

Ricorrente/Appellante: (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

Resistente/Appellato: (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate ha comunicato alla società SRL gli esiti del controllo formale, eseguito dall'Ufficio ai sensi dell'art. 36 ter del DPR n. 600/73 per l'anno d'imposta 2018, non ammettendo in detrazione le spese sostenute per la riqualificazione energetica avendo omesso la trasmissione dei documenti all'ENEA così come indicata nella normativa di cui alla legge 296/2006.

La società ha presentato ricorso alla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di VARESE che, con sentenza n. 290/2023, lo ha accolto.

La Direzione Provinciale delle entrate di Varese ha appellato la sentenza chiedendone la riforma, mentre la società ne ha chiesto la conferma.

All'udienza del 4.04.2025 la causa è stata posta in discussione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Nell'appello l'ufficio indica i seguenti motivi:

- 1) Violazione dell'art. 19 del D.lgs. 546/92 in relazione all'art. 360 c.p.c. comma 1 n. 3;
- 2) Erroneità della sentenza in relazione alla circostanza secondo cui l'invio della documentazione all'ENEA costituisce un adempimento dalla cui inosservanza non ne discende alcuna decadenza dal beneficio;
- 3) omessa pronuncia su un punto essenziale riguardante uno dei requisiti richiesti per fruire della detrazione: mancanza dell'asseverazione da parte di un tecnico abilitato.

In ordine al primo motivo, i giudici di prime cure ha respinto l'eccezione dell'Ufficio, richiamando al riguardo la costante giurisprudenza della Suprema Corte, che ha affermato: "in tema di contenzioso tributario, l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 ha natura tassativa, ma non preclude la facoltà di impugnare anche altri atti, ove con gli stessi l'Amministrazione porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, di talché quest'ultimo ha la facoltà di impugnare il diniego del Direttore Regionale delle Entrate di disapplicazione di norme antielusive ex art. 37 bis, comma 8, del d.P.R. n. 600 del 1973, in quanto seppur atto non rientrante in quelli indicati dall'art. 19, è il provvedimento con il quale l'Amministrazione porta a conoscenza del contribuente, pur senza efficacia vincolante per questi, il proprio convincimento in ordine ad un determinato rapporto tributario." (Cass. 3775/2018).

Infatti, le comunicazioni relative all'esito della liquidazione automatica ex artt. 36 bis, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 e 54 bis, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 e del controllo formale ex art. 36 ter, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 non sono soltanto strumenti funzionali al contraddittorio endoprocedimentale 9, ma assurgono anche al ruolo di atti (facoltativamente) impugnabili.

L'anticipazione della tutela giurisdizionale corrisponde – oltre che ai principi costituzionali anche – alla ragionevole esigenza di evitare le tortuosità del solve et repete esattoriale rispetto a una pretesa che è già compiutamente determinata dalle comunicazioni che precedono l'iscrizione a ruolo e consente attraverso il riesame dei fatti, di evitare l'emissione di un provvedimento limitativo della sfera giuridica dei privati quale, appunto, la cartella esattoriale.

È rimane nella scelta del contribuente impugnare direttamente la comunicazione ex art. 36bs del DPR n.

600/73, al fine di dimostrare l'errore dell'ufficio oppure attendere l'emissione della cartella e presentare ricorso avverso l'iscrizione a ruolo.

In ordine al secondo motivo, relativo alla mancata comunicazione dei dati all'Enea, i primi giudici hanno affermato che "la normativa sulla riqualificazione energetica ha come finalità la riqualificazione del patrimonio immobiliare ai fini di un risparmio energetico nazionale. La Corte osserva, inoltre, come la trasmissione dei documenti all'ENEA così come indicata nella normativa di cui alla legge 296/2006 rivesta carattere esclusivamente formale diretta a consentire all'amministrazione finanziaria di svolgere analisi interne ai fini della copertura finanziaria. Va altresì osservato come la legge di che trattasi non prevede, anche nel caso di mancato invio di detta documentazione, una decadenza dai benefici richiesti."

A tale proposito, la suprema Corte nell'ordinanza n. 7.657/2024, ha affermato che "Ciò premesso, ritiene, quindi, la Corte che, diversamente da quanto affermato nel richiamato precedente (ordinanza n. 34151 del 2022), 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."

Successivamente, la Suprema Corte, con ordinanza n. 15.178/2024, che ha richiamato la precedente ordinanza n. 34151 del 2022, ha affermato che "L'omessa preventiva comunicazione all'Enea dell'elenco delle spese di riqualificazione energetica, prevista dall'art. 4, comma 1, lett. b) del decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 19 febbraio 2007, attuativo del disposto dell'art. 1, comma 349, della l. n. 296 del 2006, è causa di decadenza dal beneficio, in quanto tale adempimento ha lo scopo di impedire eventuali frodi, consentendo di verificare che i lavori, in quanto diretti a salvaguardare l'ambiente risparmiando energia, siano meritevoli dei vantaggi fiscali, così realizzando, in conformità ai principi costituzionali, un ragionevole bilanciamento tra la libertà di iniziativa economica privata, la tutela dell'ambiente e la tutela delle entrate fiscali dello Stato"

Di fronte a tale difformità di giudizio, questo collegio intende confermare quanto deciso dai primi giudici, in quanto ritiene che né la legge istitutiva dell'ecobonus, né il decreto ministeriale di attuazione, prevedono che l'adempimento formale in questione debba essere effettuato a pena di decadenza/esclusione dal beneficio fiscale. Si utilizza, infatti, la formula i contribuenti "sono tenuti" ad effettuare la comunicazione, senza prevedere la conseguenza per l'inadempimento.

In relazione al terzo motivo, relativo alla mancanza dell'asseverazione da parte di un tecnico abilitato, su cui i primi giudici hanno omesso di pronunciarsi, l'ufficio contesta che non solo non sono stati trasmessi i dati relativi ai lavori effettuati, compresa l'asseverazione, ma questa non è stata neppure predisposta da un tecnico abilitato.

E' bene premettere che detrazione d'imposta per riqualificazione energetica degli immobili, spetta ai titolari di reddito d'impresa che sostengono spese per l'esecuzione di interventi di riqualificazione energetica, aventi ad oggetto immobili aziendali di qualsiasi tipo, qualificati sia come beni strumentali sia come beni merce.

Per gli interventi di efficientamento energetico, l'asseverazione da parte di un tecnico abilitato consente di dimostrare che questi sono stati realizzati in modo conforme ai requisiti tecnici richiesti e attesta la corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati.

Tuttavia, quando, come nel caso in specie, gli interventi eseguiti si riferiscono a sostituzione di finestre e

infissi o per le caldaie a condensazione o, ancora, per la realizzazione di pannelli solari sono sufficienti le certificazioni e parimenti anche la dichiarazione resa dal direttore dei lavori sulla conformità al progetto delle opere realizzate, che possono sostituire l'asseverazione.

La stessa Agenzia delle Entrate, nel sito internet, nella scheda relativa alla riqualificazione energetica, afferma che l'asseverazione di un tecnico abilitato che attesti la rispondenza degli interventi ai prescritti requisiti tecnici è sostituibile da un'analogha dichiarazione resa dal direttore dei lavori nell'ambito della dichiarazione sulla conformità al progetto delle opere realizzate, come è avvenuto nel caso in specie, dove per l'esecuzione dei lavori è stata presentata una SCIA.

Ed anche l'attestato di prestazione energetica (APE), finalizzato ad acquisire i dati relativi all'efficienza energetica dell'edificio, rilasciato dopo l'esecuzione degli interventi a un tecnico abilitato non coinvolto nei lavori, non è necessaria per:

°la sostituzione di finestre comprensive di infissi in singole unità immobiliari;

°l'installazione di pannelli solari per la produzione di acqua calda;

°la sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione e contestuale messa a punto del sistema di distribuzione;

°l'acquisto e la posa in opera delle schermature solari;

°l'installazione di impianti di climatizzazione dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili;

°l'acquisto e l'installazione di dispositivi multimediali.

Per quanto sopra, si rigetta l'appello dell'ufficio. Considerato il contrasto giurisdizionale, sussistono giusti motivi per compensare le spese.

P.Q.M.

rigetta appello dell'Ufficio. Compensa le spese.

Milano, 4.04.2025

Il Giudice Relatore

Franco Latti

Il Presidente

Giuseppe Locatelli