERARIALI DIRETTI**

---

REPUBBLICA ITALIANA

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CIRILLO Ettore - Presidente-

Dott. NAPOLITANO Lucio - Consigliere Rel. -

Dott. CRUCITTI Roberta - Consigliere -

Dott. DI MARZIO Paolo - Consigliere -

Dott. CRIVELLI Alberto - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso iscritto al n. R.G. 5624/2020 proposto da

Agenzia delle Entrate, in persona del direttore pro tempore, rappresentata dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio legale in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato.

- ricorrente -

contro

Mi.Ma., rappresentata e difesa dall'avv. An.CA., col quale è elettivamente domiciliata in Roma, alla Via dei (...) presso lo studio dell'avv. FA.Pe., giusta procura speciale in calce al controricorso

- controricorrente -

Avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio n. 4080/2019, depositata il 4 luglio 2019, non notificata.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 12 ottobre 2023 dal Consigliere dott. Lucio Napolitano;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale dott. Tommaso Basile, che ha concluso chiedendo l'accoglimento del ricorso, riportandosi alle conclusioni scritte depositate dal proprio Ufficio in persona del Sostituto Procuratore Generale dott.ssa Paola Filippi;

udita, per l'Avvocatura Generale dello Stato, l'avv. Al.Ne.;

#### FATTI DI CAUSA

Con la cartella di pagamento n. (Omissis), emessa a seguito di controllo formale ex art. 36 - ter del d.P.R. n. 600/1973, l'Agente per la riscossione per la Provincia di Latina richiese alla sig.ra Mi.Ma. il versamento della somma di Euro 5.512,54, comprensivo di sanzioni ed interessi, derivante dal disconoscimento da parte dell'Agenzia delle entrate della detrazione d'imposta, ai fini IRPEF, in relazione a spese concernenti la riqualificazione energetica di fabbricato sostenute nel 2008, in relazione al fatto che la contribuente non aveva trasmesso all'ENEA, nel termine previsto dalla fine dei lavori, la prescritta comunicazione dei dati descrittivi dell'intervento eseguito.

Detta cartella fu impugnata dalla contribuente dinanzi alla Commissione tributaria provinciale (CTP) di Latina, che accolse il ricorso proposto dalla contribuente nei confronti dell'Agenzia delle entrate sul presupposto che l'omessa o tardiva comunicazione non determinava la decadenza dall'agevolazione fiscale, che trovava la sua ragione giustificativa nell'effettività del costo sostenuto.

L'Agenzia delle Entrate propose appello principale dinanzi alla Commissione tributaria regionale (CTR) del Lazio avverso la sentenza di primo grado ad essa sfavorevole.

Con sentenza n. 4080/2019, depositata il 4 luglio 2009, non notificata, la CTR respinse il gravame dell'Amministrazione, accogliendo, invece, quello incidentale, limitato alla censura della disposta compensazione da parte del giudice di primo grado delle spese di lite.

Avverso detta pronuncia l'Agenzia delle entrate ricorre per cassazione in forza di un solo motivo, cui resiste con controricorso la contribuente.

La causa è stata fissata per l'odierna pubblica udienza a seguito di ordinanza interlocutoria resa dalla sottosezione tributaria della sesta sezione civile n. 13044/22, depositata il 26 aprile 2022, in vista della quale parte controricorrente aveva depositato memoria in dissenso rispetto all'originaria proposta del relatore.

In prossimità dell'odierna pubblica udienza fissata per la discussione, il Procuratore generale ha depositato memoria ex art. 378 cod. proc. civ., concludendo per l'accoglimento del ricorso, secondo quanto indicato in epigrafe.

La controricorrente ha depositato anch'essa ulteriore memoria ai sensi del citato art. 378 cod. proc. civ.

## RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate denuncia violazione o falsa applicazione dell'art. 1, commi 344, 345, 346, 347, 348 e 349, della l. n. 296/2006 e dell'art. 2, 4 lett. b) del d. m. 19 febbraio 2007, nonché dell'art. 4 del decreto interministeriale n. 41 del 1998, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. laddove la sentenza impugnata ha ritenuto che l'onere per la contribuente di trasmettere all'ENEA, entro i 90 giorni dalla conclusione dei lavori, l'attestato di certificazione energetica, non costituisse adempimento necessario per potere usufruire della detrazione legata alle spese sostenute per la qualificazione energetica di edifici.

2. Ritiene la Corte che il motivo e, quindi, il ricorso sullo stesso unicamente basato, siano infondati.

Non ignora il Collegio la sussistenza di precedente specifico di segno contrario (Cass. sez. 6 - 5, ord. 21 novembre 2022, n. 34151), sul quale il Procuratore Generale ha poggiate la propria richiesta di accoglimento del ricorso erariale, ma ritiene di non poter condividere le conclusioni ivi raggiunte, che, peraltro, la stessa sottosezione tributaria della sesta sezione civile (oggi non più esistente a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 149/2022), con l'ordinanza di rimessione del presente giudizio alla sezione ordinaria, ha ritenuto opportuno, per la valenza nomofilattica della questione, meritevole di ulteriore approfondimento attraverso il vaglio della pubblica udienza.

2.1. Giova premettere che sono pacifiche, in fatto, nel presente giudizio, le seguenti circostanze: a) l'Agenzia delle entrate, attraverso l'Ufficio destinato a riceverla, ha ricevuto tempestiva previa comunicazione dell'inizio dei lavori interessanti il fabbricato prima dell'inizio dei medesimi, nell'osservanza, quindi, di quanto disposto dall'art. 1 della l. n. 449/1997, le cui modalità attuative sono state stabilite dal decreto interministeriale (decreto del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro dei lavori pubblici) 18 febbraio 1998, n. 41, del quale l'Amministrazione ricorrente lamenta, in particolare, la violazione dell'art. 4; b) il contribuente non ha omesso, ma ritardato la comunicazione all'ENEA, rispetto al termine previsto, con riferimento all'anno d'imposta 2008 oggetto del presente giudizio, dall'art. 4, comma 1 - bis lett. b) del d.m. 19 febbraio 2007 - emanato in attuazione dell'art. 1, comma 349 della l. 27 dicembre 2006, n. 296, in relazione agli adempimenti da prevedere in relazione alle agevolazioni tributarie per la riqualificazione energetica degli edifici - di novanta giorni dalla fine dei lavori, attraverso il sito Internet indicato, dei dati descrittivi dell'intervento eseguito.

2.2. Orbene, venendo all'esame delle conseguenze legate al mancato rispetto di detto termine, se esso cioè importi decadenza dal godimento dell'agevolazione o, viceversa, integri una mera violazione di natura formale suscettibile di irrogazione di sanzione di natura amministrativa, il precedente succitato ha sostenuto la tesi della decadenza

ritenendo: a) per un verso che l'art. 4 del citato d.m. 19 febbraio 2007 (ivi riportato integralmente) "afferma(ss) ... chiaramente che l'omessa comunicazione preventiva all'ENEA costituisce una causa ostativa alla concessione delle agevolazioni relative agli interventi di riqualificazione energetica"; b) detta conclusione risulta coerente con quanto, con indirizzo costante, si è avuto modo di affermare, circa la natura delle norme che introducono agevolazioni od esenzioni come norme di stretta interpretazione; c) la natura perentoria del termine può in ogni caso ricavarsi dalla lettura sistematica dell'istituto (di qui il richiamo ai principi affermati da Cass. sez. 6-5, ord. 14 febbraio 2019, n. 4331 e a Cass. sez. 5, 11 luglio 2019, n. 18610); d) "trattandosi di un onere posto in capo alla parte contribuente perché questa possa ottenere un vantaggio fiscale, l'assolvimento di detto onere costituisce adempimento inderogabile per ottenere l'agevolazione stessa in ragione del doveroso onere del contribuente di osservare una diligenza media, adeguata al compimento della richiesta in questione, mentre il riconoscimento dell'agevolazione oltre i confini tracciati dalle norme costituirebbe una illegittima deroga ai principi di certezza giuridica e di capacità contributiva in quanto le norme che prevedono agevolazioni fiscali sono di stretta interpretazione (...)", "non trattandosi quindi di un inutile onere burocratico contrario al principio della libertà di iniziativa economica di cui all'art. 41, comma 1, Cost. ma di un adempimento non particolarmente oneroso e ragionevolmente esigibile in relazione ad un dovere di attenersi ad uno standard di normale diligenza (Cass. n. 16625 del 2020; Cass. n. 13479 del 2016), indispensabile per consentire all'organo competente di svolgere eventualmente i controlli che ritenga necessari"; ciò con riferimento "alla meritevolezza dei lavori in relazione ai limiti previsti dall'art. 41, comma 2, Cost. (specie in ragione delle modifiche intervenute con legge costituzionale n. 1 del 2022 a tutela dell'ambiente" (così, pressoché testualmente, Cass. ord. 34151/22, cit.).

2.3. Premesso che in questa sede non s'intende minimamente porre in discussione il principio di cui sub c) - posto a fondamento, peraltro, di decisione coeva, con esito diverso per l'Amministrazione, da questo stesso collegio in altro giudizio, in tema di detrazione dei costi per lavori di ristrutturazione ex art. 1, della l. n. 449/1997, chiamato all'odierna pubblica udienza al n. RG 1914/2017 - né, tantomeno, la natura di stretta interpretazione delle norme tributarie che introducono agevolazioni o esenzioni, deve tuttavia osservarsi, in primo luogo, come tale ultimo argomento attenga all'insuscettibilità, in via di interpretazione analogica, dell'estensione dei requisiti oggettivi e/o soggettivi per il godimento dell'agevolazione o esenzione, senza che da esso possa inferirsi alcuna conseguenza riguardo alla natura perentoria o meno di un termine, in ragione della tassatività dei termini stabiliti a pena di decadenza per l'adempimento di un onere.

Ciò premesso, ritiene, quindi, la Corte che, diversamente da quanto affermato nel richiamato precedente, non possa desumersi una comminatoria di decadenza, per il mancato rispetto del termine di novanta giorni dalla fine dei lavori previsto dalla norma per l'inoltro della comunicazione all'ENEA, dallo stesso tenore dell'art. 4 del d.m. 19

febbraio 2007; ciò in ragione del fatto che di per sé l'espressione ivi adoperata, secondo cui i soggetti che intendono avvalersi della detrazione (in questa sede ai fini IRPEF) relativa alle spese per gli interventi di cui all'art. 1, commi 1 e 2, del decreto medesimo, cioè di riqualificazione energetica degli edifici, sono "tenuti" a trasmettere all'ENEA i dati relativi ai lavori eseguiti, senza che alcuna comminatoria espressa di decadenza sia stata stabilita da detta norma, non è sufficiente a determinare un'ipotesi di decadenza, che deve tassativamente evincersi quanto meno in via d'interpretazione sistematica della normativa primaria e secondaria in ragione della finalità per la quale l'adempimento è prescritto.

2.3.1. Orbene, diversamente da quanto invece riferibile alla diversa ipotesi della mancata previa comunicazione al COP dell'Agenzia delle entrate dell'inizio dei lavori di ristrutturazione del fabbricato - che trova nella norma primaria (art. 1, comma 3 della l. n. 449/1997) la fonte della previsione della decadenza in caso di violazione degli adempimenti previsti dalla successiva disposizione attuativa dell'art. 4 del d.m. n. 41/1998 - la natura perentoria del termine, a pena di decadenza dal godimento dell'agevolazione, non può essere, nella fattispecie in esame, desunta né dalla specifica norma attuativa, tenuto conto anche dal successivo art. 5, comma 4 - bis del decreto ministeriale del 19 febbraio 2007, come inserito dall'art. 5, comma 1, lett. c) del d.m. 7 aprile 2008, che consente, proprio a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, quello oggetto del presente giudizio, al soggetto che sostiene la spesa la possibilità di redigere ed inviare all'ENEA la scheda informativa dei lavori, omettendo l'attestato di qualificazione energetica per determinate tipologie di lavori, né dalla lettura sistematica dell'istituto.

2.3.2. Se è vero che il menzionato art. 4 del d.m. 19 febbraio 2007 è reso in attuazione delle disposizioni di cui ai commi 344, 345, 346 e 347 dell'art. 1 della l. n. 296/2006, e quindi con riferimento, per quanto qui rileva, agli interventi di riqualificazione energetica di edifici esistenti, la previsione della decadenza per l'omessa o tardiva comunicazione all'ENEA non può farsi discendere neppure dalla normativa primaria. Seppure, infatti, volesse farsi riferimento, per effetto del rinvio del comma 348 dell'art. 1 della l. n. 296/2006 alle previsioni di cui all'art. 1 della l. n. 449/1997 ed al successivo d. m. 18 febbraio 1998, n. 41 e successive modificazioni, deve rilevarsi che il rinvio debba intendersi come rinvio fisso, non essendo prevista dalla normativa anteriormente richiamata alcun onere di comunicazione all'ENEA, che trova per la prima volta ingresso nel successivo d. m. 19 febbraio 2007, come di seguito modificato, senza che neppure in seno alle successive modifiche dello stesso sia stata prevista un'espressa comminatoria di decadenza dal godimento della detrazione.

2.3.3. Risulta, invero, condivisibile, quanto sottolineato in materia dalla prevalente giurisprudenza di merito, cui, sostanzialmente, ha aderito la sentenza della CTR del Lazio in questa sede impugnata, in relazione a quella che è la finalità dell'adempimento di cui in questa sede si discute. Mentre, infatti, il controllo dell'Amministrazione

finanziaria, ai fini del riconoscimento della spettanza della detrazione deve riguardare la dimostrazione da parte del contribuente che le spese detratte siano state effettivamente sostenute in relazione ad interventi finalizzati al risparmio energetico (e, va ricordato, nella fattispecie in esame vi è stata pacificamente tempestiva comunicazione dell'inizio dei lavori atta a consentire ogni controllo demandato all'Agenzia delle entrate), la comunicazione all'ENEA ha finalità essenzialmente statistiche, cioè di monitoraggio e di valutazione di detto risparmio energetico.

2.4. Le considerazioni che precedono rendono, ad avviso della Corte, superflua ogni ulteriore disamina dei limiti dell'istituto della remissio in bonis di cui all'art. 2, comma 1, del d. l. 2 febbraio 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla l. 26 aprile 2012, n. 44 e dei limiti temporali della medesima.

2.5. Per mera completezza di argomentazione, non può non rilevarsi come la finalità della prescritta comunicazione all'ENEA di monitoraggio e di valutazione del risparmio energetico sia stata più puntualmente esplicitata, in sede di normativa di rango primario, dal successivo art. 16, comma 2 - bis del d. l. 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla l. 3 agosto 2013, n. 90, in materia di proroga delle detrazioni spettanti in relazione ai costi sostenuti per interventi di riqualificazione energetica, con riferimento alla quale la stessa Agenzia delle entrate, con la Risoluzione n. 46/E del 18 aprile 2019, ha escluso che l'omessa o tardiva comunicazione potesse comportare il diniego di riconoscimento della detrazione.

3. Ne consegue il rigetto del ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate, restando estranea alla decisione della presente controversia, con riferimento al periodo di riferimento dei costi sostenuti, ogni ulteriore considerazione sui successivi interventi normativi di cui agli artt. 119 e 121, comma 2, del d. l. 19 maggio n. 34 (c.d. "decreto rilancio"), convertito, con modificazioni, dalla l. 17 luglio 2020, n. 77 ed alle rispettive disposizioni attuative (artt. 6 del d. m. 6 agosto 2020; art. 3 del d.m. 8 agosto 2020, entrambi decreti del Ministero dello Sviluppo Economico).

4. Le spese del presente giudizio di legittimità, liquidate come da dispositivo, seguono la soccombenza.

5. Rilevato che risulta soccombente parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13, comma 1 - quater del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento in favore della controricorrente delle spese del presente giudizio di legittimità, che liquida in Euro 2500,00 per compensi, oltre rimborso spese forfettarie nella misura del 15%, Euro 200,00 per esborsi ed

accessori di legge.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del 12 ottobre 2023.

Depositato in Cancelleria il 21 marzo 2024.