

Agevolazioni Ecobonus e Sismabonus per i titolari di reddito d'impresa: l'inversione di rotta dell'Agenzia delle Entrate sulla spettanza della detrazione indipendentemente dalla qualificazione degli immobili

Elisa Foschi

Anche alle imprese e società di costruzione e locazione che effettuano lavori su immobili da esse posseduti o detenuti spetta la detrazione fiscale per interventi di riqualificazione energetica, a prescindere dalla qualificazione di tali beni come "strumentali", "beni merce" o "patrimoniali". Analogo riconoscimento è previsto anche per gli interventi di natura antisismica eseguiti sugli immobili da parte di titolari di reddito d'impresa.

E' questo il principio stabilito dall'Agenzia delle Entrate con la [risoluzione n. 34/E del 25 giugno 2020](#), con la quale essa supera, così, il precedente orientamento e va ad allinearsi al prevalente ed attuale indirizzo giurisprudenziale delineato dalla Corte di Cassazione.

L'originaria tesi dell'Agenzia, fino a questo repentino *revirement*, si fondava su un'interpretazione particolarmente restrittiva della normativa afferente la fruibilità della detrazione IRPEF/IRES del 55-65% per gli interventi di riqualificazione energetica di cui ai commi da 344 a 349 dell'art. 1, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 e all'art. 14 del D.L. 63/2013, successivamente modificato dalla legge n. 205 del 2017 (cd. Ecobonus).

In particolare, la sopracitata norma di cui all'art. 1, comma 344 e ss., ha introdotto specifiche agevolazioni fiscali per la realizzazione di determinati interventi volti al contenimento dei consumi energetici realizzati su edifici esistenti. L'agevolazione consiste nel riconoscimento di una detrazione d'imposta nella misura del 55% delle spese sostenute entro il 2007, da ripartire in tre rate annuali di pari importo, entro un limite massimo di detrazione fruibile, stabilito in relazione a ciascuno degli interventi previsti.

Il quadro normativo di riferimento è completato dal decreto 19 febbraio 2007 del Ministero dell'Economia e delle Finanze, emanato ai sensi del comma 349 della legge finanziaria per dare attuazione alle disposizioni recate dai sopradetti commi, il quale disciplina i contenuti tecnici degli interventi agevolabili e le modalità di fruizione della detrazione.

Più nello specifico, il predetto decreto, all'art. 2, comma 1, individua quali soggetti ammessi alla detrazione:

1. le persone fisiche non titolari di reddito d'impresa che sostengano spese per

- l'esecuzione degli interventi di risparmio energetico sugli edifici esistenti, su parti di edifici esistenti o su unità immobiliari esistenti di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, posseduti o detenuti;
2. i soggetti titolari di reddito d'impresa che sostengano spese per l'esecuzione degli interventi di risparmio energetico sugli edifici esistenti, su parti di edifici esistenti o su unità immobiliari esistenti di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, posseduti o detenuti.

E ancora. Si tenga presente che al comma 2 del medesimo articolo è disposto che, nel caso in cui gli interventi di cui al comma 1 siano stati eseguiti mediante contratti di locazione finanziaria, la detrazione compete all'utilizzatore ed è determinata in base al costo sostenuto dalla società concedente.

A tale proposito, è la stessa Agenzia delle Entrate che, nella [circolare n. 36/E del 31 maggio 2007](#), ha fornito ulteriori specificazioni in riferimento ai soggetti ammessi alla detrazione ed agli edifici interessati, secondo quanto previsto dal D.M. 19 febbraio 2007 attuativo del sopracitato art. 1.

In particolare, la sopradetta circolare, delimitava la fruizione della detrazione ai

“fabbricati appartenenti a qualsiasi categoria catastale (anche rurale) compresi, quindi, quelli strumentali”.

Il quadro giuridico di riferimento si è ulteriormente evoluto a seguito del successivo intervento della Legge n. 90 del 3 agosto 2013, di conversione del D.L. 63 del 4 giugno 2013 (recante misure agevolative dirette a favorire il miglioramento dell'efficienza energetica degli edifici ed il recupero del patrimonio edilizio), la quale non ha fatto altro che modificare l'assetto legislativo delle sopraesposte detrazioni fiscali introducendo, fra le altre, l'innalzamento delle detrazioni al 65% per le spese sostenute dall'entrata in vigore del Decreto Legge, ossia dal 6 giugno 2013.

È nell'ambito di tale quadro normativo che si innesta la presa di posizione dell'Agenzia secondo la quale, per i redditi d'impresa (inclusi quelli prodotti dalle società), il bonus fiscale spetta solo per gli interventi sui fabbricati strumentali all'attività sociale, mentre dovrebbero rimanere esclusi dall'agevolazione gli “immobili-merce” (o “beni-merce”), categoria nella

quale si inserirebbero anche quelli locati a terzi dalle società di gestione immobiliare.

Tale interpretazione restrittiva della norma muoveva le premesse da due risalenti precedenti di prassi dell'Amministrazione, ossia le risoluzioni nn. 303 e 340 del 2008.

In particolare, con la [risoluzione n. 303/E del 15 luglio 2008](#) – in risposta al quesito di una società di costruzione che chiedeva se avesse diritto o meno di usufruire della detrazione di cui all'art. 1, comma 344, della legge 296 del 2007, alla luce degli interventi di riqualificazione eseguiti su un'unità immobiliare, quale "bene-merce", da questa acquistato – l'Agenzia, definendo i "beni-merce" quali

"quelli alla cui produzione o scambio è diretta l'attività d'impresa",

circoscriveva l'applicabilità dell'agevolazione, escludendola per le società di costruzione e ristrutturazione edilizia che avessero eseguito gli interventi di riqualificazione energetica su i sopradetti immobili, in quanto costituenti

"oggetto dell'attività esercitata e non cespiti strumentali".

Nello specifico, sempre secondo l'Agenzia, 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**".*

Di analogo tenore è la [risoluzione n. 340/E del 1° agosto 2008](#) con la quale l'Agenzia individuava ulteriori limitazioni soggettive all'ambito di applicazione della detrazione *de qua*.

E difatti, l'Amministrazione negava il riconoscimento del beneficio per gli interventi realizzati da società esercenti attività di pura locazione su immobili destinati alla locazione abitativa in

quanto costituenti anch'essi immobili

“oggetto dell'attività esercitata e non cespiti strumentali”.

Un'interpretazione motivata dal fatto che la normativa fiscale in materia di riqualificazione energetica è volta 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”.

Stando alla tesi dell'Amministrazione Finanziaria pertanto le imprese possono usufruire della detrazione solamente qualora all'intervento di risparmio energetico consegua un'effettiva riduzione dei consumi energetici nell'esercizio dell'attività imprenditoriale e l'attribuzione del beneficio non può riguardare gli interventi realizzati su beni oggetto dell'attività esercitata, ma compete solo con riferimento ai fabbricati strumentali all'attività sociale.

È dunque sulla base di tali considerazioni che si è sviluppato un considerevole contenzioso – sorto nell'ambito dei recuperi a tassazione delle detrazioni d'imposta fruiti da società immobiliari per interventi di riqualificazione energetica eseguiti su immobili locati a terzi o destinati alla vendita, qualificabili come “beni-merce” – ove la Corte di Cassazione si è trovata più volte a dover “sconfessare” la posizione sostenuta dall'Agenzia.

Nello specifico, si ricorda che la Corte Suprema con la sentenza n. 29162 ([già commentata su questo sito](#)) del 12 novembre 2019 (riportandosi a principi di diritto già espressi con le precedenti pronunce di legittimità nn. 19815 e 19816 del 23 luglio 2019), discostandosi dalla posizione sostenuta dall'Amministrazione Finanziaria, aveva evidenziato che:

“...il tenore letterale delle 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 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"[1].

Ma non solo. Proprio in merito alla distinzione più volte rimarcata dalle predette circolari e risoluzioni dell'Agenzia tra "immobili strumentali" ed "immobili merce", la Corte aveva osservato che:

*"la distinzione formulata nelle circolari interpretative tra "immobili-strumentali" (destinati, ex art. 43 T.U.I.R., comma 2, alla produzione propria o di terzi), "immobili-merce" (destinati al mercato di compravendita) e "immobili-patrimonio" (destinati al mercato locativo, ai sensi degli artt. 37 e 90 T.U.I.R.), **non rileva ex se, ma incide solo sul piano contabile e fiscale. L'art. 1 citato, comma 344 (Finanziaria 2007), non mostra alcuna differenza oggettiva** e riconosce la detrazione d'imposta per gli interventi di risparmio energetico".*

Alla luce delle suesposte considerazioni il giudice di legittimità ha enunciato il seguente principio di diritto:

*"Il beneficio fiscale...., di cui alla L. n. 296 del 2006, art. 1, commi 344 e seguenti (Finanziaria 2007) e al D.M. economia e finanze del 19 febbraio 2007, per le spese documentate relative ad interventi di riqualificazione energetica di edifici esistenti, **spetta anche ai soggetti titolari di reddito d'impresa**, i quali abbiano sostenuto le spese per l'esecuzione degli interventi di risparmio energetico su edifici riassegnati ai soci".*

Nell'ottica delineata anche dalle richiamate sentenze della Suprema Corte, traspare con chiarezza la *ratio legis* del testo normativo, ossia l'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, detta finalità è coerente con il tenore letterale delle norme di riferimento alle quali si salda e che non prevedono limitazioni di sorta alla destinazione dei fabbricati.

Il bonus fiscale, quindi, spetta alla società contribuente esattamente come spetterebbe ad

una persona fisica, non titolare di redditi d'impresa, che nulla può dedurre dalla base imponibile.

In altri termini, il beneficio fiscale introdotto dalla Finanziaria 2007 non riguarda (testualmente) la più limitata categoria dei (soli) soggetti IRPEF, ma è diretta **a beneficio di tutte le categorie immobiliari e di tutti i soggetti che ne hanno la proprietà**, inclusi i titolari di reddito d'impresa (e le società).

Ne consegue che hanno diritto di usufruire dell'agevolazione fiscale tutti coloro che, avendone i requisiti, abbiano sostenuto spese per il potenziamento dei loro cespiti (ed a prescindere dalla categoria reddituale di riferimento) **indipendentemente** dal tipo di attività svolta, **in coerenza con la finalità pubblicistica di un generalizzato miglioramento energetico del patrimonio immobiliare nazionale**.

È proprio aderendo ai sopra esposti principi, condividendone ed assimilandone le affermazioni, che l'Agenzia **ha deciso di abbandonare la precedente posizione interpretativa, fornendo un nuovo indirizzo di prassi**.

E difatti, la risoluzione n. 34/E, qui in analisi, dispone 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, 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".

Agevolazione, quest'ultima, che viene estesa, per ragioni di coerenza sistematica, anche agli interventi antisismici eseguiti su immobili da parte di titolari di reddito d'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. Sismabonus), nel rispetto dei requisiti generali previsti per la fruizione delle due detrazioni fiscali (Sisma ed Eco bonus) sui lavori di riqualificazione degli edifici.

Le condizioni per poter accedere ai due benefici sono, infatti, sostanzialmente le stesse. Ne è conferma l'introduzione del comma 2^{quater}.1 all'art. 14 del D.L. n. 63 del 2013 (portato dalla

legge di bilancio n. 205/2017) il quale ha previsto una specifica detrazione per interventi finalizzati congiuntamente alla riduzione del rischio sismico e alla riqualificazione energetica, fruibile in alternativa alle agevolazioni “Eco-bonus” e “Sisma-bonus”, in presenza dei requisiti necessari ai fini della spettanza di ambedue le detrazioni che sostituisce.

In definitiva, la detrazione fiscale per interventi di riqualificazione energetica (Eco-Sisma bonus) può essere applicata ad un’ampia platea di beneficiari, siano esse persone fisiche o soggetti titolari di reddito d’impresa, incluse le società, senza che rilevi, ai fini dell’agevolazione, la qualificazione degli immobili su cui è eseguito l’intervento di risparmio energetico, come “strumentali”, “beni merce” o “patrimoniali”.

Sulla scorta delle considerazioni sinora svolte e tenendo conto dei moniti con i quali la stessa Amministrazione Finanziaria – attraverso la risoluzione *de qua* – incarica gli Uffici di provvedere al riesame delle controversie pendenti e, conseguentemente, di abbandonare la pretesa erariale, non può non rilevarsi come, con ogni probabilità, il nuovo orientamento dell’Agenzia delle Entrate assumerà significativo rilievo con riferimento ai contenziosi in essere in materia.

Si noti infine che, l’ambito di applicazione della risoluzione n. 34/E sinora tracciato è destinato ad essere interessato (e, per l’effetto, anche rivisto) alla luce dell’evoluzione normativa intervenuta in materia di Ecobonus e Sismabonus.

Il Decreto Rilancio (Decreto Legge n. 34 del 19 maggio 2020 denominato “*Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all’economia, nonché di politiche sociali connesse all’emergenza epidemiologica da COVID-19*”) ha, infatti, introdotto delle misure di rafforzamento per i lavori effettuati **dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021** consistenti nel potenziamento delle agevolazioni già in essere finalizzate ad incentivare la realizzazione di interventi di risparmio energetico sul patrimonio edilizio esistente a prescindere dal suo classamento catastale o di adeguamento antisismico.

Nello specifico, l’art. 119 del Decreto innalza al 110% la percentuale della detrazione ai fini IRPEF/IRES spettante per gli interventi di riqualificazione energetica sostenuti dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021.

Tuttavia, dalla formulazione letterale della norma, si evince come la fruizione del menzionato beneficio sia limitata ai soli interventi effettuati, tra gli altri, dai condomini e “*dalle persone fisiche, **al di fuori dell’esercizio di attività d’impresa, arti e professioni**, su unità*

immobiliari diverse da edifici unifamiliari non adibiti ad abitazione principale”.

Ecco, dunque, che il perimetro applicativo della nuova disposizione pare proprio escludere i soggetti IRES dalla fruizione dell’agevolazione, salvo, ovviamente, che le operazioni che danno luogo alla detrazione siano compiute da condomini all’interno dei quali vi siano immobili posseduti da imprese per lo svolgimento delle proprie attività.

Alla luce delle suesposte considerazioni, parrebbe quindi evidente che la possibilità per i soggetti IRES di fruire del bonus fiscale per gli interventi di riqualificazione energetica, secondo le recenti direttive dell’Amministrazione Finanziaria, sia soggetta alla scadenza temporale del 30 giugno 2020.

Non si può tuttavia non rilevare come imporre una limitazione di tal specie mal si concilia con quanto sinora descritto in merito all’ampliamento della fruizione agevolativa a favore dei soggetti titolari di reddito d’impresa, così come previsto e recentemente delimitato dalla risoluzione in esame.

Non resta, quindi, che attendere i chiarimenti che a breve l’Amministrazione Finanziaria fornirà in ordine all’esatto perimetro applicativo della novella legislativa.

[1] Unica eccezione riguarda gli immobili in locazione finanziaria per i quali l’art. 2 comma 2 del D.M. 19 febbraio 2007 stabilisce che la detrazione compete all’utilizzatore e non alla società concedente.