

Civile Ord. Sez. 5 Num. 19309 Anno 2024

Presidente: GIUDICEPIETRO ANDREINA

Relatore: LUME FEDERICO

Data pubblicazione: 12/07/2024

Irpef – detrazione spese
interventi risparmio
energetico -tardiva
comunicazione ENEA –
decadenza-esclusione

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 14309/2017 R.G. proposto da:

BESOZZI CARLO, rappresentato e difeso dall'avv. Nicola Pennella, in forza di procura a margine del ricorso, ed elettivamente domiciliato presso lo studio del medesimo sito in Roma alla piazza Venezia n. 11;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende *ope legis*;

- controricorrente -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 928/2017, depositata in data 8/03/2017, non notificata;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 23/05/2024 dal relatore consigliere Federico Lume.

Rilevato che

1. Carlo Besozzi, per ciò che in questo grado di giudizio rileva, impugnava la cartella di pagamento, emessa ex art. 36-ter d.P.R. n. 600 del 1973, con cui erano recuperate le spese, indicate nella dichiarazione 2010 per il periodo d'imposta 2009, per interventi finalizzati al risparmio energetico e sostenute negli anni 2008 e 2009, ai sensi dall'art. 1, commi 344 e seguenti, della l. n. 296 del 2006, in relazione alla tardiva comunicazione all'ENEA.

2. La Commissione tributaria provinciale di Milano accoglieva il ricorso.

3. Avverso tale decisione proponeva appello l'ufficio, avanti la Commissione tributaria regionale della Lombardia, che lo accoglieva; in particolare i giudici del gravame, disattesa l'eccezione di giudicato relativa ad altra annualità, evidenziavano che il contribuente aveva iniziato i lavori nel 2008, terminandoli nel 2010, trasmettendo solo nel 2014 la comunicazione all'ENEA dell'attestato di certificazione energetica e della scheda informativa relativa agli interventi realizzati; in ogni caso, la comunicazione all'ENEA doveva essere trasmessa non oltre il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

4. Contro tale decisione propone ricorso per cassazione il contribuente, in base a due motivi.

L'Agenzia delle entrate ha depositato controricorso, illustrato da successiva memoria.

5. Il ricorso è stato fissato per l'adunanza del 23/05/2024.

Considerato che:

1. Con il primo motivo di ricorso si deduce il sopravvenuto giudicato esterno in forza della sentenza della CTR della Lombardia n.

3858/2016, in relazione alle spese sostenute nel 2008, per la identica quota del terzo detraibile nel periodo di imposta 2009.

Con il secondo motivo si deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 1, comma 344 e ss. della l. n. 296 del 2006, dell'art. 4, comma 1-*bis*, del d.m. 19/02/2007, dell'art. 1, comma 20, della l. n. 244 del 2007; la censura attiene alla spettanza del beneficio anche in presenza di (tardiva) comunicazione all'ENEA dell'attestato di certificazione energetica e della scheda informativa relativa agli interventi realizzati.

1.1. Non può essere accolta la richiesta di trattazione in pubblica udienza formulata dall'Agenzia delle entrate nella memoria depositata il 13/05/2024, ben potendo il collegio giudicante escludere la ricorrenza dei relativi presupposti, in ragione del carattere consolidato dei principi di diritto da applicare al caso di specie (Cass., Sez. U., 5/06/2018, n. 14437), ed allorquando non si verta in tema di decisioni aventi rilevanza nomofilattica, idonee a rivestire efficacia di precedente, orientando, con motivazione avente anche funzione extra processuale, il successivo percorso della giurisprudenza (Cass., Sez. U., 23/04/2020, n. 8093; Cass. 21/01/2022, n. 2047; Cass. 13/01/2021, n. 392; Cass. 20/11/2020, n. 26480), il che è quanto avviene nel caso di specie, alla luce delle successive considerazioni.

Il precedente di Cass. 21/03/2024, n. 7657, di cui si invoca il superamento, è stato infatti già reso all'esito di udienza pubblica cui il giudizio era stato rimesso dalla sesta sezione (oggi non più esistente in forza del d.lgs. n. 149 del 2022) con ordinanza interlocutoria n. 13044 del 26/04/2022, proprio sul presupposto della particolare rilevanza nomofilattica della questione di diritto sulla quale la Corte doveva pronunciare.

Né sussiste un contrasto tra la predetta decisione e la precedente ordinanza Cass. 21/11/2022, n. 34151, emessa della sesta sezione (seguita invero di recente da Cass. 30/05/2024, n. 15178, che però

non si confronta con Cass. n. 7657/2024), in quanto tale precedente è stato espressamente preso in considerazione dalla decisione assunta in udienza pubblica e disatteso.

Non appare infine pertinente il riferimento a Cass., Sez. U., 11/12/2023, nn. 34419 e 34452, decisioni emesse dal massimo organo nomofilattico e relative alla questione della rilevanza della differenza tra crediti inesistenti e crediti non spettanti ai fini della decadenza dal potere accertativo, ove si è affermato il principio di diritto per cui «In tema di compensazione di crediti o eccedenze d'imposta da parte del contribuente, all'azione di accertamento dell'erario si applica il più lungo termine di otto anni, di cui all'art. 27, comma 16, d.l. n. 185 del 2008, quando il credito utilizzato è inesistente, condizione che si realizza - alla luce anche dell'art. 13, comma 5, terzo periodo, d.lgs. n. 471 del 1997, come modificato dal d.lgs. n. 158 del 2015 - allorché ricorrano congiuntamente i seguenti requisiti: a) il credito, in tutto o in parte, è il risultato di una artificiosa rappresentazione ovvero è carente dei presupposti costitutivi previsti dalla legge ovvero, pur sorto, è già estinto al momento del suo utilizzo; b) l'inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli di cui agli artt. 36-*bis* e 36-*ter* d.P.R. n. 600 del 1973 e all'art. 54-*bis* d.P.R. n. 633 del 1972; ove sussista il primo requisito ma l'inesistenza sia riscontrabile in sede di controllo formale o automatizzato, la compensazione indebita riguarda crediti non spettanti e si applicano i termini ordinari per l'attività di accertamento»».

In tali decisioni la Corte, procedendo alla ricognizione, sulla base della giurisprudenza allora edita, delle ipotesi di crediti inesistenti per mancato adempimento ad un obbligo di *facere* o *non facere* ha espressamente richiamato l'ipotesi in questione, come interpretata dalla predetta Cass. 21/11/2022, n. 34151, ma ciò non consente di ritenere che la questione sia oggetto di esplicita decisione sul punto.

2. Il primo motivo, che si riferisce alla sola quota dell'anno 2009 del costo sostenuto nel 2008, è inammissibile.

2.1. Cass., Sez. U., 25/05/2001, n. 226 ha affermato (in motivazione) che l'eccezione di giudicato non è soggetta a preclusioni per quanto riguarda la sua allegazione in sede di merito, mentre non può essere dedotta per la prima volta in cassazione (a meno che il giudicato non si sia formato dopo la sentenza impugnata), attesa la non deducibilità di questioni nuove in sede di giudizio di legittimità (in senso conforme Cass. 9/08/2001, n. 10977/2001). Principio che è stato riaffermato da Cass., Sez. U., 16/06/2006, n. 13916, che proprio in ordine alla deducibilità in sede di legittimità del giudicato esterno formatosi successivamente alla conclusione del giudizio di merito, ha osservato (v. punto 2.5 della citata sentenza) che rimane ferma l'affermazione fatta nella già richiamata sentenza n. 226 del 2001 delle Sezioni Unite, circa il fatto che l'eccezione di giudicato non possa essere dedotta per la prima volta in cassazione, attesa la non deducibilità di questioni nuove in sede di giudizio di legittimità. In tema il principio è ribadito da Cass. 19/10/2016, n. 21170.

La rilevabilità d'ufficio del giudicato - interno o esterno - anche in sede di legittimità, postula infatti che risulti chiaramente dagli atti del giudizio di merito, essendo altresì ammissibile nel giudizio di legittimità ma solo nel caso in cui si formi successivamente alla pronuncia della sentenza impugnata (Cass. 18/12/2013, n. 28247; Cass. 29/07/2011, n. 16675; Cass., Sez. U., 23/12/2010, n. 26041). Cass. 2/09/2022, n. 25863 ha altresì precisato che nel giudizio di legittimità è opponibile il giudicato esterno riferito alla decisione divenuta definitiva dopo la scadenza del termine ultimo per ogni allegazione difensiva in grado di appello che, nel rito ordinario, coincide con il termine di scadenza delle memorie di replica e, nel processo tributario, va individuato nella data

dell'udienza di discussione in cui la decisione viene deliberata e non in quella successiva di pubblicazione della sentenza.

2.2. La sentenza della CTR oggetto di ricorso è stata emessa in data 8/02/2017, data dell'udienza di discussione, e pubblicata in data 8/03/2017.

Il ricorrente ha depositato sentenza favorevole della CTR della Lombardia n. 3858/2016, pronunciata in data 16/05/2016 e depositata in data 30/06/2016, in relazione alle spese sostenute nel 2008, per la identica quota del terzo detraibile nel periodo di imposta 2009. La certificazione del passaggio in giudicato reca la data del 13/04/2017.

Il giudicato si è formato il 30/01/2017 (applicando il termine lungo ex art. 327 cod. proc. civ.) e quindi prima dell'8/02/2017, data di decisione della CTR, con la conseguenza che la relativa deduzione è inammissibile nel giudizio di cassazione.

3. Il secondo motivo è fondato, avendo questa sezione (Cass. 21/03/2024, n. 7657, all'esito di pubblica udienza) recentemente affermato il principio di diritto per 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».

In tale decisione, cui va data continuità, la Corte ha infatti evidenziato che, diversamente da quanto affermato nel richiamato precedente di sesta sezione, 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 atti 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>>.

4. Di conseguenza il ricorso deve essere accolto, avendo la CTR, nella sentenza impugnata, attribuito natura decadenziale al termine per la comunicazione all'ENEA (nel caso di specie pacificamente intervenuta seppur oltre il termine di novanta giorni); la sentenza va pertanto cassata; non sussistendo necessità di ulteriori accertamenti in fatto, ai sensi dell'art. 384, secondo comma, cod. proc. civ., va accolto il ricorso del contribuente in relazione alla questione rimasta oggetto di contenzioso.

Le spese dell'intero processo vanno compensate in ragione dell'esistenza di precedenti di segno contrario ed essendosi l'orientamento della sezione tributaria formato dopo l'introduzione del giudizio.

P.Q.M.

rigetta il primo motivo; accoglie il secondo motivo del ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso del contribuente; compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, il 23 maggio 2024.