



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF186

INFO FLASH

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 3

OGGETTO	RISPARMIO ENERGETICO - IMMOBILI LOCATI DELLE IMPRESE – CASSAZIONE
RIFERIMENTI	CASS. SENT. N. 19815 DEL 23/07/2019 – RM 340/2008 - INTERPELLI 95 E 313 DEL 2019
CIRCOLARE DEL	21/10/2019

***Sintesi:** in relazione alle spese per interventi di riqualificazione energetica sostenute nell'ambito dell'attività d'impresa, su immobili concessi in locazione a terzi:*

- l'Agenzia Entrate ha sempre sostenuto l'indetraibilità in virtù di un'interpretazione sistematica della norma
- la giurisprudenza appare, al contrario, orientata al riconoscimento della detrazione.

In particolare la recente Cassazione n. 19815/2019 ha risolto favorevolmente la questione in relazione agli immobili patrimonio (immobili abitativi concessi in locazione o inutilizzati), anche se ha sollevato ulteriori perplessità per quanto attiene le unità immobiliari strumentali concesse locazione.

Come noto, l'art. 1, co. da 344 a 347, L. n. 296/2006 ha disposto una detrazione relativa ad interventi di riqualificazione energetica che si applica (art. 2, DM 19/02/2007):

- **non solo ai soggetti non titolari di un reddito di impresa** (persone fisiche, professionisti, anche in forma associata, enti non commerciali)
- **ma anche ai "soggetti titolari di reddito d'impresa"** che sostengono le spese per la esecuzione degli interventi di cui al predetto articolo 1, commi da 2 a 5, sugli edifici esistenti, su parti di edifici esistenti o su unità immobiliari esistenti di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, posseduti o detenuti".

Pertanto, il citato art. 2, DM 19/02/2007 dispone che ove l'immobile sia **condotto in leasing**, la detrazione

- ✓ **spetta all'utilizzatore**
- ✓ tenendo conto del costo sostenuto dalla società concedente (in sostanza la norma disciplina il caso generalizzato in cui la società di leasing sostenga il costo incrementativo del valore dell'immobile, "recuperato" successivamente in termini di maggiorazione sul canone di leasing).

In assenza di ulteriori specificazioni della norma, in dottrina (AIDC di Milano n. 182/2012) si era sostenuta la spettanza della detrazione anche in relazione agli immobili locati a terzi.

Al contrario, l'**Agenzia delle Entrate** (RM 340/2008; Interpelli n. 95/2019 e n. 313/2019) aveva costantemente ritenuto

- ➔ **detraibili** le sole spese sostenute sulle **unità strumentali "per destinazione"**
- ➔ **non detraibili** le spese sostenute sugli **immobili concessi in locazione** ("abitativi" o "strumentali per natura"), in quanto da considerare beni "oggetto dell'attività esercitata" (e non "beni strumentali")

Dal canto suo la **giurisprudenza** di merito aveva, in massima parte, avallato la posizione della dottrina:

SENTENZE FAVOREVOLI ALLA DETRAZIONE PER LE IMMOBILIARI	
CTP Treviso, n. 45 – 2013	CTR Milano, n. 1077 – 2016;
CTR Milano, n. 1063 – 2014;	CTR Milano, n. 2549 – 2015
CTR Brescia, n. 2692 – 2015;	CTP Sondrio 25.6.2018, n. 73/1/18
CTP Lecco, n. 177 – 2015;	CTR Milano 4.9.2017, n. 3503/2/17
CTP Varese, n. 94 – 2015;	CTR Milano, 16.4.2019, n. 1782/21/19

Più recentemente la **Cassazione**, con la **sentenza 19815 del 23/07/2019**

- ha confermato tale impostazione
- ritenendo detraibile le spese sostenute dalle società di gestione immobiliare sugli immobili locati a terzi.

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - Via G. A. Longhin n. 103 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613 – Email: info@redazionefiscale.it

LA RECENTE EVOLUZIONE DELLA GIURISPRUDENZA

La Cassazione ha recentemente affrontato la questione, derivando il proprio convincimento attraverso diversi strumenti di analisi.

Giurisprudenza di merito

Secondo la Commissione di II° grado di Bolzano, la norma istitutiva ed il relativo DM attuativo (DM 19/02/2007) non limitano la detrazione, per i soggetti d'impresa, ai soli interventi di riqualificazione energetica eseguiti sull'immobile utilizzando direttamente (cd. "strumentali per destinazione").

Al contrario, il citato DM attuativo si limita a stabilire che la detrazione spetta anche ai titolari di reddito di impresa che sostengono spese su edifici posseduti o detenuti (con l'unica deroga costituita dal fatto che, ove gli immobili siano condotti in leasing, per cui la detrazione spetta all'utilizzatore). **Nel caso di specie, secondo i giudici di appello, alla contribuente spettava la detrazione in quanto l'immobile era stato concesso a terzi a titolo di locazione e non a titolo di *leasing*.**

Posizione dell'Agenzia: col ricorso in Cassazione l'Agenzia delle entrate denunciava violazione di legge: secondo la ricorrente la normativa fiscale in materia di riqualificazione energetica è finalizzata a promuovere il miglioramento delle prestazioni energetiche attraverso l'attribuzione di un beneficio che, in virtù di una "*interpretazione sistematica*", è riferibile esclusivamente agli utilizzatori degli immobili oggetto dell'intervento, sicché, per quanto concerne la fruizione della detrazione da parte dei titolari di redditi d'impresa (incluse le società), essa spetta solo con riferimento ai fabbricati strumentali all'esercizio dell'attività imprenditoriale (a tal fine richiama i chiarimenti della **RM 340/2008**).

Nel caso di specie era pacifico che gli immobili per i quali è stata chiesta l'agevolazione non erano "beni strumentali", direttamente fruiti, ma erano beni merce (cioè "oggetto" dell'attività), in quanto edifici locati a terzi dalla società di gestione immobiliare.

La CASSAZIONE N. 19815 DEL 23/07/2019

Nel rigettare il ricorso dell'Ufficio, la Cassazione fa ricorso a più strumenti.

In primo luogo ribadisce i criteri di interpretazione della norma

- ✓ posto che questa risulta assolutamente chiara e incontrovertibile nella sua interpretazione letterale
- ✓ occorre dare rilievo a tale interpretazione, e non agli strumenti esegetici sussidiari (come quello di indagare la reale volontà del legislatore - cd. "mens legis" - tramite altri strumenti) come effettuato l'Agenzia delle Entrate nella RM 340/2008.

In applicazione della citata interpretazione letterale, la Cassazione evidenzia che **le norme di riferimento non pongono alcuna limitazione:**

- **né di tipo oggettivo** (con riferimento alle **categorie catastali** degli immobili)
- **né di tipo soggettivo** (riconoscendo il bonus a persone fisiche, titolari e non di reddito di impresa e alle **società**).

Inoltre, non esiste una norma speciale (come quella prevista per il caso del *leasing*) **per le imprese la cui attività consista nella locazione di immobili: in tale ipotesi, dunque il diritto alla detrazione dall'imposta deve senz'altro sussistere**, e spetta al proprietario/locatore.

IMMOBILI CONCESSI IN LOCAZIONE A TERZI

In secondo luogo, la Cassazione ricorre, comunque, ad una interpretazione dal punto di vista sostanziale (al pari di quanto effettuato dall'Agenzia), ritenendo di giungere alla medesima conclusione. A tal fine:

- chiarendo che si deve trattare comunque di spese "rimaste a carico" (cioè non li addebitate al conduttore, secondo le previsioni di legge riferite alle locazioni e/o alle previsioni del contratto)
- ciò potrebbe non essere considerato tale nel caso in cui operi la deduzione di tali spese ("*Il richiamo testuale agli "importi rimasti a carico" potrebbe essere letto secondo una chiave interpretativa diversa*")

da quella sopra indicata [ndr: l'interpretazione letterale], vale a dire come un indice rivelatore (nel comma 344) del fatto che la detrazione d'imposta spetta nella misura in cui il costo "a monte" non sia altrimenti deducibile").

Ciò porterebbe a ritenere detraibile al 65% il solo intervento sostenuto sugli immobili-patrimonio (abitativi concesso in locazione), in quanto l'unico al quale si applica l'art. 90 Tuir. Infatti in tal caso la spesa sostenuta non sarebbe deducibile (neppure tramite ammortamento), risultando tassata la sola rendita catastale.

Al contrario, per gli altri immobili cui si applica il criterio dei "costi e ricavi" effettivi (immobili strumentali "per natura", anche se locati a terzi, nonché immobili strumentali "per destinazione") sarebbe carente il requisito dell'onere "rimasto effettivamente a carico".



N.B.: se ciò risolve la questione analizzata nella sentenza (che verteva nell'ambito di unità abitative locati a terzi), tuttavia va rilevato come tale conclusione non possa essere generalizzata.

In primo luogo si tratta di un criterio ulteriore e sussidiario utilizzato dalla Cassazione

In secondo luogo non si può non rilevare

- ✓ come **l'onere vada considerato rimasto a carico per il solo fatto di non essere addebitato al terzo** (es: il conduttore)
- ✓ mentre **il riconoscimento di un beneficio fiscale potrà poi essere eventualmente tassato** (quale sopravvenienza attiva).

In definitiva si deve ritenere che le conclusioni cui è giunta in prima istanza la Cassazione (irrilevanza della destinazione dell'immobile)

- ➔ vada esteso **anche alle unità strumentali locate a terzi** (uffici, negozi, ecc.)
- ➔ **a nulla rilevando** il fatto che la **spesa sostenuta risulti deducibile** ai fini reddituali (quale manutenzione straordinaria o quale ammortamento di un costo incrementativo sull'immobile).

IMMOBILI MERCE

Infine occorre indagare se la sentenza sia estensibile anche alla fattispecie degli immobili contabilizzati "a magazzino".

L'Agenzia Entrate, da parte sua, ha ritenuto non spetti la detrazione (RM 303/2008), sulla scorta di considerazione analoghe (cioè una interpretazione "sistematica" della norma) a quelle apportate per le unità in locazione a terzi (la presunta mancata volontà del legislatore nell'agevolare due volte il contribuente: la prima riconoscendo la detrazione è una seconda riconoscendo la deduzione del costo).

A questo punto:

- sposando quest'ultima tesi della Cassazione si dovrebbe giungere a concordare con l'Agenzia per il mancato riconoscimento della detrazione
- tuttavia si ritiene non possa che prevalere il primo criterio utilizzato dalla Cassazione (la pura interpretazione letterale), la quale porta a considerare **detraibili anche le spese sostenute sugli immobili merce**.

CONTABILIZZAZIONE DELLA DETRAZIONE

Non ancora chiara è la modalità di contabilizzazione della detrazione spettante alle imprese:

- a) se ci si debba limitare a rilevare le imposte al netto della detrazione
- b) oppure se le imposte vadano rilevate per l'importo "ante detrazione", dovendosi poi contabilizzare un "contributo" (cioè una sopravvenienza attiva da riscontrare per i 10 anni in cui la detrazione è fruibile).



N.B.: le affermazioni della Cassazione potrebbero ad avallare quest'ultima impostazione, con l'ulteriore conseguenza che la sopravvenienza attiva risulterebbe **imponibile ai fini reddituali**, considerata l'assenza di una disposizione che ne permette la mancata tassazione ai fini redditi ed Irap.