

DETRAZIONI PER RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA E INTERVENTI ANTISISMICI APPLICABILI A TUTTI GLI IMMOBILI

il fisco, 31 / 2020, p. 3023

DETRAZIONI PER RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA E INTERVENTI ANTISISMICI APPLICABILI A TUTTI GLI IMMOBILI

di Mauro Sebastianelli^[*]

La risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 34/E del 25 giugno 2020, anche sull'onda della crisi generata dall'emergenza COVID-19, si uniforma e supera le recenti pronunce della Corte di cassazione, affermando, finalmente, che le detrazioni per riqualificazione energetica (c.d. ecobonus) e quelle per interventi antisismici (c.d. sismabonus) spettano ai titolari di reddito di impresa che effettuano interventi su immobili a prescindere dalla loro qualificazione ("strumentali", "merce" e "patrimoniali"). La grande rilevanza del documento di prassi è data dal fatto che, oltre a fare chiarezza su un tema che sovente ha generato contenzioso fra contribuenti ed Amministrazione finanziaria, apre la possibilità ad interessanti opportunità fiscali da cogliere per importanti progetti immobiliari.

Sommario: **1. Premessa - 2. Quadro normativo di riferimento - 3. Interpretazione dell'Amministrazione finanziaria ante risoluzione n. 34/E/2020 - 4. Posizione della prassi professionale e della giurisprudenza - 5. Posizione assunta con la risoluzione n. 34/E/2020 - 6. Conclusioni: criticità ed opportunità**

1. Premessa

L'ambito oggettivo di applicazione delle detrazioni fiscali per interventi di riqualificazione energetica, introdotte nel nostro ordinamento dall'art. 1, commi da 344 a 347 della Legge n. 296/2006 (e successive proroghe e modificazioni), e per analogia, di quelle relative agli interventi antisismici, di cui all'art. 16, comma 1-bis, D.L. 4 giugno 2013, n. 63^[1], su immobili detenuti da titolari di reddito di impresa, ha suscitato, da sempre, un acceso dibattito, sfociato spesso in contenziosi fiscali. In particolare, gli interpreti della norma si sono da sempre divisi fra coloro - dottrina^[2] e giurisprudenza^[3] - che ritenevano, sulla scorta dell'interpretazione letterale, nonché della *ratio* delle suddette norme, che la **tipologia di immobile** non rilevasse ai fini della fruibilità della detrazione e l'Amministrazione finanziaria, che, con due risalenti pronunce di prassi^[4] (poi confermate anche di recente), invocando una non precisata "interpretazione sistematica" della disposizione, sosteneva che le detrazioni fossero fruibili con esclusivo riferimento agli **immobili c.d. strumentali**^[5].

Con la risoluzione n. 34/E/2020, l'Agenzia delle entrate supera le proprie precedenti interpretazioni restrittive e, complice anche la crisi generata dalla pandemia, si conforma alle posizioni giurisprudenziali di merito e di legittimità, sposando la tesi dell'**applicabilità tout court** delle detrazioni per risparmio energetico e per interventi antisismici.

Il presente elaborato si pone l'obiettivo di analizzare le conseguenze che porta con sé la nuova posizione assunta dall'Amministrazione finanziaria, nonché gli aspetti problematici interpretativi, anche con riferimento ai contenziosi pendenti, e le opportunità derivanti dalla combinazione di questa nuova interpretazione e le disposizioni del Decreto c.d. Rilancio anche dal punto di vista finanziario.

2. Quadro normativo di riferimento

Per quanto attiene gli interventi di riqualificazione energetica, l'art. 1, commi da 344 a 347, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296 ha introdotto un'agevolazione fiscale specifica per la realizzazione di interventi che aumentino il livello di **efficienza energetica degli edifici**; detta norma, originariamente limitata temporalmente al solo periodo d'imposta 2007, è stata nel tempo prorogata ogni anno e, ad oggi, è valida per gli interventi effettuati fino al 31 dicembre 2021 con il **superbonus del 110%**^[6] della spesa sostenuta.

L'agevolazione, prima dell'emanazione del Decreto Rilancio, consisteva nel riconoscimento di una detrazione d'imposta (IRPEF o IRES) del 65% delle spese sostenute per gli interventi di "riqualificazione energetica" con importi massimi variabili a seconda della tipologia di intervento previsto, da ripartire in un numero di rate di 10 a scelta del contribuente.

Con il D.M. 19 febbraio 2007 (e successive modificazioni) erano state stabilite le modalità di attuazione dell'agevolazione per quanto riguarda la tipologia degli interventi, i soggetti ammessi alla detrazione e gli adempimenti necessari; in particolare, con riferimento ai **"soggetti ammessi alla detrazione"**, si prevedeva che il *bonus* per interventi di risparmio energetico spettasse alle persone fisiche, non titolari di reddito d'impresa (art. 2, comma 1, lett. a), nonché ai 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 (art. 2, comma 1, lett. b).

Il comma 2 dell'art. 2 dispone che, nel caso in cui gli interventi di cui al comma 1 siano eseguiti mediante **contratti di locazione finanziaria**, la detrazione compete all'utilizzatore ed è determinata in base al costo sostenuto dalla società concedente.

Con riferimento, invece, agli **interventi antisismici**, l'art. 16, comma 1-*bis*, D.L. n. 63/2013 prevedeva che "per le spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021 per gli interventi di cui all'art. 16-*bis*, comma 1, lettera i), T.U.I.R. riferite a costruzioni adibite ad abitazione e ad attività produttive, spetta una detrazione dall'imposta lorda nella misura del 50 per cento, fino ad un ammontare complessivo delle stesse spese non superiore a 96.000 euro per unità immobiliare per ciascun anno. La detrazione è ripartita in cinque quote annuali di pari importo nell'anno di sostenimento delle spese e in quelli successivi". La medesima norma, nei commi successivi, prevedeva percentuali di detrazione crescenti nel caso in cui dai suddetti interventi derivasse un miglioramento della *performance* sismica dell'edificio di una o di due classi, ovvero per quegli interventi su parti comuni di edifici condominiali.

Le previsioni del Decreto Rilancio hanno impattato anche sul c.d. **sismabonus**; infatti, il comma 4 dell'art. 119 del D.L. n. 34/2020 ha previsto che "per gli interventi di cui ai commi da 1-*bis* a 1-*septies* dell'art. 16 del Decreto-Legge n. 63 del 2013, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 90 del 2013 l'aliquota delle detrazioni spettanti è elevata al 110 per cento per le spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021".

Delineati i tratti salienti delle due norme agevolative, occorre rilevare come, nel silenzio delle norme, le diverse interpretazioni dell'Amministrazione finanziaria, da una parte, e della dottrina e soprattutto della giurisprudenza dall'altra, hanno fatto proliferare un intenso **contenzioso**, risolto (finalmente) e favorevolmente per i contribuenti dalla risoluzione n. 34/E/2020 del 25 giugno 2020.

3. Interpretazione dell'Amministrazione finanziaria ante risoluzione n. 34/E/2020

Con riferimento al c.d. **ecobonus**, nonostante che dalla lettura del dato normativo e delle relative disposizioni di attuazione parrebbe dunque ricavarsi, in maniera invero piuttosto lineare, che la detrazione in esame non trova particolari limitazioni né sotto il profilo oggettivo (quanto alla tipologia di interventi riqualificativi) né sotto quello soggettivo (inteso come platea di potenziali fruitori), la costante interpretazione dell'Amministrazione finanziaria ha propeeso per limitare il suddetto beneficio, nel caso di titolari di reddito d'impresa, ai soli "**fabbricati strumentali** da questi utilizzati nell'esercizio della propria **attività imprenditoriale**"^[7].

La posizione dell'Agenzia delle entrate, apparentemente in contrasto sia con la lettera (che non prevede limitazioni in base alla tipologia di immobile) sia con la *ratio* della norma, che è evidentemente quella di ridurre i consumi energetici degli edifici al fine di migliorare la qualità dell'aria, si fonda su un'apodittica affermazione, ripetuta in tutte le pronunce *ante* risoluzione n. 34/E/2020, si baserebbe sulla circostanza che "la normativa fiscale in materia di riqualificazione energetica è finalizzata a promuovere il **miglioramento delle prestazioni energetiche degli edifici esistenti** attraverso l'attribuzione di un beneficio che, per un'interpretazione sistematica, è riferibile esclusivamente agli **utilizzatori degli immobili** oggetto degli interventi. Quindi, 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 le imprese, in particolare, si ritiene che condizione per poter fruire della detrazione è che all'intervento di risparmio energetico consegua una effettiva riduzione dei consumi energetici nell'esercizio dell'attività imprenditoriale, mentre l'agevolazione non può riguardare gli interventi realizzati su beni oggetto dell'attività esercitata"^[8].

Sulla scorta della suddetta posizione, nel tempo, l'Amministrazione finanziaria ha escluso la possibilità di fruire della detrazione per interventi di risparmio energetico effettuati da titolari di reddito di impresa sia su quegli **immobili destinati alla rivendita**^[9] (c.d. merce) sia su quegli immobili **oggetto di locazione**^[10] (c.d. immobili patrimonio).

In estrema sintesi, l'Agenzia delle entrate ritiene dunque che la detrazione, in materia di riqualificazione energetica, sarebbe stata introdotta ad esclusivo vantaggio di coloro che si sono assunti il **peso economico del miglioramento energetico** degli immobili. Di conseguenza, la fruizione della detrazione da parte dei titolari di redditi d'impresa dovrebbe spettare solo per i fabbricati strumentali all'esercizio dell'attività imprenditoriale.

Per quanto attiene, invece, il c.d. **sismabonus**, la posizione dell'Agenzia delle entrate non è stata univoca nel tempo. Infatti, dapprima è stato affermato che l'agevolazione in oggetto poteva essere riconosciuta anche per gli interventi riguardanti immobili posseduti da società non utilizzati direttamente, ma destinati alla locazione^[11].

La tesi meno restrittiva si baserebbe sul fatto che la norma istitutiva delle detrazioni per interventi antisismici "non pone **alcun ulteriore vincolo di natura soggettiva od oggettiva** al riconoscimento del

beneficio, 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"^[12]. Appare quantomeno singolare il fatto che, con esclusivo riferimento al sismabonus, l'Amministrazione finanziaria sia (correttamente) partita dal dato letterale normativo (assenza di vincoli oggettivi e soggettivi) ed abbia poi colto (giustamente) la *ratio* della norma, che è di carattere generale ed esula dalla tipologia di immobile o di utilizzo che si fa dello stesso. In altre più piane parole, aumentare l'**efficienza** di un edificio dal punto di vista sismico, con ciò tutelando l'**incolumità dei cittadini**, è interesse di ordine generale e sovraordinato che la norma ha voluto tutelare rispetto al distinguo in base alla tipologia di fabbricato.

Non si comprende per quale motivo, sino alla risoluzione in commento, il medesimo ragionamento non sia stato seguito dall'Amministrazione con riferimento all'ecobonus, atteso che, se si fosse partiti dalla lettera della norma (assenza di vincoli oggettivi e soggettivi, a parte il caso del *leasing*) e si fosse poi colta la *ratio* della norma (ridurre le emissioni inquinanti e con ciò preservare la salute dei cittadini), si sarebbe giunti alle medesime conclusioni della risoluzione n. 22/E/2018.

Si deve, tuttavia, rilevare che, in una risposta a interpello^[13], non resa pubblica, l'Agenzia delle entrate, tornando sui suoi passi, ha ribadito che i soggetti titolari di reddito d'impresa non possono beneficiare delle detrazioni per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici (ecobonus) e per quelli volti all'adozione di misure antisismiche (sismabonus) relativamente agli immobili destinati alla locazione o alla vendita, atteso che l'eventuale estensione dell'ambito agevolativo comporterebbe a favore di tali soggetti ulteriori **vantaggi specifici non rispondenti allo scopo della legge**, che sarebbe quello di favorire esclusivamente i soggetti che utilizzano i suddetti beni^[14].

4. Posizione della prassi professionale e della giurisprudenza

Con riferimento alla detrazione relativa ad interventi di risparmio energetico, dopo le prime due pronunce restrittive dell'Agenzia delle entrate datate 2008, è intervenuta criticamente l'Associazione Italiana Dottori Commercialisti, emanando la **Norma di comportamento** n. 184 del 1° luglio 2012, la cui massima prevede che "l'agevolazione fiscale per gli interventi volti al risparmio energetico, consistente nella detrazione del 55% prevista dall'art. 1, commi 344 e seguenti, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296 e dal Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 19 febbraio 2007, spetta a chi esegue e sostiene la spesa dell'intervento, qualunque sia la categoria catastale dell'unità immobiliare interessata e la tipologia di contribuente (persona fisica o società) indipendentemente dal tipo di attività svolta e, quindi, anche ove lo stesso sia titolare di reddito d'impresa".

La condivisibile posizione dell'associazione milanese parte da una corretta interpretazione letterale della norma, la quale come detto non prevede limitazioni né di carattere soggettivo né di carattere oggettivo, per giungere ad una altrettanto corretta "**interpretazione sistematica**", che 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"^[15].

Oltreché da parte della prassi professionale, la posizione "restrittiva" prospettata dall'Amministrazione finanziaria, tuttavia, non ha raccolto consensi sul fronte della giurisprudenza tributaria di merito e di legittimità^[16].

In particolare, secondo l'orientamento prevalente della giurisprudenza di legittimità, l'ecobonus spetta anche ai soggetti titolari di reddito d'impresa che abbiano sostenuto le spese per l'esecuzione degli interventi di risparmio energetico su **edifici concessi in locazione a terzi**^[17].

Infatti, secondo tale tesi, la detrazione d'imposta è finalizzata alla **riqualificazione energetica degli edifici esistenti** e si rivolge ad un'**ampia platea di beneficiari** ("soggetti ammessi alla detrazione"), siano essi persone fisiche non titolari di reddito d'impresa, o soggetti titolari di reddito di impresa, incluse le società, con la precisazione che, se gli immobili sui quali è effettuato l'intervento sono concessi a terzi a titolo di **leasing**, la detrazione è comunque dovuta, ma compete all'**utilizzatore** anziché alla società concedente.

Da ciò deriverebbe la portata generale della norma agevolativa; infatti, a conferma della validità dell'interpretazione testuale del dato normativo, rafforzata dall'univoca intenzione del legislatore, sarebbe necessario rilevare che, senza che ciò comporti alcuna riduzione della platea dei destinatari del beneficio, una norma speciale stabilisce che, trattandosi di *leasing*, la detrazione non spetta al *lessor* bensì al **lessee**.

Pertanto, non essendovi altra norma speciale che riguardi le imprese, la cui attività consista nella locazione immobiliare, è evidente che, in tale ultima ipotesi, negata l'introduzione di distinzioni soggettive svincolate da una solida base testuale, il diritto alla detrazione dall'imposta spetta al **locatore** e non al conduttore, sempreché, ovviamente, si tratti di "**importi rimasti a carico**" dello stesso locatore e che, quindi, per previsione negoziale, non debbano essere sostenuti dal conduttore.

5. Posizione assunta con la risoluzione n. 34/E/2020

A seguito delle numerose ed univoche pronunce della giurisprudenza tributaria, l'Amministrazione finanziaria ha (finalmente) cambiato orientamento, aderendo alla tesi meno restrittiva in base alla quale, per i titolari di reddito d'impresa, le **detrazioni** per risparmio energetico e quelle per interventi antisismici spettano **indipendentemente dalla natura dell'immobile** oggetto degli interventi.

Con particolare riferimento all'**ecobonus**, le numerose sentenze di parere diverso rispetto all'originaria posizione dell'Agenzia delle entrate, che hanno affermato che la *ratio* della legge consiste nella volontà di incentivare gli interventi di miglioramento energetico dell'intero patrimonio immobiliare nazionale, in funzione della tutela dell'interesse pubblico a un generalizzato risparmio energetico, hanno indotto l'Amministrazione finanziaria a mutare radicalmente la propria posizione. Tale interpretazione, infatti, non si pone in contrasto con le norme di riferimento, in quanto le stesse 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, e ai titolari di reddito d'impresa, incluse le società) alla **generalizzata operatività della detrazione** d'imposta.

Tra l'altro, poi, la Corte ha osservato che la distinzione tra "**immobili strumentali**", "**immobili merce**" e "**immobili patrimonio**" incide solo sul piano contabile e fiscale e il comma 344 dell'art. 1 della Legge n. 296/2006 non propone alcuna distinzione oggettiva in riferimento agli immobili agevolabili.

Aderendo a questi principi, l'Agenzia si allinea e, per ragioni di coerenza sistematica, li estende al **sismabonus** (art. 16, comma 1-*bis* e seguenti, D.L. n. 63/2013). Osserva, infatti, che le condizioni per accedere ai due benefici sono sostanzialmente le stesse.

La conferma arriva dallo stesso legislatore, che, con la Legge di bilancio per il 2018 (Legge n. 205/2017), 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 "sismabonus", in presenza dei requisiti necessari ai fini della spettanza di ambedue le detrazioni che sostituisce (comma 2-*quater*.1, art. 14, D.L. n. 63/2013).

I due regimi, in particolare, possono essere accomunati sotto il profilo della **agevolabilità degli interventi** eseguiti da **titolari di reddito di impresa** su immobili posseduti o detenuti, a prescindere dalla loro destinazione, tenuto conto delle finalità di interesse pubblico al risparmio energetico e anche alla messa in sicurezza di tutti gli edifici.

La risoluzione in commento, chiarendo, definitivamente, la portata applicativa delle due norme agevolative, supera tutti i chiarimenti forniti nei precedenti documenti di prassi ed impone agli Uffici di riesaminare tutte le **controversie** pendenti in materia, con conseguente abbandono di tutte quelle pretese erariali incentrate sulla tipologia di immobile oggetto di intervento.

6. Conclusioni: criticità ed opportunità

Le conclusioni a cui (finalmente) giunge l'Agenzia delle entrate sulla scorta delle pronunce della Cassazione e, soprattutto, di una corretta interpretazione letterale e sistematica della norma non possono che essere accolte con favore da parte di imprese e professionisti, atteso che la risoluzione in commento porta con sé interessanti opportunità, oltre a porre fine ad un annoso contenzioso.

Proprio su quest'ultimo punto, d'ora in poi i contribuenti che hanno un contenzioso pendente, salvo lo abbia già fatto l'Ufficio, possono sollecitare, a seconda dei casi, l'accoglimento del ricorso, dell'appello, o il rigetto dell'appello erariale sulla base del **mutato orientamento di prassi**, che avvalorata la tesi del contribuente. Ovviamente per far valere le proprie posizioni il contribuente avrà dovuto già eccepire il **vizio nel ricorso**; tuttavia, è necessario che il **processo** sia **pendente**: dunque, la situazione è cristallizzata sia per i contribuenti che non hanno impugnato nei termini la cartella, sia per coloro i quali non hanno impugnato nei termini la sentenza che ha rigettato il ricorso, così come per i contribuenti che, non riproponendo il motivo di appello con devoluzione, oppure non appellando incidentalmente il relativo capo di sentenza, hanno fatto scendere il c.d. giudicato interno.

Un'opportunità si apre anche per quei contribuenti che, non avendo fruito della detrazione, possono presentare una **dichiarazione integrativa** entro il termine di accertamento, ovvero presentare **istanza di rimborso**. Si noti che il menzionato termine è richiamato dall'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998 in tema di integrativa, ciò in quanto l'accertamento ben potrebbe riguardare le detrazioni d'imposta, nonostante di solito siano contestate a seguito di controllo formale (comunque, per le annualità sino al 2015, il termine quadriennale di accertamento coincide con quello per il controllo formale, dunque in sostanza il problema non si pone).

Oppure, è possibile domandare il **rimborso delle somme**, tenendo presente che, secondo consolidata giurisprudenza, opera l'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 e non l'art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992, con la conseguenza che, da un lato, il termine è di 48 mesi dal versamento, dall'altro, il termine decorre, non da quando è stata pubblicata la risoluzione, ma dall'originario versamento, intendendosi per tale quello degli accenti.

Per quanto attiene alle opportunità per le **imprese**, da un lato, è evidente che la fruizione della **detrazione** d'imposta si cumula con la **deduzione dei costi** sostenuti per interventi di risparmio energetico e/o

antisismici, con ciò duplicando il beneficio, fino a quasi azzerare il costo per l'impresa che lo ha sostenuto. Si pensi ad esempio ad una società di capitali che abbia sostenuto spese eleggibili come ecobonus per euro 10.000: da un lato, stante il fatto che i costi sono inerenti all'attività, gli stessi saranno deducibili ai fini IRES (24%) ed IRAP (4,13%), con ciò generando un risparmio d'imposta del 28,13%; se a ciò aggiungiamo la detrazione d'imposta del 65%, avremo che l'impatto fiscale complessivo sarà di appena 687 euro, poiché il 93,13% sarebbe assorbito da deduzioni e detrazioni.

Da ultimo, con la conversione in legge del c.d. Decreto Rilancio, che ha introdotto la possibilità di cedere anche a **banche ed altri intermediari finanziari** tutti i crediti d'imposta attinenti all'ambito edilizio, si aprono per le imprese di costruzione e ristrutturazione delle importanti possibilità per compiere operazioni immobiliari di grande rilievo, con l'enorme vantaggio di riuscire a concedere sconti significativi ai clienti, monetizzando nell'immediato lo sconto (attraverso la cessione), senza dover attendere i cinque anni previsti per la detrazione^[18].

Note:

[*] Dottore commercialista e Revisore legale in Ancona.

[1] Convertito, con modificazioni, dalla Legge 3 agosto 2013, n. 90.

[2] In dottrina, la pronuncia più autorevole è, senza dubbio, la Norma di comportamento luglio 2012, n. 184 dell'AIDC di Milano. La posizione è stata condivisa, *ex multis*, da B. Ianniello, "Risparmio energetico: detraibili le spese delle società immobiliare sui beni locati a terzi", in *Corr. Trib.*, n. 7/2014, pag. 573 e F. Gallio, "La detrazione per interventi di riqualificazione energetica vale anche per i beni-merce - la locazione dell'immobile non preclude la detrazione delle spese per interventi di riqualificazione energetica", in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 5/2020, pag. 455.

[3] Tra le moltissime sentenze di merito sull'argomento, tutte favorevoli alla tesi delle imprese, si segnala Comm. trib. reg. Lombardia n. 2549/12/2015; n. 2692/2015; n. 2906/2018; Comm. trib. prov. di Bolzano n. 37/2013; Comm. trib. prov. di Treviso n. 45/2013; Comm. trib. prov. di Sondrio n. 73/2018; Comm. trib. reg. Emilia-Romagna n. 3697/3/16; Comm. trib. prov. di Milano n. 111/46/16; Comm. trib. prov. di Varese n. 94/1/13; Comm. trib. prov. di Como n. 109/12; Comm. trib. prov. di Lecco n. 54/13, Comm. trib. reg. Toscana n. 151/2020. Per quanto attiene, invece, alle pronunce della Corte di cassazione, sempre favorevoli alla tesi delle imprese, si segnalano le recentissime sentenze nn. 19815 e 19816 depositate il 23 luglio 2019 e nn. 29162, 29163 e 29164 depositate il 12 novembre 2019.

[4] Si tratta delle risoluzioni n. 303/E del 15 luglio 2008 e n. 340/E del 1° agosto 2008 e, recentemente, delle risposte n. 95 del 4 aprile 2019 e n. 313 del 24 luglio 2019.

[5] Ai fini delle imposte dirette la definizione di immobile strumentale è contenuta nell'art. 43, comma 2, del T.U.I.R., il quale prevede che "ai fini delle imposte sui redditi si considerano strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore. Gli immobili relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato salvo quanto disposto dall'art. 77, comma 1. Si considerano, altresì, strumentali gli immobili di cui all'ultimo periodo del comma 1-bis dell'art. 62 per il medesimo periodo temporale ivi indicato".

[6] In particolare, l'art. 119 del D.L. 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. Decreto Rilancio), convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 77 del 17 luglio 2020, ha previsto che "1. La detrazione di cui all'art. 14 del Decreto-Legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla Legge 3 agosto 2013, n. 90, si applica nella misura del 110 per cento, per le spese documentate e rimaste a carico del contribuente, sostenute dal 1° luglio 2020 e fino al 31 dicembre 2021, da ripartire tra gli aventi diritto in cinque quote annuali di pari importo, nei seguenti casi:

a) interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali e orizzontali che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo. La detrazione di cui alla presente lettera è calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a euro 60.000 moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio. I materiali isolanti utilizzati devono rispettare i criteri ambientali minimi di cui al Decreto del Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare 11 ottobre 2017, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 259 del 6 novembre 2017;

b) interventi sulle parti comuni degli edifici per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti centralizzati per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria a condensazione, con efficienza almeno pari alla classe A di prodotto prevista dal Regolamento delegato UE n. 811/2013 della Commissione del 18 febbraio 2013, a pompa di calore, ivi inclusi gli impianti ibridi o geotermici, anche abbinati all'installazione di impianti fotovoltaici di cui al comma 5 e relativi sistemi di accumulo di cui al comma 6, ovvero con impianti di microgenerazione. La detrazione di cui alla presente lettera è calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a euro 30.000 moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio ed è riconosciuta anche per le spese relative allo

smaltimento e alla bonifica dell'impianto sostituito;

c) interventi sugli edifici unifamiliari per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria a pompa di calore, ivi inclusi gli impianti ibridi o geotermici, anche abbinati all'installazione di impianti fotovoltaici di cui al comma 5 e relativi sistemi di accumulo di cui al comma 6, ovvero con impianti di microgenerazione. La detrazione di cui alla presente lettera è calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a euro 30.000 ed è riconosciuta anche per le spese relative allo smaltimento e alla bonifica dell'impianto sostituito.

[7] Cfr. risoluzione n. 340/E del 1° agosto 2008.

[8] Cfr. risoluzione n. 340/E del 1° agosto 2008.

[9] Cfr. risoluzione n. 303/E del 15 luglio 2008 e risposta n. 313 del 24 luglio 2019.

[10] Cfr. risoluzione n. 340/E del 1° agosto 2008 e risposta n. 95 del 4 aprile 2019.

[11] Risoluzione n. 22/E del 12 marzo 2018.

[12] Cfr. risoluzione n. 22/E del 12 marzo 2018.

[13] N. 956-1441/2019.

[14] Si segnala, sul punto, che autorevole dottrina (E. Zanetti - A. Zeni, "Sismabonus senza limiti per le imprese", in *Il Quotidiano del commercialista* del 2 marzo 2020, Eutekne) sosteneva comunque che, poiché le Istruzioni del Modello REDDITI 2020 SC rinviano alla circolare n. 29/E/2013, la quale prevede 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", non dovrebbero esservi limiti alla fruizione del sismabonus per i titolari di reddito d'impresa.

[15] Nella Norma di comportamento viene, peraltro, rappresentato come la tesi restrittiva dell'Agenzia delle entrate viene "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".

[16] Cfr. nota 3.

[17] Cfr. Cass., Sez. V, 12 novembre 2019, n. 29162 e 23 luglio 2019, n. 19815.

[18] Cfr. E. Zanetti, "Opportunità fiscali da cogliere nel 2020 e 2021 per gli immobili delle imprese", in *Il Quotidiano del commercialista* del 1° luglio 2020, Eutekne.

Copyright 2011 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

UTET Giuridica® è un marchio registrato e concesso in licenza da UTET S.p.A. a Wolters Kluwer Italia S.r.l.