



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

OGGETTO: Irpef 2011 -
Recupero patrimonio
edilizio - Riqualificazione
energetica - Detrazioni -
Regime.

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

dott. Michele Cataldi Presidente -
dott. Paolo Di Marzio Consigliere Rel. **R.G.N. 2575/2024**
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

[REDACTED];

- **intimata** -

e nei confronti di

Agenzia delle Entrate Riscossione;

- **intimata** -

avverso

la sentenza n. 569, pronunciata dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado delle Marche il 27.6.2023, e pubblicata il 28.6.2023;

ascoltata, in camera di consiglio, la relazione svolta dal Consigliere Paolo Di Marzio;

la Corte osserva:



Fatti di causa

1. L'Incaricato per l'esazione notificava a [REDACTED] la cartella di pagamento n. [REDACTED], avente ad oggetto il recupero di maggiori imposte IRPEF, addizionale regionale e comunale, in relazione all'anno 2011. L'atto esattivo traeva origine dal controllo formale della dichiarazione dei redditi della contribuente effettuato dall'Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'art. 36 *ter* D.P.R. 600/1973, che aveva condotto al disconoscimento delle detrazioni invocate in relazione agli oneri sostenuti per il recupero del patrimonio edilizio e l'efficientamento energetico.

2. La contribuente proponeva ricorso avverso la cartella esattoriale, innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Ancona. Deduceva di aver presentato correttamente tutta la documentazione relativa alle spese che davano diritto alla detrazione e, relativamente a quelle inerenti all'efficientamento energetico, asseriva di non essere obbligata a presentare la pratica Enea in considerazione del mancato completamento dei lavori. L'ufficio notificava una proposta di mediazione, con cui venivano riconosciute soltanto alcune detrazioni relative alle spese per il recupero del patrimonio edilizio, a cui la contribuente non aderiva. L'esito negativo della procedura di mediazione portava l'ufficio a costituirsi in giudizio, insistendo per il rigetto del ricorso e la conferma della pretesa impositiva. La CTP accoglieva il ricorso della contribuente, che aveva prodotto la documentazione comprovante le spese relative al recupero edilizio e, per quanto concerneva le spese relative alla ristrutturazione energetica, rilevava l'assenza di obblighi di comunicazione all'ENEA previsti a pena di decadenza.

3. Avverso la pronuncia sfavorevole conseguita nel primo grado del giudizio spiegava appello l'Agenzia delle Entrate, innanzi alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado delle Marche. Si costituiva in giudizio la contribuente, chiedendo il rigetto



dell'appello e la conferma della sentenza impugnata. Il giudice dell'appello accoglieva parzialmente il ricorso, riconoscendo che per il 2009 la detraibilità delle spese doveva essere limitata ad Euro 8.940,00, confermando per il resto la sentenza di primo grado.

4. L'Amministrazione finanziaria ha presentato ricorso per cassazione affidandosi ad uno strumento d'impugnazione. La contribuente e l'Agenzia delle Entrate riscossione non si sono costituiti.

Ragioni della decisione

1. Con il suo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., l'Agenzia delle Entrate censura la violazione e falsa applicazione dell'art. 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ. e dell'art. 36 del D.lgs. n. 546 del 1992. Nello specifico, è contestata l'apparente motivazione della sentenza del giudice dell'appello che ha ritenuto "in modo apodittico e senza fornire contezza dell'iter logico-giuridico seguito per giungere a tale convincimento, quasi interamente provate le spese di recupero del patrimonio edilizio allegate dalla contribuente" (ric. p. 12), così come quelle sostenute per il risparmio energetico.

2. La Corte di Giustizia Tributaria di II grado delle Marche ha scritto che "L'appello va accolto nei termini sotto spiegati. Il contribuente ha depositato già in primo grado le fatture ed i bonifici eseguiti nel 2008 per i lavori edilizi eseguiti. Queste spese devono quindi ritenersi provate. Provate risultano - circostanza questa non contestata nemmeno dall'ufficio - anche le spese per il recupero edilizio per il 2009 ed il 2010. La detrazione per tali spese spetta peraltro, per il 2009, solo limitatamente all'importo di € 8.940,00, poiché trattasi di un immobile in comproprietà con il coniuge ed il restante importo, pari ad € 39.060,00 è stato portato in detrazione - circostanza questa non contestata, dal coniuge dell'appellato" (sent. CGT di II grado, p. II).



Quindi il giudice dell'appello ha aggiunto che "La detrazione è dovuta per intero per le spese sostenute per gli interventi di risparmio energetico. La prova dei costi qui non è contestata. È vero che è necessario per ottenere il beneficio fiscale, l'invio della comunicazione all'Enea (vedere in questo senso Cas. Civ. n. 34151/2022), ma è logico che la comunicazione va effettuata - come sostenuto dal contribuente - al termine dei relativi lavori, come d'altra parte previsto dall'art. 4, comma 1 lettera b), del decreto del ministero dell'Economia e delle finanze del 19 febbraio 2007" (sent. CGT II grado, p. II).

2.1. L'Amministrazione finanziaria contesta la motivazione apparente della pronuncia, affermandone il contenuto apodittico, incapace di mostrare l'iter logico-giuridico seguito per giungere alla decisione. In riferimento, poi, agli interventi di efficientamento energetico, contesta il fatto che il giudice dell'appello si sia limitato a collocare temporalmente la comunicazione all'ENEA "al termine dei lavori" (ric. p. 13), senza neppure chiarire come lo abbia accertato.

2.2. La critica di motivazione apparente proposta dall'Amministrazione finanziaria non appare fondata.

Questa Corte ha avuto modo di pronunciarsi ripetutamente sui caratteri di tale vizio (cfr., tra le altre, Cass. 15883/2017, 9105/2017, SS.UU. 2232/2016, Cass. 9113/2012, Cass. 16736/2007), ed ha affermato che il vizio di omessa o apparente motivazione della sentenza ricorre allorché il giudice di merito ometta di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento, ovvero, li indichi in modo tale da rendere impossibile ogni sindacato di controllo sull'esattezza e logicità del suo ragionamento (Cass. 29816/2024). Il Collegio d'appello, ancorché con una concisa motivazione, ha indicato l'iter logico con cui è giunto a valutare la spettanza delle detrazioni, per quanto attiene agli oneri di ristrutturazione operando riferimento alle



fatture allegare in atti e non specificamente contestate neppure in questa sede dall'Amministrazione finanziaria.

2.3. Mediante una critica maggiormente circostanziata, interpretabile come una censura di violazione di legge ed in tal senso meritevole di esame, l'Amministrazione finanziaria afferma poi che la mancata tempestiva presentazione da parte della contribuente della certificazione ENEA giustificerebbe il mancato riconoscimento della detrazione delle spese affrontate dalla contribuente ai fini del perseguimento dell'efficientamento energetico. La decisione del giudice del gravame rivela comunque sul punto, nella critica della ricorrente, una "posizione non conforme alle indicazioni di prassi dell'Agenzia delle Entrate, come cristallizzate nella Direttiva n. 98/2021 (aggiornata al 20.12.2022) e confermate da recenti pronunce di codesta Corte di cassazione, secondo cui l'obbligo di comunicazione all'ENEA, entro gli stretti termini previsti dal ... decreto ministeriale" del 19/02/2007, "costituisce un adempimento inderogabile per ottenere l'agevolazione (Corte di cassazione, ordinanza 21 novembre 2022, n. 34151)" (ric., p. 13).

2.4. Non ignora il Collegio la sussistenza di alcuni precedenti specifici di segno contrario (cfr. il citato Cass. sez. VI-V, 21.11.2022, n. 34151; ma anche Cass. sez. V, 30.5.2024, n. 15178) alla soluzione che si ritiene di dover adottare, ma reputa di non poterne condividere le conclusioni per le ragioni che si provvede ad esporre.

Invero questa Corte regolatrice ha già condivisibilmente 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" Cass. sez. V, 21.3.2024, n. 7657.

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 (conf. Cass. sez. V, 26.3.2025, n. 8019).

2.5. Nel caso di specie, peraltro, occorre ancora ricordare che la contribuente aveva affermato di non aver potuto effettuare la comunicazione all'Enea quando i lavori non erano ancora terminati, visto che la stessa è prevista a conclusione dei lavori, ed occorre pure evidenziare come, in un passaggio del suo argomentare, l'Amministrazione finanziaria scriva che “il ritardo con cui è avvenuto l'invio della suddetta comunicazione non è contemplato ...



neppure nella forma del ravvedimento operoso” (ric. p. 13),
lasciando intendere che, seppure tardivamente, la comunicazione
all'Enea sia stata inviata dalla [REDACTED]

Tuttavia, considerato che nel resto della sua impugnazione l'Agencia delle Entrate lamenta l'omesso invio della comunicazione, ed in tal senso pare argomentare anche il giudice dell'appello, completezza impone ancora di rilevare che l'accesso al beneficio della detrazione per gli interventi di riqualificazione energetica è consentito, 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. Deve allora evidenziarsi che l'Amministrazione finanziaria non ha contestato che la contribuente possedesse i requisiti per poter accedere al beneficio.

2.5.1. La comunicazione all'Enea ha invece 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. Pertanto l'omissione della comunicazione all'Enea non comporta la decadenza dal beneficio fiscale invocato (cfr. Cass. sez. V, 26.3.2025, n. 8019).

2.5.2. La motivazione espressa dalla CTR risulta quindi presente e non apparente, ed è anche pienamente condivisibile laddove afferma, come innanzi evidenziato, che "La detrazione è dovuta per intero per le spese sostenute per gli interventi di



risparmio energetico. La prova dei costi qui non è contestata, mentre deve essere corretta nella parte in cui scrive, non condivisibilmente, che "è necessario per ottenere il beneficio fiscale, l'invio della comunicazione all'Enea".

Il ricorso introdotto dall'Agenzia delle Entrate risulta pertanto infondato, e deve perciò essere respinto.

3. Appare equo che le spese dell'intero processo siano interamente 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.

3.1. 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

