

1

Gennaio 2016

Sistema **Frizzera24**

Il Sole **24 ORE**

www.guidaicontrollifiscaldigital.com

Periodico mensile / Anno XI / n. 1

Poste Italiane Spa / Sped. in A.P. / D.L. 353/2003 conv. L. 46/2004, art. 1, c. 1 / DCB Roma



Guida ai Controlli Fiscali

Nuovo processo tributario telematico

Agevolazioni per ristrutturazioni edilizie e risparmio energetico: controlli

Revisione del sistema sanzionatorio

Riforma della riscossione

GRUPPO **24ORE**

Art. 1, co. 345, L. 27.12.2006, n. 296
 Art. 4 e segg., D.M. 19.2.2007
 R.M. 340/E/2008

Sergio Foti

Bonus 55-65% su immobili strumentali, locati e non locati

Quadro normativo

L'art. 1, co. 345, L. 27.12.2006, n. 296 [CFF @ 6145] prevede: «(...) per le spese documentate relative ad interventi su edifici esistenti (...) riguardanti (...) finestre comprensive di infissi,¹ spetta una detrazione dall'imposta lorda per una quota pari al 55% degli importi a carico del contribuente (...)».

La norma suddetta pone due fondamentali condizioni essenziali per usufruire delle predette detrazioni:

- > una perizia asseverata, redatta da un tecnico abilitato, che dichiara la rispondenza dell'intervento ai requisiti prescritti dalla norma.
- > acquisizione della qualificazione energetica con relativo invio all'Enea dei dati relativi al risparmio energetico ai sensi dell'art. 4 e segg., D.M. 19 febbraio 2007 [CFF @ 6159], predisposta ed asseverata da tecnico qualificato.

Interpretazione restrittiva della R.M. 1° agosto 2008, n. 340/E

La sopraccitata R.M. 340/E/2008 pone una distinzione tra immobile locato o meno, creando oltretutto inammissibili disparità di trattamento tra persone fisiche e imprenditori, interpretazione che contrasta con ogni logica di buon senso.

Secondo tale interpretazione, quindi, le società non possono fruire della detrazione per i lavori di riqualificazione energetica eseguiti sugli immobili

L'agevolazione fiscale sulla ristrutturazione degli immobili - ex art. 1, co. 345, L. 27 dicembre 2006, n. 296 - ha l'obiettivo diretto di favorire e promuovere il risparmio energetico sull'involucro degli edifici - norma scritta anche sulla previsione di superare la pesante dipendenza energetica dell'Italia dall'estero. La R.M. 340/E/2008 ha poi previsto una **distinzione** a seconda se l'immobile sia **strumentale, locato, a disposizione, di proprietà di privati o di società**.

La dottrina e la giurisprudenza di merito hanno superato dette limitazioni ministeriali, riconoscendo alla legge fiscale l'originaria ratio legis, precisando come il **bonus edilizio 55-65%** spetti sia ai privati che alle società, indipendentemente dalla tipologia dell'immobile nonché dalla locazione, uso, o strumentalità dell'immobile stesso.

adibiti a locazione immobiliare.

Nonostante la legge istitutiva del *bonus* preveda chiaramente che l'incentivo del 55%-65% - relativo agli interventi di riqualificazione energetica ricomprenda qualsiasi intervento, o insieme sistematico di interventi, senza alcuna preclusione oggettiva e soggettiva ex art. 1, co. 345, L. 27 dicembre 2006, n. 296 [CFF @ 6145] -, a **parere dell'Agenzia delle Entrate** le imprese che svolgono attività di locazione immobiliare sono escluse dal beneficio *de quo*: la tesi ministeriale considera i fabbricati concessi in locazione esclusi essendo oggetto dell'attività propria dell'impresa e non beni strumentali (tesi ministeriale sorretta secondo la R.M. 340/E/2008 dalla C.M. 36/E/2007, dalla C.M. 20/E/2011, dalla C.M. 21 maggio 1999, n. 112 che richiama i contenuti della sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite del 13 ottobre del 1983, n. 1367).

¹ Si tratta, tra l'altro, di riqualificazione energetica globale, interventi su strutture opache orizzontali, verticali

(pareti isolanti o cappotti), sostituzione di finestre comprensive di infissi, installazione di pannelli solari per

la produzione di acqua calda e sostituzione di impianti di climatizzazione invernale, integrale o parziale, su unità

immobiliari esistenti di qualsiasi categoria catastali, anche rurali.

R.M. 340/E/2008 - ESTRATTO

«(...) per quanto concerne la fruizione della detrazione da parte delle società o, più in generale da parte dei titolari di reddito d'impresa, si deve ritenere che la stessa competa con esclusivo riferimento ai fabbricati strumentali da questi utilizzati nell'esercizio della propria attività imprenditoriale. Per la società istante, esercente l'attività di pura locazione, gli immobili sui quali dovrebbero essere realizzati gli interventi di riqualificazione energetica rappresentano l'oggetto dell'attività esercitata e non cespiti strumentali».

La dottrina si discosta dall'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria

La dottrina più recente² ed autorevole si discosta dall'impostazione restrittiva dell'Amministrazione finanziaria, evidenziando la mancanza di presupposti oggettivi e presupposti soggettivi per la detraibilità delle spese 55-65% sia questa una persona fisica o giuridica, sottolineando come lo strumento agevolativo della detrazione di imposta agisca indipendentemente e a priori dalla determinazione del reddito di impresa.³ A fortiori le presunte limitazioni poste dalla R.M. 340/E/2008 annullerebbero investimenti già in corso effettuati in particolare dalle imprese immobiliari - approvati e finanziati dai soci post norma agevolativa - ex art. 1, co. 345, L. 296/2006 - e successivamente negate da una risolu-

zione ministeriale. Si pensi, ad esempio, ad investimenti stranieri in società - prima assicurati dalla norma fiscal-energetica e quindi avallati e deliberati dalle assemblee - e poi messi in dubbio dall'Amministrazione fiscale. La detrazione quindi dovrebbe essere riconosciuta e ribadita a chi ha sostenuto le relative spese, anche se l'immobile di fatto, è locato a terzi, o a disposizione.

In particolare l'Aidc con la norma di comportamento del 1° luglio 2012, n. 184 ha ribadito come l'intento agevolativo della norma sia quello di incentivare le ristrutturazioni, essendo l'obiettivo diretto a favorire e promuovere il risparmio energetico tramite minori consumi di combustibili (gas, metano, gasolio, ecc.) per riscaldamento e condizionamento, con interventi sull'involucro di edifici esistenti.

NORMA DI COMPORTAMENTO N. 184 DELL'ASSOCIAZIONE ITALIANA DOTTORI COMMERCIALISTI - ESTRATTO

La tesi dell'Agenzia è poi contraddetta dal fatto - indiscutibile - che nel caso di proprietario/usufruttuario persona fisica che loca l'unità immobiliare abitativa a terzi, il beneficio è attribuito sia al proprietario o usufruttuario (se esegue e sostiene la spesa dell'intervento) sia al conduttore (se invece è lui a eseguire l'intervento e a sostenerne la spesa): non si comprende quindi in base a quale disposizione, né a quale logica, la conclusione sia diversa nel caso il proprietario sia un imprenditore, vale a dire che se il proprietario non è imprenditore il beneficio spetta comunque a chi sostiene la spesa (proprietario, usufruttuario o inquilino), mentre se il proprietario è un imprenditore che svolge attività di locazione immobiliare, il beneficio spetterebbe solo all'inquilino che sostiene la spesa, ma non al proprietario (imprenditore persona fisica o società) se è quest'ultimo ad eseguire l'intervento e sostenere la spesa.

Una corretta "interpretazione sistematica" della normativa della detrazione fiscale in esame conduce a identificare lo scopo della norma agevolativa nel risparmio energetico in senso assoluto, indipendentemente da chi sia il proprietario o l'utilizzatore, tanto è vero che l'unica condizione posta dalla legge e dal decreto attuativo è che l'agevolazione spetti a chi sostiene la spesa.

2. Si veda in particolare: L. Ambrosi, «Bonus Ires del 55% sugli edifici locati», ne Il Sole 24 Ore del 29 giugno 2015; L. Ambrosi, «Bonus energetico anche per immobili non strumentali», ne Il Sole 24 Ore del 14 settembre 2015, che cita la recente Commissione tributaria regionale Lombardia sezione

staccata di Brescia n. 2692/2015 che riconosce le opere eseguite su un fabbricato concesso in locazione - se finalizzate al miglioramento energetico stante anche la pesante dipendenza dell'Italia dall'estero - trattandosi a parere del Giudice di un'interpretazione arbitraria dell'amministrazione priva di

qualsiasi riscontro normativo.

3. Si tratta, tra l'altro, di riqualificazione energetica globale, interventi su strutture opache orizzontali, verticali (pareti isolanti o cappotti), sostituzione di finestre comprensive di infissi, installazione di pannelli solari per

la produzione di acqua calda e sostituzione di impianti di climatizzazione invernale, integrale o parziale, su unità immobiliari esistenti di qualsiasi categoria catastali, anche rurali.

Tale conclusione, secondo la dottrina recente e l'Aidc, non può ritenersi in linea con il dato normativo, che pone come unica condizione quella per cui il beneficio fiscale spetta a chi ha sostenuto le spese e, quindi, anche alle società immobiliari, in relazione ad immobili non utilizzati direttamente.

Giurisprudenza favorevole ad un'interpretazione letterale della norma

Contro l'interpretazione restrittiva e penalizzante della RM 340/E/2008 la giurisprudenza – considerando eloquente l'interpretazione letterale della dottrina e dell'Aidc⁴ – ha posto un limite a quanto affermato dall'Amministrazione Finanziaria.

L'agevolazione fiscale ha infatti un obiettivo generalizzato sia oggettivo – perché riguarda unità immobiliari di qualsiasi categoria catastale, cioè uffici, negozi, abitazioni – sia soggettivo – perché riguarda persone fisiche, imprenditori, e società o enti titolari di reddito di impresa. L'agevolazione è condizionata soltanto al rispetto di alcuni adempimenti formali e sostanziali es. di invio all'EneA dei dati relativi al risparmio energetico ai sensi dell'art. 4 e segg., D.M. 19 febbraio 2007, idonei a certificare che l'intervento eseguito determini un effettivo risparmio energetico.

La prima ordinanza – a conoscenza dello scrivente – che riconosce le ragioni del contribuente è quella della **Commissione tributaria provinciale di Varese con la sentenza 27 maggio 2013, n. 94/1/2013** che definisce e traccia chiaramente i limiti e i profili normativi dell'agevolazione-bonus fiscale con obiettivo generalizzato: sia sotto il profilo oggettivo, riguardando le unità immobiliari di qualsiasi categoria catastale, sia sotto il profilo soggettivo, ammettendo al beneficio sia le persone fisiche che le società.

La sentenza 94/1/2013 chiarisce sinteticamente la portata dell'agevolazione nello stralcio del disposto come di seguito: «L'agevolazione in questione ha, quindi, un obiettivo generalizzato sia oggettivo, perché riguarda unità immobiliari di qualsiasi categoria catastale, cioè abitazioni, uffici, negozi, etc.) sia soggettivo, perché riguarda persone fisiche, imprenditori e non, e società o enti titolari di reddito di impresa».

Successivamente la **Commissione tributaria regionale di Milano del 27 giugno 2014, n. 5084/27/2014**

– con condanna dell'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese di lite processuali – ribadisce e boccia ancora la tesi dell'Amministrazione Finanziaria, avvalorando in modo chiaro e succinto cosa si intende per interventi di riqualificazione energetica intendendosi qualsiasi intervento che incida sulla prestazione energetica dell'edificio, non prevedendo alcuna differenza tra immobile locato o meno (traccia quindi in modo inequivocabile una definizione di presupposto soggettivo e presupposto oggettivo ampio come voluto dalla norma fiscale originaria, ad incentivare le ristrutturazioni energetiche). L'intervento di riqualificazione energetica deve essere quindi inteso come un qualsiasi intervento, o insieme sistematico di interventi, senza alcuna preclusione oggettiva e soggettiva.

La sentenza 5084/27/2014 nel suo passaggio più incisivo chiarisce come: «se si dovesse aderire a tale ipotesi si creerebbero delle inammissibili disparità di trattamento fra persone fisiche ed imprenditori, che contrasterebbero con ogni logica di buon senso e costituzionale».

Ancora la Commissione Lombarda con la sentenza della **Commissione tributaria regionale di Milano 2549/12/2015 del 10 giugno 2015 – con condanna dell'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese processuali** – rileva e sintetizza le condizioni essenziali per usufruire della detrazione 55% quali la una perizia asseverata, redatta da un tecnico abilitato, e la certificazione energetica dell'edificio, cosiddetto certificato di qualificazione energetica Enea.

La sentenza chiarisce e ribadisce come l'applicazione della legge non possa essere arbitraria, e come all'applicazione della legge non si possa che attribuire altro senso che quello palese del significato proprio delle parole secondo la loro connessione, come criterio ritenuto meramente sussidiario dalla giurisprudenza prevalente, si fa riferimento anche alla volontà del legislatore, la *ratio legis*.

L'ordinanza 2549/12/2015 infatti statuisce: «Ai sensi dell'art. 1, comma 349, della citata L. n. 296 del 2006, poi, si rileva che le condizioni essenziali per usufruire delle predette detrazioni, risultano essere:

1. una perizia asseverata, redatta da un tecnico abilitato, che dichiara la rispondenza dell'intervento ai re-

⁴ Cicerone nella lettera a Bruto, 48 a.C. scriveva: «Non considero eloquenza quella che non ottiene l'ammirazione – *Nam eloquentiam quae admirationem non habet nullam iudico*».

quisiti prescritti dalla norma.

2. acquisizione di una certificazione energetica dell'edificio, c.d. "Attestato di qualificazione energetica", predisposta ed asseverata da tecnico qualificato.

Con Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 36/E del 31.05.2001, veniva specificato, poi, che gli edifici interessati all'agevolazione energetica erano compresi, tra gli altri, anche gli edifici strumentali.

In ragione di quanto surriportato, appare certo il diritto alla detrazione in argomento alla società appellata.

L'appello dell'Ufficio va, pertanto, rigettato.

Al rigetto dell'appello segue la condanna dell'appellante al pagamento delle spese processuali, che si liquidano come da dispositivo».

La recente Commissione tributaria regionale Lombardia Milano - Sezione LXVI distaccata di Brescia del 16 giugno 2015, n. 2692 - ha trattato il caso di una società che ha effettuato interventi immobiliari di riqualificazione energetica 55% - a seguito di ristrutturazione di tre immobili di proprietà - contro l'assenza presunta a parere dell'Amministrazione Finanziaria del requisito di strumentalità degli immobili oggetto dei lavori, in quanto le norme che prevedono la detraibilità delle spese non riconoscono quel requisito (a parere del Fisco), che comunque doveva ritenersi presente in quegli immobili destinati ad uffici e alla locazione o non locati.

Detta giurisprudenza di merito 2692/2015 traccia in maniera definitiva i requisiti oggettivi e soggettivi per usufruire del bonus edilizio, statuendo:

«(...) osserva la Commissione come tale requisito non si ritrova né nella legge né nella normativa di attuazione ed è frutto di un'interpretazione arbitraria dell'Amministrazione, priva di qualsiasi riscontro normativo. Peraltro tale posizione risulta in palese contrasto con la ratio della norma agevolatrice, posto che la finalità del legislatore appare evidentemente quella di incentivare nel modo più ampio il risparmio energetico, con evidente vantaggio per la collettività stante la pesante dipendenza energetica dell'Italia dall'estero, al contempo, viste le modalità per vedersi riconosciuta la detraibilità, favorendo gli investimenti nell'edilizia con pagamenti effettuati tramite bonifici bancari e quindi escludenti

possibili omesse fatturazioni. Non vi è quindi alcun motivo per ritenere fondata la pretesa dell'Ufficio di inserire requisiti non previsti normativamente fra quelli necessari per poter godere dell'agevolazione, ovvero il possesso o la detenzione di un immobile, l'esecuzione di interventi, su edifici esistenti, di riqualificazione energetica rientranti fra quelli previsti dalla norma e il rispetto delle modalità disciplinate in sede attuativa, circoscrivendosi la detrazione agli importi rimasti a carico del contribuente».

L'Agenzia delle Entrate viene ancora condannata, quale parte soccombente, al pagamento delle spese di lite processuali.

Prassi e soluzioni operative

In attesa di chiarimenti e lumi ufficiali da parte dell'Agenzia delle Entrate - anche per non vanificare il beneficio fiscale con inevitabili costi per le spese nel giudizio in Commissione tributaria - le soluzioni operative di tutela consigliate possono essere le seguenti:

- › richiesta preliminare di esame di autotutela motivata da parte dell'Agenzia delle Entrate competente: un'eventuale diniego dell'autotutela potrebbe essere infatti impugnabile innanzi al Giudice tributario;⁵¹
- › impugnazione in Commissione tributaria nei termini (previa presentazione del reclamo-mediazione se obbligatorio). Si attende comunque un *reversum* (i.e. repentino cambiamento di opinione) da parte dell'Amministrazione finanziaria *motu in fine velocior* (i.e. inteso come moto con il quale una detrazione fiscale elementare torna alla sua portata originaria naturale), con auspicata rinuncia dei contenziosi e delle pretese fiscali in corso.

Ad oggi non sono conosciute decisioni della Corte di Cassazione. In assenza di una presa di posizione da parte dell'Amministrazione finanziaria, l'intento agevolativo del legislatore verrà ancora bloccato - vanificando potenziali ristrutturazioni ed investimenti - vista l'interpretazione restrittiva ed arbitraria dell'Amministrazione finanziaria priva di un diretto riscontro normativo. ●

5. Vedi, tra tutte, la recente Corte di Cassazione del 26 ottobre 2015, n. 23765 che prevede l'annullamento di ogni pretesa tributaria errata o non dovuta - se non è passata in giudicato una

sentenza - anche se gli avvisi di accertamento sono divenuti definitivi per difetto di tempestività impugnazione. Quindi l'eventuale diniego è illegittimo poiché l'ufficio non ha motivato il potere

discrezionale di riesame limitandosi ad una conclusione generica contraria all'accoglimento dello sgravio. Sull'erroneo presupposto di imposta a carico del contribuente,

impugnazione di fronte alle Commissioni tributarie del diniego di autotutela, vedi anche SS.UU. 9669/2009; 3442/2015; 25524/2014; 11457/2010.