



Divisione Contribuenti

Roma 25 giugno 2020

Direzione Centrale Persone Fisiche, Lavoratori
Autonomi ed Enti non Commerciali

OGGETTO: *Detrazioni per riqualificazione energetica (cd. ecobonus) e per interventi antisismici (cd. sisma bonus) – Applicabilità agli interventi eseguiti da titolari di reddito di impresa su immobili diversi da quelli strumentali*

Con le risoluzioni n. 303/E del 15 luglio 2008 e n. 340/E del 1° agosto 2008, l’Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti circa l’ambito applicativo dell’agevolazione di cui all’articolo 1, commi da 344 a 349, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, consistente nella detrazione dall’imposta lorda (IRPEF o IRES) di una quota percentuale delle spese sostenute in relazione a determinati interventi volti al contenimento dei consumi energetici su edifici esistenti.

In proposito, con la circolare n. 36/E del 31 maggio 2007 era stato precisato che il beneficio spetta anche ai titolari di reddito d’impresa (persone fisiche, società di persone o società di capitali) ed interessa “*i fabbricati appartenenti a qualsiasi categoria catastale (anche rurale), compresi, quindi, quelli strumentali*” (cfr. articolo 2, comma 1, lett. b), del decreto ministeriale del 19 febbraio 2007).

La successiva risoluzione n. 303/E del 2008 ha circoscritto l’applicabilità della predetta agevolazione, escludendola per le società esercenti attività di costruzione e ristrutturazione edilizia che abbiano eseguito interventi di riqualificazione energetica su immobili merce, costituenti “*l’oggetto dell’attività esercitata e non cespiti strumentali*”. Ciò in quanto “*La normativa in materia di*

riqualificazione energetica ... è finalizzata ... a promuovere il miglioramento delle prestazioni energetiche degli edifici esistenti attraverso un beneficio che un'interpretazione sistematica consente di riferire esclusivamente agli utilizzatori degli immobili oggetto degli interventi e non anche ai soggetti che ne fanno commercio", in conformità allo "scopo perseguito dalla legge che è quello di favorire esclusivamente i soggetti che utilizzano i beni".

Analogamente, la risoluzione n. 340/E del 2008 ha precisato che "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 tale via è stato escluso il riconoscimento del beneficio ad una società esercente attività di pura locazione, in relazione ad interventi eseguiti su immobili adibiti alla locazione abitativa, poiché costituenti "l'oggetto dell'attività esercitata e non cespiti strumentali".

La posizione interpretativa espressa con le richiamate risoluzioni ha dato origine a numerose controversie, sorte nell'ambito dei recuperi a tassazione – operati in sede di controllo formale delle dichiarazioni dei redditi ex articolo 36-ter del DPR 29 settembre 1973, n. 600 - delle detrazioni d'imposta fruite da società immobiliari per interventi di riqualificazione energetica eseguiti su immobili locati a terzi o destinati alla vendita, qualificabili come beni merce.

I rilievi si fondano, essenzialmente, sulla mancanza di un'espressa previsione normativa che limiti in tale senso la fruizione del beneficio e sulla finalità di interesse generale di risparmio energetico tutelata dalla norma agevolativa.

Recentemente la Corte di Cassazione è intervenuta con alcune sentenze, affermando il seguente principio di diritto: "Il beneficio fiscale, ..., di cui all'art. 1, comma 344 e seguenti, della legge n. 296/2006 e al decreto del ministero dell'economia e delle finanze del 19 febbraio 2007, per le spese documentate relative ad interventi di riqualificazione energetica di edifici esistenti, spetta ai soggetti titolari di reddito d'impresa (incluse le società), i

quali abbiano sostenuto le spese per l'esecuzione degli interventi di risparmio energetico su edifici concessi in locazione a terzi” (cfr. Sez. V, nn. 19815 e 19816 depositate il 23 luglio 2019; nn. 29162 e 29164 depositate il 12 novembre 2019) ovvero *“su edifici riassegnati ai soci”* (cfr. Sez. V, n. 29163 depositata il 12 novembre 2019).

I giudici di legittimità, nel motivare il suddetto principio, hanno osservato che *“la ratio legis ..., che traspare con chiarezza dal testo normativo, consiste nell'intento d'incentivare gli interventi di miglioramento energetico dell'intero patrimonio immobiliare nazionale, in funzione della tutela dell'interesse pubblico ad un generalizzato risparmio energetico, ed è coerente e si salda con il tenore letterale delle norme di riferimento, le quali non pongono alcuna limitazione, né di tipo oggettivo (con riferimento alle categorie catastali degli immobili), né di tipo soggettivo (riconoscendo il bonus alle 'persone fisiche', 'non titolari di reddito d'impresa' ed ai titolari di 'reddito d'impresa', incluse ovviamente le società) alla generalizzata operatività della detrazione d'imposta”*.

Un ulteriore indice dell'univoca volontà del legislatore è stato ravvisato dalla Suprema corte nella presenza di una norma speciale in tema di locazione finanziaria - in specie, l'articolo 2, comma 2, del D.M. del 19 febbraio 2007 secondo cui *“la detrazione compete all'utilizzatore”* – a fronte della mancanza di un'analogia disposizione specifica in materia di locazione immobiliare. Alla luce di tale rilievo, la detrazione d'imposta *“spetta al proprietario/locatore (che, nella locazione tout court, a differenza di quanto di solito accade in materia di leasing, è proprio il soggetto che compie l'intervento migliorativo, sopportandone il costo) e non al conduttore, sempreché ovviamente si tratti di 'importi rimasti a carico' del locatore e che, quindi, per previsione negoziale, non debbano essere sostenuti dal conduttore medesimo”*.

Infine, la Corte osserva che la distinzione tra *“immobili strumentali”*, *“immobili merce”* e *“immobili patrimonio”* non rileva *ex se* ma incide solo sul piano contabile e fiscale, non essendo contemplata nell'articolo 1, comma 344, della legge n. 296 del 2006 alcuna distinzione oggettiva in riferimento agli

immobili agevolabili.

In considerazione dei principi espressi con le citate pronunce nonché della portata delle disposizioni agevolative come definita dai giudici di legittimità, tenuto conto altresì della riconosciuta condivisibilità di tali affermazioni di principio da parte dell'Avvocatura generale dello Stato, si deve ritenere che la detrazione fiscale per interventi di riqualificazione energetica, di cui all'articolo 1, commi da 344 a 347, della legge n. 296 del 2006 (e successive proroghe e modificazioni), spetti ai titolari di reddito d'impresa che effettuano gli interventi su immobili da essi posseduti o detenuti, a prescindere dalla qualificazione di detti immobili come "strumentali", "beni merce" o "patrimoniali".

Analogo riconoscimento deve essere operato, per ragioni di coerenza sistematica, agli interventi antisismici eseguiti su immobili da parte di titolari di reddito di impresa, ai fini della detrazione di cui all'articolo 16, comma 1-*bis* e ss., del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90 (cd. "*sisma bonus*").

In base alla norma richiamata, fruiscono di quest'ultima detrazione, tra gli altri, i titolari di reddito d'impresa che sostengono le spese per gli interventi antisismici su "*costruzioni adibite ... ad attività produttive*".

La circolare n. 29/E del 18 settembre 2013 ha chiarito che l'agevolazione spetta ai soggetti che sostengono le spese, a condizione che "*le spese stesse siano rimaste a loro carico, e possiedono o detengono l'immobile in base ad un titolo idoneo*".

La medesima circolare ha precisato che "*Per costruzioni adibite ad attività produttive, stante la particolare finalità della disposizione in esame di tutela delle persone prima ancora che del patrimonio, si intendono le unità immobiliari in cui si svolgono attività agricole, professionali, produttive di beni e servizi, commerciali o non commerciali*".

Con la risoluzione n. 22/E del 12 marzo 2018 è stata infine riconosciuta l'agevolabilità degli interventi riguardanti immobili "*non utilizzati direttamente a fini produttivi da parte della società ma destinati alla locazione*". Al riguardo

è stato rilevato che *“la norma in commento non pone alcun ulteriore vincolo di natura soggettiva od oggettiva al riconoscimento del beneficio”*, motivo per cui *“si deve ritenere che l’ambito applicativo dell’agevolazione sia da intendersi in senso ampio, atteso che la norma intende favorire la messa in sicurezza degli edifici per garantire l’integrità delle persone prima ancora che del patrimonio”*.

Occorre inoltre considerare che il legislatore, con la previsione di cui al comma 2-*quater*.1 dell’articolo 14 del DL n. 63 del 2013 (inserito dall’articolo 1, comma 3, lett. a), n. 7, della legge 27 dicembre 2017, n. 205), ha introdotto una specifica detrazione per interventi finalizzati congiuntamente alla riduzione del rischio sismico e alla riqualificazione energetica, fruibile in alternativa alle agevolazioni *“ecobonus”* e *“sisma bonus”*, in presenza dei requisiti necessari ai fini della spettanza di ambedue le detrazioni che sostituisce.

Alla luce della disciplina sopra richiamata, emerge l’esigenza di accomunare i due regimi, *“ecobonus”* e *“sisma bonus”*, sotto il profilo dell’agevolabilità degli interventi eseguiti da titolari di reddito di impresa sugli immobili posseduti o detenuti, a prescindere dalla loro destinazione, anche in considerazione delle finalità di interesse pubblico al risparmio energetico – valorizzato dalla Corte di cassazione con le sopracitate sentenze – ed alla messa in sicurezza di tutti gli edifici.

Tenuto conto di quanto esposto e considerato altresì il parere reso in senso conforme dal Ministero dell’Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze con la nota prot. n. 4249 del 26 febbraio 2020, devono quindi ritenersi superate, per quanto attiene agli aspetti trattati, le indicazioni fornite con i precedenti documenti di prassi richiamati.

Nella gestione del contenzioso pendente in materia, gli Uffici terranno conto del nuovo indirizzo di prassi, provvedendo a riesaminare le controversie pendenti e ad abbandonare - con le modalità di rito, tenendo conto dello stato e grado del giudizio - la pretesa erariale, sempre che non siano sostenibili altre questioni.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL CAPO DIVISIONE

Firmato digitalmente

L'originale del documento è archiviato presso l'Ufficio emittente