

Cass., sez. VI civ. – T, 21 novembre 2022 (ord.), n. 34151 (testo)

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE SESTA CIVILE
SOTTOSEZIONE T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:
Dott. ESPOSITO Antonio Francesco – Presidente –
Dott. LA TORRE Maria Enza – Consigliere –
Dott. MONDINI Antonio – Consigliere –
Dott. FRACANZANI Marcello Maria – Consigliere –
Dott. DELLI PRISCOLI Lorenzo – rel. Consigliere –
ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso 12904/2021 proposto da:
AGENZIA DELLE ENTRATE, (Omissis), in persona del Direttore pro tempore,
elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA
GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- ricorrente –

contro

A.A., elettivamente domiciliata in ROMA, PIAZZA CAVOUR, presso la CORTE DI
CASSAZIONE, rappresentata e difesa dall'avvocato ROBERTO PERA;

- controricorrente –

avverso la sentenza n. 790/5/2020 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della
TOSCANA, depositata il 03/11/2020;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del
05/07/2022 dal Consigliere Relatore Dott. LORENZO DELLI PRISCOLI.

Svolgimento del processo
che:

la parte contribuente provvedeva, installando dei pannelli solari, a compiere dei lavori
di riqualificazione energetica oggetto di agevolazioni fiscali previste dalla L. n. 296 del
2006, art. 1, comma 344 e ss., comunicando però in ritardo all'ENEA la prescritta
documentazione: l'Ufficio riteneva la non detraibilità delle spese in virtù di tale ritardo;
la Commissione Tributaria Provinciale respingeva il ricorso della parte contribuente ma
la Commissione Tributaria Regionale ne accoglieva l'appello affermando che l'invio
della comunicazione all'ENEA non ha natura di controllo ma ha natura meramente
ricognitiva e nulla è previsto circa il fatto che l'omessa o tardiva comunicazione produca
la decadenza dall'agevolazione fiscale, la quale trova la sua ragion d'essere
nell'effettività del costo sostenuto.

Avverso la suddetta sentenza proponeva ricorso l'Agenzia delle entrate affidato ad un
motivo di impugnazione mentre la parte contribuente non si costituiva.

Motivi della decisione

che: con l'unico motivo d'impugnazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3,
l'Agenzia delle entrate lamenta violazione e falsa applicazione della L. n. 296 del 2006,
art. 1, comma 344 e ss., e in particolare del comma 349 nonché del D.M. 19 febbraio 2007,
art. 4, comma 1, lett. b), del Ministero dell'Economia e delle finanze in quanto l'omessa

comunicazione preventiva all'ENEA costituisce una causa ostativa alla concessione delle agevolazioni relative agli interventi di riqualificazione energetica.

Il motivo è fondato in quanto, secondo l'art. 4 (Adempimenti) del D.M. 19 febbraio 2007 (Disposizioni in materia di detrazioni per le spese di riqualificazione energetica del patrimonio edilizio esistente, ai sensi della L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 349):

"1. I soggetti che intendono avvalersi della detrazione relativa alle spese per gli interventi di cui all'art. 1, commi da 2 a 5, sono tenuti a:

a) acquisire l'asseverazione di un tecnico abilitato che attesti la rispondenza dell'intervento ai pertinenti requisiti richiesti nei successivi artt. 6, 7, 8 e 9. Tale asseverazione può essere: sostituita da quella resa dal direttore lavori sulla conformità al progetto delle opere realizzate, obbligatoria ai sensi del D.Lgs. 19 agosto 2005, n. 192, art. 8, comma 2, e successive modifiche e integrazioni; - esplicitata nella relazione attestante la rispondenza alle prescrizioni per il contenimento del consumo di energia degli edifici e relativi impianti termici, che, ai sensi della L. 9 gennaio 1991, n. 10, art. 28, comma 1, il proprietario dell'edificio, o chi ne ha titolo, deve depositare presso le amministrazioni competenti secondo le disposizioni vigenti, in doppia copia, insieme alla denuncia dell'inizio dei lavori relativi alle opere di cui agli artt. 25 e 26 della stessa legge.

b) acquisire e a trasmettere entro sessanta giorni dalla fine dei lavori e, comunque, non oltre il 29 febbraio 2008, all'ENEA ovvero, per i soggetti con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, non oltre sessanta giorni dalla chiusura del periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007, la documentazione di cui ai successivi numeri 1 e 2, ottenendo ricevuta informatica, attraverso il seguente sito internet: www.acs.enea.it disponibile dal 30 aprile 2007; in alternativa la medesima documentazione può essere inviata, entro i medesimi termini e a mezzo raccomandata con ricevuta semplice, ad ENEA, Dipartimento ambiente, cambiamenti globali e sviluppo sostenibile, via (Omissis), specificando come riferimento: Finanziaria 2007 riqualificazione energetica:

1) copia dell'attestato di certificazione energetica, nei casi di cui all'art. 5, comma 1, ovvero, copia dell'attestato di qualificazione energetica per i casi di cui all'art. 5, comma 2, contenente i dati elencati nello schema di cui all'allegato A al presente decreto; l'attestato di certificazione energetica, ovvero di qualificazione energetica, è prodotto da un tecnico abilitato, che può essere il medesimo tecnico che produce l'asseverazione di cui alla lettera a);

2) la scheda informativa relativa agli interventi realizzati contenente i dati elencati nello schema di cui all'allegato E al presente decreto ai fini dell'attività di monitoraggio di cui all'art. 11;

c) effettuare il pagamento delle spese sostenute per l'esecuzione degli interventi mediante bonifico bancario o postale dal quale risulti la causale del versamento, il codice fiscale del beneficiario della detrazione ed il numero di partita IVA, ovvero, il codice fiscale del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato. Tale condizione è richiesta per i soggetti di cui all'art. 2, comma 1, lett. a);

d) conservare ed esibire, previa richiesta degli uffici finanziari, la documentazione di cui alla lettera a), la ricevuta di cui alla lettera b), nonché le fatture o le ricevute fiscali comprovanti le spese effettivamente sostenute per la realizzazione degli interventi e, limitatamente ai soggetti di cui all'art. 2, comma 1, lett. a), la ricevuta del bonifico bancario, ovvero del bonifico postale, attraverso il quale è stato effettuato il pagamento, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 3, comma 3. Se le cessioni di beni e le prestazioni di servizi sono effettuate da soggetti non tenuti all'osservanza delle disposizioni di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, la prova delle spese può essere costituita da altra idonea documentazione. Nel caso in cui gli interventi siano effettuati

su parti comuni degli edifici di cui all'art. 1117 c.c., va, altresì conservata ed esibita copia della delibera assembleare e della tabella millesimale di ripartizione delle spese; se i lavori sono effettuati dal detentore, va altresì conservata ed esibita la dichiarazione del possessore di consenso all'esecuzione dei lavori.

1-bis. Per le spese sostenute a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, comprese quelle concernenti la prosecuzione di interventi iniziati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, i soggetti che intendono avvalersi della detrazione, fermo restando quanto previsto al comma 1, lettere a), c) e d), sono tenuti a:

a) acquisire l'attestato di certificazione energetica, ovvero l'attestato di qualificazione energetica nei casi e con le modalità di cui all'art. 5;

b) trasmettere all'ENEA entro novanta giorni dalla fine dei lavori, attraverso il seguente sito internet: (Omissis), disponibile a partire dal 30 aprile 2008, ottenendo ricevuta informatica:

1. i dati contenuti nell'attestato di certificazione energetica, ovvero nell'attestato di qualificazione energetica avvalendosi dello schema di cui all'allegato A al presente decreto, prodotto da un tecnico abilitato, che può essere il medesimo tecnico che produce l'asseverazione di cui al comma 1, letto a);
2. la scheda informativa di cui all'allegato E relativa agli interventi realizzati ovvero, per gli interventi di cui all'art. 1, comma 3, limitatamente alla sostituzione di finestre comprensive di infissi in singole unità immobiliari, e comma 4, concernente l'installazione di pannelli solari, la scheda informativa di cui all'allegato F al presente decreto.

1-ter. Esclusivamente nei casi in cui la scadenza del termine di trasmissione sia precedente al 30 aprile 2008, ovvero qualora la complessità dei lavori eseguiti non trovi adeguata descrizione negli schemi resi disponibili dall'ENEA ai sensi del comma 1-bis, lettera b), la documentazione può essere inviata, in copia, entro novanta giorni a mezzo raccomandata con ricevuta semplice, ad ENEA, Dipartimento ambiente, cambiamenti globali e sviluppo sostenibile, via (Omissis), specificando come riferimento: Detrazioni fiscali riqualificazione energetica.

1-quater. Il contribuente che non è in possesso della documentazione di cui al presente articolo, in quanto l'intervento è ancora in corso di realizzazione, può usufruire della detrazione spettante per le spese sostenute in ciascun periodo d'imposta, a condizione che attesti che i lavori non sono ultimati".

La norma sopra riportata afferma dunque chiaramente che l'omessa comunicazione preventiva all'ENEA entro un termine specifico costituisce una causa ostativa alla concessione delle agevolazioni relative agli interventi di riqualificazione energetica. E' evidente che la norma si pone un obiettivo di controllo sulla effettiva spettanza dell'agevolazione, in modo da impedire eventuali frodi e attribuire all'organo deputato allo svolgimento di tali controlli un termine congruo per l'adempimento di tale funzione, diretta a verificare se effettivamente i lavori, in quanto diretti effettivamente a salvaguardare l'ambiente risparmiando energia o producendola in maniera "pulita" risultino meritevoli di vantaggi fiscali, astrattamente in deroga al principio di capacità contributiva e potenzialmente in contrasto con il principio di equilibrio tra le entrate e le spese del bilancio dello Stato, ma in realtà conformi al principio in base al quale occorre trattare in maniera adeguatamente diseguale situazioni diseguali, ove la "diseguaglianza" sta nel riconoscimento, da parte dell'ENEA, della particolare meritevolezza dei lavori, in quanto diretti a produrre, direttamente o indirettamente, effetti benefici per l'ambiente. La norma costituisce dunque un ragionevole

bilanciamento tra la libertà di iniziativa economica privata (che verrebbe seriamente ostacolata qualora il margine temporale con il quale va comunicato in anticipo la comunicazione all'ENEA fosse eccessivo), la tutela dell'ambiente e la tutela delle entrate fiscali dello Stato.

In effetti questa soluzione è coerente anche inquadrando il ragionamento in un contesto più ampio, dal momento che questa Corte ha affermato, in materia di agevolazioni fiscali, che:

(Secondo questa Corte, infatti:

in tema di agevolazioni tributarie, l'esenzione dal pagamento del contributo unificato prevista dal D.P.R. n. 115 del 2002, art. 10, ("ratione temporis" applicabile, nel testo anteriore alle modifiche apportate dalla L. n. 191 del 2009) si applica al giudizio di opposizione a ordinanza-ingiunzione L. n. 689 del 1981, ex art. 22, ma non al procedimento di opposizione all'esecuzione di sanzione amministrativa ex art. 615 c.p.c., atteso che le norme che introducono agevolazioni o esenzioni, in quanto eccezionali, sono soggette al criterio di stretta interpretazione (Cass. n. 23692 del 2020);

in tema di determinazione del reddito d'impresa, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 121 bis (ora art. 164), sono integralmente deducibili i costi concernenti i veicoli destinati esclusivamente all'attività propria dell'impresa: è peraltro onere del contribuente dimostrare tale presupposto, quale fatto costitutivo del diritto alla integrale deduzione, ferma restando la presunzione di uso promiscuo dei mezzi che, pur essendo strumentali all'attività d'impresa, non sono indispensabili per l'esercizio della stessa (Cass. n. 31031 del 2018);

costituisce illecito disciplinare rientrante nella previsione di cui alla L. n. 89 del 1913, art. 147, comma 1, lett. b), come modificato dal D.Lgs. n. 249 del 2006, art. 30, la condotta del notaio che, in modo non occasionale, ometta di provvedere agli adempimenti che per disposizione di legge sono strumentali all'efficienza dei poteri di vigilanza amministrativa preordinati all'irrogazione di sanzioni, in quanto contraria al disposto di cui all'art. 14 del codice deontologico, approvato dal Consiglio nazionale del notariato, perchè frettolosa, compiacente e inadeguata alla diligenza imposta ai notai (nella specie, la S.C. ha ritenuto illecita la condotta del notaio che aveva reiteratamente ommesso di inviare alla Regione Liguria copia degli atti di vendita per i quali non era stato esibito l'attestato di prestazione energetica, in violazione dell'obbligo posto a carico dei notai, quali garanti del rispetto delle norme sulla certificazione energetica, dalla L.R. Liguria n. 22 del 2007, art. 33, comma 11 novies, vigente "ratione temporis", risultando irrilevanti eventuali giustificazioni delle parti interessate e l'incidenza dell'omissione sul rapporto contrattuale: Cass. n. 29211 del 2018);

in tema di ICI, le agevolazioni previste dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 9, si applicano unicamente agli imprenditori agricoli individuali e non anche alle società di persone aventi la qualifica di imprenditore agricolo professionale, non rientrando queste ultime nella definizione di "imprenditore agricolo a titolo principale", risultante dalla L. n. 153 del 1975, art. 12, tenuto conto altresì del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 58, comma 2, che ha richiesto la necessaria iscrizione delle persone fisiche negli appositi elenchi comunali, e considerato che il D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 2, prevedendo un'eccezione al regime fiscale ordinario, ha parificato il trattamento tra persona fisica con qualifica di coltivatore diretto e società con qualifica di imprenditore agricolo professionale esclusivamente con riferimento alle agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e a quelle creditizie (Cass. n. 22484 del 2017);

in tema di imposta di registro, il trasferimento dell'immobile a seguito di un atto del giudice non fa venire meno l'onere a carico del contribuente, che intende avvalersi dell'agevolazione "prima casa", di fare la relativa dichiarazione, comportando solo uno

spostamento temporale della stessa dal momento dell'acquisto a quello della registrazione, in quanto è da quest'ultima che la parte, destinataria degli effetti del provvedimento giudiziario, può far valere il proprio diritto all'applicazione del beneficio potendo attivarsi per rendere la necessaria dichiarazione in ordine alle agevolazioni fiscali cui ritiene di avere diritto (Cass. n. 23863 del 2020);

"l'art. 7, comma 2, lett. q) del Decreto sviluppo (D.L. 13 maggio 2011, n. 70, convertito con modificazioni dalla L. 12 luglio 2011, n. 106) ha disposto l'abrogazione, a partire dal 14 maggio 2011, dell'obbligo di comunicazione preventiva dei lavori al Centro operativo di Pescara e la sostituzione di detto obbligo con l'indicazione, all'interno della dichiarazione dei redditi, dei dati catastali dell'immobile oggetto dell'intervento.

3.1. E' stato previsto che, per i lavori iniziati entro il 13 maggio 2011, l'applicazione della detrazione è subordinata all'invio preventivo della comunicazione al Centro operativo di Pescara, a pena di decadenza dalla detrazione, ma al D.L. n. 2 febbraio 2012, n. 16, art. 2, comma 1, prevede la possibilità di sanare l'omesso invio, trasmettendo la comunicazione entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile e versando con F24 la sanzione minima stabilita (Euro 258,00).

3.2. La possibilità di sanatoria per l'omesso preventivo invio della comunicazione riguarda però solo i lavori avviati tra il 1/1/2011 ed il 13/5/2011, ma non gli interventi iniziati in data antecedente al 1/1/2011.

E ciò in quanto la norma contenuta nel citato D.L. n. 70 del 2011, art. 7, comma 2, lett. q), ha sostituito, con decorrenza dal 14 maggio 2011, l'obbligo di inviare la comunicazione preventiva di inizio dei lavori con l'indicazione di alcuni dati nella dichiarazione dei redditi, sicchè tale disposizione normativa, incidendo sulla dichiarazione del periodo d'imposta 2011, può essere estesa retroattivamente solo ai lavori iniziati nel periodo compreso tra il 1/1/2011 ed il 13 maggio 2011; inoltre la disposizione contenuta nel D.L. n. 16 del 2012, art. 2, comma 1, può trovare applicazione ai fini della regolarizzazione di omissioni che si sono verificate in data successiva al 2/3/2012, ossia alla data di entrata in vigore del decreto legge, nonché di quelle realizzate antecedentemente, ma in un periodo d'imposta in relazione al quale il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi non sia scaduto proprio alla data di entrata in vigore del D.L. n. 16 del 2012.

Da quanto detto discende che lo *ius superveniens* di cui alla L. 12 luglio 2011, n. 106, art. 7, comma 2, lett. q), non può essere invocato nella fattispecie in esame che concerne lavori iniziati in epoca antecedente al 1/1/2011" (Cass. n. 30229 del 2018);

"il D.M. n. 41 del 1998, art. 1, comma 1, lett. d), prevede che il contribuente per potersi avvalere, nei limiti previsti, della deducibilità degli oneri sostenuti per interventi di ristrutturazione edilizia debba tra l'altro trasmettere, per i lavori il cui importo complessivo supera la somma di Euro 51.645,69, dichiarazione di esecuzione dei lavori con indicazione del loro costo, sottoscritta da un soggetto iscritto negli albi degli ingegneri, architetti e geometri ovvero da altro soggetto abilitato all'esecuzione degli stessi. Il D.M., art. 4, dispone, poi, che la detrazione non è riconosciuta in caso di violazione di quanto previsto all'art. 1, commi 1 e 2. Non può essere riconosciuta la deducibilità degli oneri, pertanto, se il contribuente non provvede a trasmettere la dichiarazione di (esecuzione e di) valore delle opere eseguite.

Non può sussistere dubbio invero, tenuto anche conto della natura periodica dell'Irpef, che un termine per la comunicazione della dichiarazione debba sussistere, non potendo l'Amministrazione finanziaria rimanere esposta per un periodo di tempo indeterminato alla scelta del contribuente circa quando fare valere la propria istanza di deduzione. Si osservi, ancora, come la legge preveda che l'Amministrazione finanziaria decada dalla possibilità di esercitare la propria funzione di controllo, allo scadere di termini brevi e tassativi, che non può pertanto lasciar decorrere in attesa delle scelte del contribuente.

L'Amministrazione finanziaria, con proprie circolari (nn. 57/1998 e 131/1998), ha indicato il termine utile per trasmettere la comunicazione in quello di scadenza per la presentazione della denuncia dei redditi relativa all'anno in cui le opere edili sono state eseguite. La scelta appare assolutamente condivisibile, perchè è proprio mediante la dichiarazione dei redditi che il contribuente domanda di avvalersi del beneficio. Si osservi che, nel caso di specie, la contribuente ha domandato nella dichiarazione dei redditi di potersi avvalere del beneficio, a cui non aveva evidentemente diritto, perchè non aveva ancora trasmesso la dichiarazione di valore, o comunque non era in grado di provare di averlo fatto, e pertanto la detrazione non poteva esserle riconosciuta, avendo l'odierna ricorrente violato il disposto di cui al D.M. n. 41 del 1998, art. 4. Proprio al fine di agevolare il contribuente, pertanto, l'Agenzia delle Entrate ha deliberato con proprie circolari di considerare tempestive le dichiarazioni di valore pervenute dal contribuente dopo aver inviato la dichiarazione dei redditi, ma prima della scadenza del termine utile per la sua presentazione, e la Direzione Regionale umbra dell'Ente impositore ha deliberato di riconoscere la deduzione anche se la dichiarazione fosse stata trasmessa dal contribuente successivamente (Dir. n. 12 del 9.10.2007), purchè prima che fosse iniziata l'attività di controllo da parte dell'Ente impositore. L'odierna ricorrente, però, non ha rispettato neppure quest'ultimo termine, esibendo la dichiarazione quando i controlli eseguiti dall'Amministrazione finanziaria avevano pacificamente avuto inizio e si erano pure conclusi, e la ricorrente è perciò decaduta dalla possibilità di avvalersi del beneficio, non rilevando in questa ipotesi la invocata buona fede della contribuente, a fronte della sua manifestata negligenza.

Si osservi come questa Suprema Corte ha recentemente ribadito che ove un termine decadenziale non sia espressamente indicato dalla legge nella sua scadenza, questo non significa che la stessa non possa e debba essere individuato (Cass. sez. VI-V, 14.2.2019, n. 4331)" (Cass. n. 18610 del 2019);

"in tema di parchi eolici, la L. n. 208 del 2015, art. 1, comma 21 – con cui sono stati innovati i criteri di determinazione della stima dei fabbricati speciali – ha escluso dalla stima diretta i macchinari, i congegni, le attrezzature e gli altri impianti funzionali allo specifico processo produttivo. Non può non evidenziarsi la conformità di quest'interpretazione al favor del legislatore nazionale e dell'Unione Europea per il principio della massima diffusione delle fonti di energia rinnovabili. In questo senso è innanzitutto l'art. 194, lett. c, del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea del 25 marzo 1957 – cd. Trattato di Roma, secondo cui "nel quadro dell'instaurazione o del funzionamento del mercato interno e tenendo conto dell'esigenza di preservare e migliorare l'ambiente, la politica dell'Unione nel settore dell'energia è intesa, in uno spirito di solidarietà tra Stati membri, a... promuovere il ri Sviluppo energetico, l'efficienza energetica e lo sviluppo di energie nuove e rinnovabili". Non possono poi non ricordarsi la Convenzione quadro delle Nazioni Unite sui cambiamenti climatici, ratificata con la L. 1 giugno 2002, n. 120, recante "Ratifica ed esecuzione del Protocollo di Kyoto alla Convenzione quadro delle Nazioni Unite sui cambiamenti climatici, fatto a Kyoto l'11 dicembre 1997", le direttive Europee in materia (direttiva 2001/77/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 27 settembre 2001 sulla promozione dell'energia elettrica prodotta da fonti energetiche rinnovabili nel mercato interno dell'elettricità; direttiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 23 aprile 2009 sulla promozione dell'uso dell'energia da fonti rinnovabili recante modifica e successiva abrogazione delle direttive 2001/77/CE e 2003/30/CE). Infine, sempre nella stessa direzione si colloca l'accordo di Parigi firmato il 22 aprile 2016, primo accordo universale e giuridicamente vincolante sui cambiamenti climatici, adottato alla conferenza di Parigi sul clima tenutasi dal 30 novembre all'11 dicembre 2015, ratificato dall'Unione Europea e da tutti i suoi Paesi ed entrato in vigore

il 4 novembre 2016, che, nell'ambito dell'obiettivo di contenere il surriscaldamento globale, incentiva fortemente l'uso delle energie rinnovabili. Il quadro normativo richiamato rivela, in maniera palese, che la ripartizione fra le Regioni degli oneri inerenti all'incremento della quota minima di energia prodotta con fonti rinnovabili è funzionale a consentire il raggiungimento dell'obiettivo nazionale, indicato come vincolante dalla normativa Europea, in linea con il principio della massima diffusione delle fonti di energia rinnovabili (Corte Cost., sentenze n. 286 del 2019; n. 106 del 2020)" (Cass. n. 7343 del 2021). La disciplina in questione, laddove stabilisce che l'omessa comunicazione preventiva all'ENEA costituisce una causa ostativa alla concessione delle agevolazioni relative agli interventi di riqualificazione energetica, è dunque coerente con i suddetti principi e conforme a Costituzione, essendo volta ad incoraggiare uno sviluppo sostenibile diretto al ri Spazio energetico e alla produzione di energie pulite; non può poi infatti non considerarsi la modifica costituzionale, avvenuta con legge costituzionale n. 1 del 2022 che ha attribuito nuovo vigore al diritto fondamentale all'ambiente, peraltro già ampiamente considerata dalla giurisprudenza della Corte costituzionale: in particolare, secondo una consolidata giurisprudenza costituzionale, in base all'art. 117 Cost., comma 2, lett. s), spetta in via esclusiva allo Stato il compito di dettare una disciplina unitaria e complessiva del bene ambiente, considerato come "entità organica e connesso a un interesse pubblico di valore costituzionale primario e assoluto" (Corte Cost. n. 24 del 2022).

La sentenza impugnata non ha quindi considerato che, trattandosi di una agevolazione fiscale e trattandosi di un onere posto in capo alla parte contribuente perchè 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: tale interpretazione è tanto più necessitata quanto più si rifletta in ordine all'importanza che tale certificazione energetica riveste da un lato per l'eventuale rilevanza degli illeciti disciplinari commessi dai notai nello svolgimento del loro lavoro in tema di compravendite immobiliari e dall'altro nel quadro delle politiche energetiche nazionali nella direzione di uno sviluppo sostenibile diretto al ri Spazio energetico e alla produzione di energie pulite, non trattandosi quindi di un inutile onere burocratico contrario al principio della libertà di iniziativa economica di cui all'art. 41 Cost., comma 1, 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 in merito alla meritevolezza dei lavori in relazione ai limiti previsti dall'art. 41 Cost., comma 2, (specie in ragione delle modifiche intervenute con legge costituzionale n. 1 del 2022 a tutela dell'ambiente), e quindi in relazione da un lato ai vantaggi ambientali per la collettività con essi conseguiti e dall'altro ai vantaggi fiscali per il contribuente che la legge ritiene di dover far conseguire a seguito dei predetti vantaggi ambientali. Pertanto, il ricorso dell'Agenzia delle entrate va accolto e la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale della Toscana, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

accoglie il ricorso dell'Agenzia delle entrate, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla

Commissione Tributaria Regionale della Toscana, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 5 luglio 2022.

Depositato in Cancelleria il 21 novembre 2022