

*Riqualificazione energetica: le agevolazioni spettano anche se
l'immobile è locato*

Comm. Trib. Reg. Lombardia – Milano, sez. XIII, sentenza 28 novembre 2016 (Pres. Izzi, est. Buffone)

Interventi di riqualificazione energetica – Su immobili locali a terzi – Diritto alla agevolazione – Sussiste

Ai sensi dell'art. 1, comma 344 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, il diritto di portare in detrazione, nella misura consentita, le spese sostenute per la riqualificazione energetica degli edifici è subordinato alla circostanza che gli interventi siano realizzati su «edifici esistenti». La normativa fiscale in materia di riqualificazione energetica è finalizzata a promuovere il miglioramento delle prestazioni energetiche degli edifici esistenti ed ha un obiettivo generalizzato sia oggettivo, perché riguarda unità immobiliari di qualsiasi categoria catastale (cioè abitazioni, uffici, negozi ecc.), sia soggettivo, perché riguarda persone fisiche, imprenditori e non, e società o enti titolari di reddito di impresa»; essa è, dunque, condizionata soltanto al rispetto di alcuni adempimenti formali e sostanziali, di cui all'art. 4 ss. del DM 19.2.2007, idonei a certificare che l'intervento eseguito determini un effettivo risparmio energetico. Tale diritto generalizzato all'agevolazione trova conferma anche nel testo della norma e del decreto attuativo, art. 2 del DM 19.2.2007, che non prevede eccezioni. Ne consegue che l'agevolazione spetta al titolare del fabbricato a prescindere dalla sua destinazione commerciale: in particolare, il bonus sul risparmio energetico spetta anche sugli immobili locati dalle società, dato che la norma non prevede alcuna preclusione in tal senso (CTR Milano, n. 2549 del 2015).

(Massima a cura di Giuseppe Buffone – Riproduzione riservata)

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate di Lecco, in data 15 aprile 2015, ha notificato alla società s.r.l., la cartella di pagamento per cui è lite, emessa a seguito di controllo formale su Modello Unico SC/11, anno di imposta 2010, effettuato ai sensi dell'art. 36 d.P.R. n. 600 del 1973. La cartella è stata preceduta da comunicazione di irregolarità con cui la società è stata informata del provvedimento inteso a recuperare le detrazioni fiscali indicate al rigo RN 10 per 12.0000 "in quanto relative a spese di riqualificazione energetica per interventi effettuati su immobile che non è bene strumentale della società ma oggetto di locazione a terzi". La contribuente ha presentato ricorso avverso la cartella. L'Agenzia ha resistito alla domanda. La Commissione Tributaria Provinciale di Lecco ha accolto il ricorso e condannato l'ufficio erariale alle spese processuali.

L'Agenzia delle Entrate propone appello; resiste la contribuente. Non è contestato che, nel caso di specie, gli interventi di riqualificazione hanno interessato beni concessi in locazione dal proprietario a terzi. E' controverso se questo caso acceda al beneficio previsto dall'art. 1 comma 344 della legge 296 del 2006. E' di opinione contraria l'appellante che richiama la circolare dell'Agenzia delle Entrate, n. 36/2007.

Diritto

Giova ricordare, in via preliminare, come l'atto di appello debba recare l'indicazione specifica dei motivi di gravame, giusta l'art. 53, comma I, dlgs. 546 del 1992, come risultante per effetto delle modifiche apportate dall'art. 36 del d.lgs. 21 novembre 2014 n. 175. Nel caso di specie, l'unico motivo di appello sottopone la questione giuridica già specificata in narrativa.

L'appello è infondato.

Il riferimento normativo che interessa la lite è enucleato nell'art. 1, comma 344 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, recante "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato" (legge finanziaria 2007), come vigente *ratione temporis*: «per le spese documentate, sostenute entro il 31 dicembre 2007, relative ad interventi di riqualificazione energetica di edifici esistenti, che conseguono un valore limite di fabbisogno di energia primaria annuo per la climatizzazione invernale inferiore di almeno il 20 per cento rispetto ai valori riportati nell'allegato C, numero 1), tabella 1, annesso al decreto legislativo 19 agosto 2005, n. 192, spetta una detrazione dall'imposta lorda per una quota pari al 55 per cento degli importi rimasti a carico del contribuente, fino a un valore massimo della detrazione di 100.000 euro, da ripartire in tre quote annuali di pari importo». E' bene mettere in risalto i contenuti della disposizione in esame. In primo luogo, il diritto di portare in detrazione, nella misura consentita, le spese sostenute per la riqualificazione energetica degli edifici è condizionato dalle regole di imputazione degli oneri e delle spese stabilite dal TUIR (principio di cassa in linea generale e di competenza per chi esercita attività di impresa). Le detrazioni per risparmio energetico, a differenza delle detrazioni del 36% sugli interventi di ristrutturazione edilizia, interessano i fabbricati appartenenti a qualsiasi categoria catastale (Agenzia delle Entrate, circ. 20/E del 13 maggio 2011). Soprattutto: la spettanza della detrazione è subordinata alla circostanza che gli interventi siano realizzati su «edifici esistenti». Il requisito in parola esclude che spettino le detrazioni per il caso in cui l'edificio interessato dagli interventi sia trasformato (ad es. mediante demolizione e ricostruzione in difformità) oppure anche solo modificato mediante aumento del volume preesistente. In questi casi, infatti, l'ampliamento provoca l'emersione di una "nuova costruzione" (v. così anche le circolari dell'Agenzia delle Entrate: da ultimo, n. 39/E del 2010).

Sullo sfondo di questi chiarimenti generali si pone la questione qui sub iudice. Secondo il parere espresso dall'Agenzia delle Entrate, anche nella circ. 340/E dell'1 agosto 2008, occorre rilevare 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. In particolare, per le imprese che esercitano attività di locazione, gli immobili sui quali dovrebbero essere realizzati gli interventi di riqualificazione energetica rappresentano l'oggetto dell'attività esercitata e non cespiti strumentali.

E' di diverso pensiero quella parte della giurisprudenza – a cui si è rifatta la CTP di primo grado – per la quale l'agevolazione in esame ha un obiettivo generalizzato sia oggettivo, perché riguarda unità immobiliari di qualsiasi categoria catastale (cioè abitazioni, uffici, negozi ecc.), sia soggettivo, perché riguarda persone fisiche, imprenditori e non, e società o enti titolari di reddito di impresa”; per questa interpretazione essa “è condizionata soltanto al rispetto di alcuni adempimenti formali e sostanziali, di cui all'art. 4 ss. del DM 19.2.2007, idonei a certificare che l'intervento eseguito determini un effettivo risparmio energetico. Tale diritto generalizzato all'agevolazione troverebbe conferma anche nel testo della norma e del decreto attuativo, art. 2 del DM 19.2.2007, che non prevede eccezioni” (c. CTP Varese 94/2013; CTP di Lecco sentenza n. 54/1/13 del 26/3/2013, CTP Treviso sentenza n. 45/01/13 del 27/5/2013 e n. 380/1/14 del 19/5/2014: l'agevolazione spetta al titolare del fabbricato a prescindere dalla sua destinazione commerciale). Anche questa Commissione si è pronunciata sull'argomento. In un arresto, in particolare, ha affermato che il bonus sul risparmio energetico spetta anche sugli immobili locati dalle società, dato che la norma non prevede alcuna preclusione in tal senso (CTR Milano, n. 2549 del 2015).

Questa Commissione intende dare continuità a questo ultimo indirizzo: il parere dell'Agenzia delle Entrate manipola, invero, in senso restrittivo, il testo normativo di riferimento e il DM attuativo introducendo delle stringenti condizioni che non si intravedono nelle regole scolpite nella legge primaria. Peraltro, la finalità della disposizione è nel senso di favorire il risparmio energetico prescindendo dall'uso che dell'immobile faccia l'autore dell'intervento. Così risulta orientata la giurisprudenza dell'ufficio anche in tempi del tutto recenti (CTR Milano, sez. 13, sentenza 23 novembre 2016).

[5]. Spese del processo

La parte appellante è soccombente e va quindi condannata alle spese del processo, come da dispositivo, tenuto conto del valore della controversia

P.Q.M.

1. Respinge l'appello e per l'effetto conferma la sentenza impugnata
2. Condanna la parte appellante alle spese del processo che liquida in favore dell'appellata, in complessivi Euro 3.000,00 oltre accessori di Legge, se dovuti.

Manda alla Segreteria per quanto di competenza