

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE****SEZIONE TRIBUTARIA**

OGGETTO: Ires 2013 -
Riqualificazione energetica -
Detrazione - Comunicazione
di conclusione lavori ad Enea
- Omissione - Conseguenze -
*Principio di diritto.

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

dott. Michele Cataldi Presidente -
dott. Paolo Di Marzio Consigliere Rel. **R.G.N. 18830/2020**
dott. Federico Lume Consigliere - Cron.
dott. Danilo Chieca Consigliere - **C.C. - 4/4/2025**
dott. Angelo Napolitano Consigliere -

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso proposto da:

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore, legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, *ex lege*, dall'Avvocatura Generale dello Stato, e domiciliata presso i suoi uffici, alla via dei Portoghesi n. 12 in Roma;

- **ricorrente** -

contro

██████████ **Srl**, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dagli Avv.ti ██████████
██████████ del Foro di Milano, che hanno indicato recapito PEC, ed elettivamente domiciliata presso lo studio del secondo difensore, al ██████████ in Roma;

- **controricorrente** -

avverso

la sentenza n. 460, pronunciata dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia il 29.1.2020, e pubblicata il 14.2.2020; ascoltata, in camera di consiglio, la relazione svolta dal Consigliere Paolo Di Marzio;

la Corte osserva:



Fatti di causa

1. A seguito di controllo automatizzato della dichiarazione dei redditi svolto ai sensi dell'art. 36 *ter* del Dpr n. 600 del 1973, l'Agenzia delle Entrate notificava alla [REDACTED] Srl la cartella di pagamento n. [REDACTED] avente ad oggetto, ai fini Ires, il disconoscimento delle invocate detrazioni relative ad oneri sostenuti per il risparmio energetico nell'edilizia, con riferimento all'anno 2013.

2. La contribuente impugnava l'atto esattivo innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Varese, proponendo plurime censure, procedurali e di merito. La CTP reputava fondate le difese della ricorrente, ed annullava l'atto impugnato.

3. L'Agenzia delle Entrate spiegava appello avverso la decisione sfavorevole conseguita nel primo grado del giudizio, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia contestando, per quanto ancora d'interesse, che la detrazione non poteva essere riconosciuta, non avendo la società provveduto a comunicare all'Enea la conclusione dei lavori. La CTR confermava la decisione impugnata.

4. L'Agenzia delle Entrate ha quindi introdotto ricorso per cassazione, avverso la decisione adottata dalla CTR, affidandosi ad un motivo di impugnazione. La contribuente resiste mediante controricorso, ed ha pure depositato sintetica memoria.

Ragioni della decisione

1. Con il suo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., l'Agenzia delle Entrate contesta la violazione o falsa applicazione dell'art. 1, comma 348, della legge n. 296 del 2006 e dell'art. 4 del decreto ministeriale 19 febbraio 2007, per avere il giudice dell'appello erroneamente ritenuto che l'onere per la contribuente di trasmettere all'Enea l'attestato di certificazione energetica non costituisse adempimento necessario, a pena di decadenza, per poter usufruire della



deduzione legata alle spese sostenute per la **qualificazione** energetica di edifici.

2. La controricorrente ha affermato l'inammissibilità del ricorso introdotto dall'Ente impositore perché carente del requisito dell'autosufficienza, in quanto "l'Agenzia delle Entrate si limita a prospettare una diversa (ed errata) interpretazione della normativa applicabile al caso di specie" (controric., p. 3). Il vizio contestato non sussiste, perché è certo consentito al ricorrente contestare la esatta applicazione di una normativa al caso di specie, ed il ricorso risulta perciò ammissibile.

3. La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia ha ricordato che la deduzione per gli interventi energetici in questione è stata prevista dall'art. 1, commi 344 ss., della legge n. 296 del 2006, che rinvia anche a normative di attuazione. In particolare il Dm 19.2.2007 ha previsto, all'art. 4, che i soggetti interessati alla deduzione sono tenuti a trasmettere all'Enea copia di determinata documentazione (copia dell'attestato di certificazione o qualificazione energetica, scheda informativa degli interventi realizzati). Ha quindi valutato il giudice dell'appello che "dal combinato disposto dalle norme in esame emerge l'obbligatorietà dell'adempimento ma non, quantomeno in modo espresso, la condizionalità dello stesso rispetto al beneficio. Il beneficio, infatti, spetta nei casi previsti dai commi 344 e seguenti. Il decreto interministeriale, invece, disciplina unicamente le modalità di fruizione dello stesso ... un conto sono i presupposti sostanziali del beneficio, il cui difetto indubbiamente determina la perdita (*rectius*, la mancata spettanza *ab origine*), altro le modalità di fruizione: per queste ultime, si ripete, ed in particolare per la comunicazione all'Enea, non è prevista una decadenza" (sent. CTR, p. 2).

4. Questa Corte regolatrice si è occupata della questione affine della tardiva trasmissione della documentazione all'Enea da parte del contribuente che invoca il diritto alla deduzione, e si erano



registrati alcuni contrasti giurisprudenziali. Non ignora il Collegio la sussistenza di alcuni precedenti specifici di segno contrario (Cass. sez. VI-V, 21.11.2022, n. 34151; Cass. sez. V, 30.5.2024, n. 15178) alla soluzione che si ritiene di dover condividere, ma reputa di non poter aderire al diverso orientamento per le ragioni che si provvede ad esporre.

4.1. Invero questa Corte regolatrice ha già proposto il principio di diritto secondo cui "in tema di benefici fiscali per spese di riqualificazione energetica degli edifici, l'inosservanza del termine di novanta giorni dalla conclusione dei lavori per l'inoltro della comunicazione all'ENEA, ai sensi dell'art. 4 del d.m. del 19/02/2007, non costituisce causa di decadenza dal godimento della detrazione, decadenza che, in assenza di un'espressa previsione normativa, non è evincibile nemmeno da un'interpretazione sistematica della disciplina primaria e secondaria, *in considerazione delle finalità statistiche per le quali l'adempimento è prescritto*" (evidenza aggiunta), Cass. sez. V, 21.3.2024, n. 7657.

4.1.1. Successivamente si è quindi illustrato che "in tale decisione, cui va data continuità, la Corte ha infatti evidenziato che ... la comminatoria di decadenza non possa desumersi dal tenore dell'art. 4 del d.m. 19/02/2007; 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 espressa 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.



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 -, nella fattispecie in esame la natura perentoria del termine, a pena di decadenza dal godimento dell'agevolazione, non può essere desunta né dalla specifica norma attuativa, tenuto conto anche del successivo art. 5, comma 4-bis del d. m. 19/02/2007, come inserito dall'art. 5, comma 1, lett. c) del d.m. 7/04/2008, che consente, proprio a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, 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. Se è vero che il menzionato art. 4 del d.m. 19/02/2007 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. 18/02/1998, n. 41 e successive modificazioni, si è già ritenuto che il rinvio debba intendersi come rinvio fisso, non essendo previsto dalla normativa anteriormente richiamata alcun onere di comunicazione all'ENEA, che trova per la prima volta ingresso nel successivo d.m. 19/02/2007, come poi modificato, senza che neppure in seno alle successive modifiche dello stesso sia stata



prevista un'espressa comminatoria di decadenza dal godimento della detrazione. Inoltre, mentre 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. Il d.m. 11/05/2018 infatti, che prevede poteri di verifica e controllo in capo all'ENEA, è stato introdotto per dare attuazione alla previsione dell'art. 14, comma 2-quinquies, del d.l. 4/06/2013, conv. in l. n. 4/08/2013, n. 90, comma inserito dall'art. 1, comma 2, lett. a), n. 3), l. 11/12/2016, n. 232, a decorrere dal 1° gennaio 2017, sostituito dall'art. 4-bis, comma 1, lett. b), d.l. 24/04/2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla l. 21/06/2017, n. 96, e, successivamente, così modificato dall'art. 1, comma 3, lett. a), n. 8), l. 27/12/2017, n. 205, a decorrere dal 1° gennaio 2018, e quindi costituisce norma sopravvenuta alle disposizioni vigenti *ratione temporis*. L'originario comma 3-bis, introdotto dalla legge di conversione, prevedeva che «Al fine di effettuare il monitoraggio e la valutazione del risparmio energetico conseguito a seguito della realizzazione degli interventi di cui ai commi 1 e 2, l'Agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo economico sostenibile (ENEA) elabora le informazioni contenute nelle richieste di detrazione pervenute per via telematica e trasmette una relazione sui risultati degli interventi al Ministero dello sviluppo economico, al Ministero dell'economia e delle finanze, alle regioni e alle province autonome di Trento e di Bolzano, nell'ambito delle rispettive competenze territoriali. Nell'ambito di tale attività, l'ENEA



predispone il costante aggiornamento del sistema di reportistica multi-anno delle dichiarazioni ai fini della detrazione fiscale di cui all'articolo 1, comma 349, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, già attivo e assicura, su richiesta, il necessario supporto tecnico alle regioni e alle province autonome di Trento e di Bolzano>>”, Cass. sez. V, 12.7.2024, n. 19309.

5. Nel caso di specie ricorre un'ipotesi non di comunicazione tardiva all'Enea, bensì di omessa comunicazione, ma i condivisibili riassunti principi espressi da questa Corte di legittimità appaiono estensibili (cfr. Cass. sez. V, 26.3.2025, n. 8019).

La stessa Amministrazione finanziaria ricorrente, peraltro, dà atto di aver richiesto la documentazione giustificativa degli interventi di riqualificazione energetica dalla società, e che “in data 26 gennaio 2017, la parte ha presentato la documentazione in suo possesso” (ric., p. 2), e l'Ente impositore non ha proposto rilievi in relazione alla completezza e congruità della stessa. L'Agenzia delle Entrate contesta però che la società “non ha presentato la ricevuta della documentazione Enea, dichiarando di non esserne in possesso” (*ibidem*) e ritiene che “la mancata presentazione su richiesta dell'Amministrazione finanziaria della predetta documentazione comporta la decadenza dal beneficio” (ric., p. 6).

5.1. Occorre allora ricordare che l'accesso al beneficio della detrazione per gli interventi di riqualificazione energetica è consentito, come correttamente evidenziato dalla controricorrente, ai sensi del comma 348 della legge n. 296 del 2006, quando il richiedente a) disponga dell'asseverazione da parte di tecnico abilitato della rispondenza dell'intervento ai requisiti previsti, e b) abbia conseguito la certificazione energetica dell'edificio di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 192 del 2005, o un attestato di qualificazione energetica, anche questo rilasciato ed asseverato da professionista qualificato.



La comunicazione all'Enea ha una specifica finalità, quella di consentire il monitoraggio del risparmio ottenuto a seguito degli interventi di riqualificazione energetica in ambito regionale e nazionale (art. 11, d.m. 19.2.2007), non prevedendosi alcuna valutazione o controllo da parte dell'Ente in relazione alle singole segnalazioni. La comunicazione è quindi prevista a fini essenzialmente statistici, ed appare perciò corretto ritenere non abbia la natura di un requisito per l'accesso alla detrazione.

5.2. Può quindi indicarsi il principio di diritto secondo cui: "In tema di benefici fiscali per spese di riqualificazione energetica degli edifici, l'omissione della comunicazione all'Enea della conclusione dei lavori prevista dall'art. 4 del d.m. del 19/02/2007, emesso in attuazione delle disposizioni di cui ai commi 344 ss. dell'art. 1 della l. n. 296 del 2006, non costituisce causa di decadenza dal godimento della detrazione fiscale, perché questa conseguenza non è prevista dalla disposizione, e neppure può evincersi dall'interpretazione sistematica della normativa primaria e secondaria in ragione della finalità per la quale l'adempimento è prescritto; ne discende che la detrazione compete qualora il richiedente dimostri di possedere i requisiti di cui alle lettere a) e b) di cui al comma 348 della legge n. 296 del 2006, mentre la comunicazione all'Enea, nella disciplina vigente "ratione temporis" - prima dell'introduzione della previsione di cui al comma 2 quinquies dell'art. 14 del d.l. 4/06/2013, conv. in l. n. 4/08/2013, n. 90, come inserito dall'art. 1, comma 2, lett. a), n. 3), l. 11/12/2016, n. 232, a decorrere dal 1° gennaio 2017, e succ. modd., e d.m. 11/05/2018 - ha una specifica finalità statistica, quella di consentire il monitoraggio del risparmio ottenuto a seguito degli interventi di riqualificazione energetica in ambito regionale e nazionale (art. 11, d.m. 19.2.2007), non prevedendosi alcuna valutazione o controllo da parte dell'Ente in relazione alle singole segnalazioni".



6. Il ricorso introdotto dall'**Agenzia delle Entrate in definitiva** risulta infondato, e deve perciò essere respinto.

7. Appare equo che le spese dell'intero processo siano compensate tra le parti, in ragione della complessità e parziale novità delle questioni sottoposte all'esame di questa Corte, oltre che delle oscillazioni giurisprudenziali registratesi in materia.

7.1. 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.

La Corte di Cassazione,

P.Q.M.

rigetta il ricorso proposto dall'**Agenzia delle Entrate**.

Dichiara compensate tra le parti le spese dell'intero processo.

Così deciso in Roma, il 4.4.2025.

Il Presidente

Michele Cataldi

