


[Chi siamo](#)
[Esigibilità](#)
[Archivio](#)
[Contatti](#)
[Area Riservata](#)
[Privacy Policy](#)

[Tutti](#)
[Abuso del diritto](#)
[Agevolazioni prima casa](#)
[Azienda](#)
[Altro](#)
[Q](#)

Fiscalità Patrimoniale 19 ore fa Tempo di lettura: 7 min

Ecobonus, immobili locati ed immobili "merce"

Aggiornato il: 3 ore fa

 Commento a Cass. n. 29164/2019 - di **Filippo Ricci**

1. Il caso

Una società immobiliare di gestione impugnava una cartella di pagamento, emessa ai sensi dell'art. 36-ter del Dpr 600/1973, mediante la quale l'Amministrazione finanziaria addebitava una maggiore Ires in seguito al disconoscimento della detrazione d'imposta del 55% prevista, dall'art. 1, comma 344, della legge 296/2006 (Finanziaria 2007), per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici.

Secondo quanto sostenuto dall'Ufficio, la suddetta detrazione riguardava interventi di riqualificazione energetica effettuati su immobili della società concessi in locazione a terzi. L'Ufficio, sulla base di proprie circolari e risoluzioni interpretative (*ex multis*: Ris. n. 303/E del 15 luglio 2008 e n. 340/E del 1 agosto 2008) sosteneva la non spettanza dell'agevolazione di cui trattasi per opere di riqualificazione eseguite su c.d. "immobili merce", contrariamente, invece, al caso in cui dette spese avessero avuto ad oggetto "immobili strumentali" per destinazione, ossia direttamente impiegati all'interno dell'attività d'impresa. Di contro la società contribuente sosteneva che la norma istitutiva dell'agevolazione in esame non facesse distinzione alcuna tra immobili "merce" ed "immobili strumentali" e, quindi, la detrazione d'imposta per interventi di riqualificazione energetica dovesse applicarsi alla totalità degli immobili, senza distinzione alcuna.

In seguito al contenzioso di primo grado, la Commissione Tributaria Provinciale di Cuneo, con la Sentenza n. 327/01/2015 accoglieva pienamente le ragioni della società contribuente. Interponeva, quindi, appello l'Ufficio dolendosi della violazione e falsa applicazione dell'art. 1, commi da 344 a 347, della legge n. 296/2006, nonché del D.M. 19 febbraio 2007, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., per aver, la CTP adita, erroneamente ritenuto che le detrazioni per opere di riqualificazione energetica spettino ai soggetti titolari di reddito d'impresa anche in ordine ai beni merce.

2. I principi espressi dalla sentenza della Corte di Cassazione

La sentenza in commento si inserisce in un solco ormai tracciato (*Cassaz. n.19815 del 23 luglio 2019*) che fece il principio secondo il quale la detrazione d'imposta del 55% in ordine

luglio 2017) che fissa il principio secondo il quale la detrazione o imposta del 55% in ordine ad interventi di riqualificazione energetica si rivolge ad "un'ampia platea di beneficiari" ed in particolare sia a persone fisiche che a soggetti titolari di reddito d'impresa, incluse le società, con l'unica eccezione e/o precisazione che, se gli immobili sui quali sono effettuati gli interventi, sono concessi a terzi a titolo di *leasing*, la detrazione – pur essendo, comunque, dovuta – compete, però, all'utilizzatore e non alla società concedente.

Nessuna distinzione tra immobili "strumentali per destinazione", immobili "strumentali per natura" e/o immobili "merce" è contenuta nella norma istitutiva sopra richiamata, dalla quale, invece, traspare con chiarezza, la *ratio legis* del bonus fiscale di cui trattasi, consistente nell'intento di incentivare gli interventi di miglioramento energetico dell'intero patrimonio immobiliare nazionale, in funzione della tutela dell'interesse pubblico ad un generalizzato risparmio energetico. Pertanto l'interpretazione soggettiva e restrittiva operata dall'Amministrazione finanziaria all'interno dei documenti di prassi sopra richiamati non può che essere recessiva rispetto al prioritario criterio di interpretazione letterale (*in claris non fit interpretatio*) e della chiara intenzione del legislatore.

Proseguono gli Ermellini, sostenendo - a conferma del principio sopra enunciato - che, laddove il legislatore avesse voluto fissare delle limitazioni soggettive o oggettive, lo avrebbe precisato in modo inequivocabile, come nel caso dell'immobile concesso in *leasing* a terzi, fattispecie per la quale è stata dettata una norma speciale derogante al principio generale.

Concludendo, quindi sul punto, la Suprema Corte afferma che il beneficio fiscale di cui trattasi - introdotto con la Finanziaria 2007 - non riguarda la più limitata categoria dei soggetti IRPEF, ma è diretto (salva l'ipotesi speciale del *leasing*, nella quale la detrazione spetta al conduttore/utilizzatore invece che alla società proprietaria/concedente) a beneficio di tutte le categorie di immobili e di tutti i soggetti che ne hanno la proprietà, inclusi i titolari di reddito d'impresa (e quindi anche le società). Unica condizione è che detti soggetti abbiano sostenuto le relative spese per il miglioramento energetico dei loro cespiti e ciò a prescindere dalla categoria reddituale di riferimento o dalla definizione aziendalistica o fiscale di detti immobili. In caso contrario la finalità pubblicistica della norma ne rimarrebbe parzialmente indebolita.

La sentenza, dopo aver fissato il principio sopra citato, afferma che: "*Il beneficio fiscale... (omissis)...spetta anche 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*".

Ad avviso di chi scrive, questa conclusione - seppur specificamente afferente la fattispecie specifica oggetto di quel contenzioso - appare, però, un po' limitativa o, forse, non proprio "in linea" con il ragionamento sviluppato nel corso della motivazione della sentenza. Infatti, a parte un doveroso chiarimento sull'esatta definizione delle varie categorie di immobili sulle quali anche l'Ufficio sembra fare un po' di confusione (in particolare: per "immobili strumentali per destinazione" devono intendersi quelli direttamente utilizzati dall'imprenditore nell'esercizio d'impresa; per "immobili strumentali per natura" devono intendersi quelli di categoria catastale diversa dall'abitativa anche se concessi in locazione o comodato dall'imprenditore; per "immobili merce" devono intendersi quelli oggetto e prodotto dell'attività caratteristica dell'impresa, quali gli immobili da vendere da parte delle imprese costruttrici), sembra evidente che la Suprema Corte abbia voluto fissare un concetto molto preciso circa la spettanza della detrazione fiscale a tutti i soggetti interessati ed indipendentemente dalla tipologia o categoria immobiliare di cui trattasi. Conseguentemente, simile conclusione, che richiama gli "edifici concessi in locazione a terzi", dovrebbe ritenersi estesa ad ogni altra categoria immobiliare, inclusa, quindi, anche quella degli "immobili merce" realizzati dalle imprese per la successiva vendita.

3. Il contesto giurisprudenziale e di prassi in cui si inserisce la Sentenza in commento

La sentenza in commento si inserisce in uno scarno contesto giurisprudenziale dovuto alla recente genesi della normativa agevolativa in esame (Legge n. 296/2006 – Finanziaria 2007). Una delle poche pronunce precedenti della Suprema Corte (Cass., n. 12466/2015) riguarda un'altra agevolazione del comparto edilizio (art.1, Legge n. 449/1997 sugli interventi di recupero del patrimonio edilizio); in particolare, la Cassazione, in detta sentenza, stabilisce che "in tema di reddito d'impresa, la norma di agevolazione introdotta dall'art. 1 della

che...in tema di reddito d'impresa, la norma di agevolazione introdotta dall'art. 1, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, si riferisce alla sola ipotesi di determinazione del reddito immobiliare secondo il criterio del reddito fondiario... (omissis)... sicché – vista la deducibilità dei costi sostenuti dall'impresa per i suddetti interventi – l'applicazione della suddetta agevolazione si tradurrebbe in una duplicazione della deduzione e, dunque, in una locupletazione poiché non correlata ad un costo effettivamente rimasto a carico dell'imprenditore". Detto principio è stato "estrapolato" anche da quanto indicato nelle Risoluzioni dell'Agenzia delle entrate n. 303/E del 15 luglio 2008 e n. 340/E del 1 agosto 2008, nelle quali – tra l'altro – l'Agenzia, ripetesi, in modo un po' confusionario, distingue gli immobili "strumentali per destinazione" – ossia quelli "direttamente impiegati per l'espletamento delle attività tipicamente imprenditoriali...e, quindi quelli inseriti nel complesso aziendale (e non suscettibili di creare un reddito autonomo) – per i quali ammette l'applicabilità della detrazione fiscale in commento, da quelli oggetto di locazione a terzi, per i quali, invece, non ammette la fruizione dell'agevolazione fiscale di cui trattasi in quanto "oggetto" della predetta attività imprenditoriale.

La suddetta tesi erariale è stata da subito contrastata sia dalla giurisprudenza di merito (cfr: CTR Lombardia n. 1782/21/19 e n. 1077/1/16; CTP Reggio Emilia n. 367/03/15), che dalla primaria dottrina (AIDC di Milano), la quale, con la norma di comportamento n.184, ha evidenziato – dopo aver sottolineato la ratio della norma, quale incentivante il risparmio energetico del patrimonio immobiliare italiano – che la caratteristica di detrazione propria del beneficio fiscale in oggetto, determina l'irrelevanza di qualsiasi questione attinente la formazione del reddito d'impresa, invece richiamata dal documento di prassi dell'Agenzia sopra richiamato. Se così non fosse ci troveremmo, tra l'altro, di fronte ad un'oggettiva disparità di trattamento – con ogni conseguenza di presunta illegittimità costituzionale – tra coloro che locano immobili come persone fisiche (per i quali l'agevolazione sarebbe dovuta) rispetto a coloro che pongono la stessa attività come soggetti titolari di reddito d'impresa, i quali sarebbero esclusi dal beneficio fiscale.

In tale contesto, è da segnalare la precedente pronuncia della Suprema Corte (Cassaz., Sent. 23 luglio 2019, n. 19815) che, finalmente, ha iniziato a precisare i punti fermi della questione, successivamente confermati e sviluppati dalla Sentenza oggi commentata. In particolare, in detta sentenza, la Corte letteralmente dichiara: "Il D.M. 19 febbraio 2007, attuativo dell'art. 1, commi 344 e ss., della legge n. 296/2006 (Finanziaria 2007), con riferimento ai "soggetti ammessi alla detrazione", prevede che il bonus del 55% per interventi di risparmio energetico spetti alle persone fisiche... (omissis)... ed anche ai soggetti titolari di reddito d'impresa che sostengono le spese per l'esecuzione degli interventi di risparmio energetico sugli edifici esistenti... o su unità immobiliari esistenti di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, posseduti o detenuti (art. 2, primo comma, lett. b)". Composto il quadro normativo, detta Sentenza stabilisce, quindi, che l'agevolazione di cui trattasi si rivolge ad un'ampia platea di beneficiari ("soggetti ammessi alla detrazione"), siano essi "persone fisiche" o "soggetti titolari di reddito d'impresa", incluse, quindi, le società. Detta "prima" Sentenza contesta inoltre anche il tentativo dell'Agenzia di delimitare l'agevolazione agli immobili strumentali per destinazione, escludendolo per quelli "merce" e – chi scrive aggiungerebbe – per quelli "strumentali per natura". La Suprema Corte, infatti, ribadisce che dall'analisi letterale del testo normativo, non pare possa evincersi esclusione o delimitazione alcuna circa la platea dei beneficiari, salvo l'accento ad una disciplina specifica per le società di *leasing*. D'altronde – fermo restando il concetto dell'inesistenza di limitazioni oggettive all'interno della norma in esame – anche volendo scomodare i principi generali in materia, è consolidato l'assunto che la locazione di immobili esercitata in forma d'impresa non possa differire da ogni altra sistematica prestazione o vendita di servizi organizzata imprenditorialmente. In tal caso l'oggetto dell'impresa, o meglio la sua attività tipica, consiste nella prestazione di un servizio (locazione di unità immobiliari) da introdurre sul mercato, il quale dà luogo alla creazione di ricavi imponibili, con la conseguenza che tutti gli immobili posseduti dall'impresa sono da considerarsi il "mezzo" e lo strumento attraverso il quale si persegue lo scopo sociale.

4. Note conclusive

Visto tutto quanto sopra esposto ed argomentato, possiamo ragionevolmente affermare che la Cassazione, con la sentenza qui commentata, ha posto fine alla suddetta questione.

Ecobonus, immobili locati ed immobili "merce"

la Cassazione, con la sentenza qui commentata, ha posto una seconda questione, stabilendo chiaramente che l'agevolazione *de qua* è rivolta a tutte le categorie immobiliari e a tutti i soggetti proprietari, compreso i titolari di reddito d'impresa, incluse le società, alla sola condizione che abbiano effettivamente sostenuto le spese dirette al miglioramento energetico degli edifici. Limitare la compagine di tali soggetti – come vorrebbe l'Amministrazione finanziaria – significherebbe affievolire e ridurre, in assenza di una precisa disposizione legislativa, la portata della norma agevolativa in netto contrasto con la *ratio* della stessa.

In particolare, gli Ermellini hanno precisato un principio di diritto inossidabile, il quale prevede che – in presenza di una chiara disposizione legislativa o della relativa norma secondaria – l'interprete non può e non deve ricorrere a criteri interpretativi diversi o sussidiari, specie se ciò può portare a modificare la volontà espressa dal legislatore.

Concludendo, anche secondo la Corte di Cassazione, l'*ecobonus* è usufruibile dalle società immobiliari di gestione che concedono gli immobili in locazione a terzi e – poiché la norma non pone alcuna distinzione tra immobili "strumentali per destinazione", "strumentali per natura", "patrimonio" e "merce" – la soluzione deve essere estesa, a nostro avviso, anche a tutte le altre società, per qualsiasi categoria di immobile posseduta e per qualsiasi finalità alla quale detti immobili sono destinati.

Filippo Ricci - *Dottore commercialista in Rimini*



Reddito d'impresa • Giurisprudenza e Prassi commentate

19 visualizzazioni

Post recenti

Mostra tutti

Risoluzione per mutuo...

Agevolazioni prima ca...

"Prezzo valore" e trasf...

12

9

12

[Accedi](#) per lasciare un commento.

Iscriviti alla nostra Newsletter

Nome

Indirizzo Email

Iscriviti

Home

C chi siamo

Privacy Policy

Ho letto e accetto la Privacy Policy utilizzata dal sito [vedi informativa](#)