

Accertamento e contenzioso n. 59/2020

Accertamento e riscossione: le “cattive abitudini” dell’Agenzia

di Giovanni Valcarengi - ragioniere commercialista, revisore legale e pubblicista

Nella pratica professionale spesso ci si imbatte in comportamenti anomali dell’Amministrazione finanziaria che, ove davvero fosse perseguito l’obiettivo di instaurare un rapporto leale e improntato alla buona fede, non si dovrebbero riscontrare.

Prendendo spunto da tale principio, a seguire si dettagliano 2 esperienze pratiche che attengono, la prima, al tema degli accertamenti/controlli “inutili” e, la seconda, a quello delle contestazioni errate in tema di controllo e riscossione delle imposte.

In particolare, ci riferiamo alle seguenti fattispecie:

1. la contestazione della detrazione per eco *bonus* nei confronti delle società immobiliari di gestione;
2. la contestazione in merito allo scomputo del credito per le imposte pagate all’estero.

Società immobiliari di gestione ed eco *bonus*

È risaputo che, negli ultimi anni, le detrazioni connesse a lavori effettuati sugli immobili hanno riscosso grande successo, con piena soddisfazione dei contribuenti (che possono recuperare in parte l’esborso sotto forma di minori imposte versate) e del Fisco (che può introitare le maggiori entrate connesse all’incremento – storicamente verificatosi – dell’Iva versate e delle imposte dovute da parte dei soggetti che effettuano i lavori, a cominciare dal versamento delle ritenute dell’8%, applicate dalle banche al momento dell’accredito delle somme sul conto corrente del beneficiario.

In tale scenario, le contestazioni del Fisco solitamente riguardano casi di carenza documentale, ovvero di effettuazione di interventi che non posseggono tutti i crismi richiesti dalla norma; inoltre, spesso capita di perdere la detrazione dell’eco *bonus* per effetto della mancata tempestiva comunicazione all’Enea¹.

Ma, ultimamente, ha preso piede l’abitudine degli uffici di notificare al contribuente provvedimenti di controllo formale (quindi, ai sensi dell’[articolo 36-ter](#), D.P.R. 633/1973) con i quali viene disconosciuta

¹ Si rammenta che l’omissione non compromette il beneficio nel solo caso dei lavori di recupero del patrimonio edilizio o del *bonus* mobili, nei quali sia previsto l’obbligo di comunicazione. Per l’eco *bonus*, invece, la mancanza di comunicazione determina – se non sanata con remissione *in bonis* – la decadenza dal beneficio.

la quota annua di detrazione dell'agevolazione 65% in quanto illegittimamente fruita (secondo l'Agenzia delle entrate) da società immobiliari di gestione.

L'*iter* è solitamente così riassumibile:

1. il contribuente riceve la richiesta di documentazione, in relazione alla prima annualità nella quale si comincia a godere della detrazione²;
2. si forniscono i documenti del caso, ad esempio, le fatture, la descrizione degli interventi, il pagamento delle fatture medesime³, eventuali autorizzazioni, etc.;
3. si riceve una comunicazione dell'esito del controllo, mediante il quale si riliquida la dichiarazione espungendo il beneficio della detrazione.

Il contenuto della pretesa è sostanzialmente il seguente:

- visto il controllo formale della dichiarazione Unico SC/20XX;
- vista la documentazione prodotta in data XX/XX/2020 con prot. XXXX;
- si recupera la detrazione per gli interventi di riqualificazione energetica, poiché non spettante.

La detrazione non spetta se gli interventi di riqualificazione sono effettuati su beni "merce", ossia quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa. Il beneficio fiscale può competere ai titolari di reddito d'impresa, con esclusivo riferimento ai fabbricati "strumentali" da questi utilizzati nell'esercizio della propria attività imprenditoriale. Non sono da considerarsi "strumentali" gli immobili che costituiscono l'oggetto della predetta attività imprenditoriale, come nell'ipotesi di immobili locati a terzi e, in particolare, quelli locati da società immobiliari.

Dai dati in nostro possesso, la società "XXX" Immobiliare Srl, esercita l'attività di "Locazione immobiliare di beni propri", e gli interventi di riqualificazione energetica hanno avuto a oggetto unità immobiliari date in locazione, site in XXX - Via XXX, da considerarsi quindi beni "merce".

Se il pagamento delle somme dovute è effettuato entro 30 giorni dal ricevimento di questa comunicazione la sanzione del 30% sarà ridotta al 20%. In questo caso il pagamento potrà essere effettuato utilizzando l'allegato modello F24 già compilato.

Si potrà usufruire della sanzione ridotta anche effettuando il pagamento a rate, versando la prima rata entro lo stesso termine di 30 giorni.

² Si tenga conto che esiste una direttiva interna all'Agenzia delle entrate che invita gli uffici ad agire sul primo anno dei 10 interessati dalla detrazione, per il semplice motivo che – in tal modo – si evita la reiterazione dell'errore, oltre che per evitare che scadano i termini di conservazione della documentazione in relazione alla prima delle dieci annualità (in tal senso, mutuando le prescrizioni della Cassazione che ritengono non corretto onerare il contribuente di un onere di conservazione della documentazione ulteriore rispetto a quello previsto per legge).

³ Richiesto dagli uffici ma in realtà non necessario, in quanto si applica il criterio della competenza e non quello della cassa.

Potranno essere segnalati a questo ufficio eventuali elementi che si ritiene siano stati valutati erroneamente o che non siano stati presi in considerazione in sede di controllo formale. Si tenga presente che il termine per usufruire della sanzione ridotta è sempre di 30 giorni dal ricevimento di questa comunicazione.

Perché sosteniamo che tale atto non è corretto e, quindi, del tutto inutile?

Per il semplice motivo che:

1. la norma non esclude affatto dal novero dei beneficiari le società immobiliari in relazione agli interventi realizzati su immobili destinati alla locazione;
2. la Cassazione si è già pronunciata per ben 3 volte in merito alla non fondatezza della tesi sostenuta dall'Agenzia delle entrate.

Infatti, tale *modus operandi* è legittimato all'interno dell'Agenzia delle entrate per effetto di una datata risoluzione ([n. 340/E/2008](#)).

Nel documento di prassi, l'Agenzia delle entrate ebbe modo di precisare che:

- esiste una specifica agevolazione fiscale per la realizzazione di interventi che aumentino il livello di efficienza energetica degli edifici;
- l'articolo 2 del decreto attuativo contempla anche i soggetti titolari di reddito d'impresa che sostengono le spese per l'esecuzione degli interventi su edifici esistenti, su parti di essi o su unità immobiliari esistenti di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, da essi posseduti o detenuti;
- 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 interventi⁴;
- per i titolari di reddito d'impresa, si deve ritenere che l'agevolazione competa con esclusivo riferimento ai fabbricati strumentali da questi utilizzati nell'esercizio della propria attività imprenditoriale. Per le imprese, in particolare, si ritiene che ... l'agevolazione non può riguardare gli interventi realizzati su beni oggetto dell'attività esercitata;
- per le società esercenti l'attività di pura locazione, gli immobili rappresentano l'oggetto dell'attività esercitata e non cespiti strumentali. In tal senso si è espressa la [circolare n. 112/E/1999](#), richiamando i contenuti della sentenza della [Corte di Cassazione SS.UU. n. 1367/1983](#). La predetta circolare, con riferimento alla natura degli immobili concessi in locazione, ha precisato che gli stessi non sono

⁴ Tale affermazione risulta una vera e propria "bugia" del documento di prassi, poiché non è sorretta da alcuna precisazione normativa, né tantomeno da alcuna ratio logica.

strumentali se costituiscono, nel contempo, l'oggetto della predetta attività imprenditoriale, come nell'ipotesi di quelli locati dalle società immobiliari.

Tali conclusioni sono state fortemente rigettate, da ultimo, dalla [Cassazione n. 29162/2019](#).

Non merita dare ampio rilievo alla completa irrilevanza del contenuto di una risoluzione, posto che la tematica (utilizzata a scopo difensivo dall'Agenzia delle entrate nel corso del processo) è già stata ampiamente demolita con il rinvio alla pronuncia della stessa [Corte di Cassazione n. 6699/2014](#) ove fu affermato che *"La circolare con la quale l'Agenzia delle entrate interpreta una norma tributaria, anche qualora contenga una direttiva agli uffici gerarchicamente subordinati, esprime esclusivamente un parere dell'Amministrazione non vincolante per il contribuente (oltre che per gli uffici, per la stessa autorità che l'ha emanata e per il giudice) ..."*.

Superato l'insignificante ostacolo, la Corte rileva che il Collegio *"ha già assunto decisioni conformi alla presente, riguardanti la medesima materia del contendere (sentenze n. 19815/2019 e n. 19816/2019)"*.

Si prosegue, allora, con la considerazione che la detrazione d'imposta, ossia l'eco *bonus*, è finalizzata alla riqualificazione energetica degli edifici esistenti e si rivolge a un'ampia platea di beneficiari, 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.

La delimitazione del perimetro applicativo della detrazione, che l'Amministrazione finanziaria assume essere coerente con una "interpretazione sistematica" della normativa di settore collide:

- con il carattere di "detrazione dall'imposta" proprio del beneficio fiscale, che è estraneo al diverso tema della quantificazione del "reddito imponibile", che, invece, assiste la linea argomentativa del Fisco;
- è inoltre incompatibile con l'interpretazione letterale delle norme che introducono l'agevolazione fiscale, senza prevedere alcuna limitazione soggettiva.

Infatti, nell'ipotesi in cui l'interpretazione letterale di una norma di legge o di una norma secondaria sia sufficiente a individuarne, in modo chiaro e univoco, il relativo significato e la connessa portata precettiva, l'interprete non deve ricorrere al criterio ermeneutico sussidiario costituito dalla ricerca della *"mens legis"*, specie se, attraverso siffatto procedimento, possa pervenirsi al risultato di modificare la volontà della norma sì come inequivocabilmente espressa dal Legislatore⁵.

⁵ Così, Cassazione n. 24165/2018 e n. 5128/2001.

La *ratio legis* del *bonus* fiscale, che traspare con chiarezza dal testo normativo, consiste nell'intento d'incentivare gli interventi di miglioramento energetico dell'intero patrimonio immobiliare nazionale, in funzione della tutela dell'interesse pubblico a un generalizzato risparmio energetico, ed è coerente e si salda con il tenore letterale delle norme di riferimento, le quali 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 ovviamente le società), alla generalizzata operatività della detrazione d'imposta.

A conferma della validità dell'interpretazione testuale del dato normativo, rafforzata dall'univoca intenzione del Legislatore, si rileva che, senza che ciò comporti alcuna riduzione della platea dei destinatari del beneficio, una norma speciale stabilisce che, trattandosi di locazione finanziaria, la detrazione (spettante anche in tale ipotesi negoziale, come nella generalità dei casi) non compete alla società concedente, ma all'utilizzatore.

Precisato che non esiste un'analogia norma speciale per le imprese (incluse le società) la cui attività consista nella locazione immobiliare – anziché nella locazione finanziaria dei medesimi beni – 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 – senz'altro sussistente – spetta al proprietario/locatore (che, nella locazione *tout court*, a differenza di quanto di solito accade in materia di *leasing*, è proprio il soggetto che compie l'intervento migliorativo, sopportandone il costo) e non al conduttore, sempreché, ovviamente, si tratti di importi rimasti a carico del locatore e che, quindi, per previsione negoziale, non debbano essere sostenuti dal conduttore medesimo.

Per converso, com'è stato evidenziato anche dalla dottrina, la distinzione, formulata nelle circolari interpretative, tra "immobili strumentali" (destinati, ex [articolo 43](#), comma 2, Tuir, alla produzione propria o di terzi), "immobili-merce" (destinati al mercato di compravendita) e "immobili-patrimonio" (destinati al mercato locativo, ai sensi degli articoli [37](#) e [90](#), Tuir), non rileva *ex se*, ma incide solo sul piano contabile e fiscale.

Il richiamo testuale agli "importi rimasti a carico" potrebbe essere letto secondo una chiave interpretativa diversa da quella sopra indicata, 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.

Inoltre, la Cassazione si spinge oltre, confermando la detrazione anche nel caso in cui l'immobile oggetto di intervento sia un immobile patrimonio; l'unica differenza che si produce – in tal caso – è che

il proprietario non potrà beneficiare della deduzione delle quote di ammortamento, computate sul costo fiscale del bene, maggiorato della spesa per interventi.

L'[articolo 90](#), comma 2, Tuir, speciale e derogatorio rispetto al principio generale dell'inerenza dei componenti negativi del reddito, sancisce un divieto assoluto di deducibilità per tutti i componenti negativi relativi agli "immobili-patrimonio". Nel caso specifico, dunque, in ragione dell'indeducibilità delle spese di miglioramento energetico, benché inerenti e migliorative, l'eco *bonus* fiscale spetta comunque alla società, esattamente come spetterebbe a una persona fisica, non titolare di redditi d'impresa, che nulla può dedurre dalla base imponibile.

Riassumendo la vicenda in senso conclusivo, la Corte afferma il seguente principio di diritto:

"Il beneficio fiscale, consistente in una detrazione dall'imposta lorda ... degli importi rimasti a carico del contribuente, ... per le spese documentate relative ad interventi di riqualificazione energetica di edifici esistenti, 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".

Il credito per le imposte estere e le modalità di disconoscimento

La globalizzazione dei mercati e la continua espansione delle attività in paesi esteri, determina una sempre maggiore frequenza di casi nei quali i contribuenti italiani maturino crediti per imposte estere, da scomputare nel modello dichiarativo presentato all'Agenzia delle entrate.

Senza entrare eccessivamente nel dettaglio, basterà richiamare l'[articolo 165](#), Tuir (e la connessa [circolare n. 9/E/2015](#)) per riscontrare che tale scomputo appare possibile solo al ricorrere di determinate condizioni.

La verifica della ricorrenza di tali caratteri non è normalmente possibile se non con l'analisi documentale, conseguente all'azione di controllo di cui all'[articolo 36-ter](#), D.P.R. 600/1973.

La citata norma prevede, per quanto di interesse, che l'ufficio possa:

- a) escludere, in tutto o in parte, lo scomputo delle ritenute d'acconto ...;
- b) escludere, in tutto o in parte, le detrazioni d'imposta non spettanti ...;
- c) escludere, in tutto o in parte le deduzioni dal reddito non spettanti ...;
- d) determinare i crediti d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e ai documenti richiesti ai contribuenti;
- e) liquidare la maggiore imposta sul reddito delle persone fisiche e i maggiori contributi dovuti sull'ammontare complessivo dei redditi risultanti da più dichiarazioni o certificati ...;

f) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta.

Il procedimento per giungere alla contestazione, pertanto, viene "filtrato" per il tramite di una fase di necessario confronto preventivo con il contribuente, quantomeno in tutte quelle situazioni nelle quali il controllo demandato all'ufficio debba estrinsecarsi in un controllo di documenti, dati e notizie non già in possesso dell'Amministrazione finanziaria. Tale circostanza si verifica nella fattispecie rappresentata.

Risulta invece assai frequente che gli uffici:

- inviino al contribuente un preavviso da [articolo 36-bis](#), D.P.R. 600/1973, con il quale disconoscono completamente il credito al contribuente;
- ignorino, con le più svariate motivazioni, le osservazioni presentate dal contribuente;
- provvedano all'iscrizione a ruolo delle somme dovute in esito al mancato pagamento del preavviso (c.d. avviso bonario);
- costringano il contribuente a impugnare la relativa cartella, con l'onere di comprovare la spettanza di tali crediti.

Ebbene, a prescindere dal fatto che siamo concordi nel ritenere che il credito vada riconosciuto al solo ricorrere dei requisiti previsti per legge, non si può non notare come l'operato dell'ufficio non sia corretto e, solitamente, l'adita Commissione Tributaria non annulla la cartella esattoriale per semplice motivo che la medesima è stata emessa in modo errato, ma si spinge a verificare – nel merito – la spettanza del credito di imposta.

Sarebbe invece auspicabile che venisse seguito il corretto *iter*, per il semplice fatto che si tratta di applicare chiare disposizioni di legge.

Peraltro, in sede contenziosa l'ufficio cerca di "riesumare" controlli che non potrebbero essere effettuati a seguito di impugnativa di una cartella esattoriale: la riconducibilità dell'imposta estera alle imposte sui redditi, la definitività del pagamento, etc..

Sempre sulla medesima scia, non pochi problemi si evidenziano in relazione alle ritenute applicate nei paesi stranieri in occasione del pagamento di canoni e simili. In relazione alla riconducibilità al comparto delle imposte dirette, basterebbe riscontrare che le ritenute in uscita sono applicate in virtù (e, solitamente, nella misura massima prevista) delle Convenzioni sulle doppie imposizioni, che si occupano principalmente di imposte dirette.

In relazione alla definitività del pagamento, invece, si dovrebbe attribuire importanza all'incasso della fattura nettizzato dalla ritenuta, incrociando i dati dei documenti con quelli dell'estratto conto.

Diversamente, l'approccio pare essere quello di assimilare il caso delle ritenute a quello dei pagamenti diretti, ritenendo soddisfatto l'onere probatorio solamente con l'esibizione di un certificato di pagamento (effettuato dal soggetto straniero!) o di una certificazione, che in molti paesi risulta del tutto sconosciuta.

Conclusioni

Nel rispetto dei ruoli di ciascun attore della fase del controllo e dell'accertamento, l'Amministrazione finanziaria dovrebbe distinguersi in casistiche come quelle sopra esemplificate per:

- adeguarsi solertemente ai dettami della Cassazione, specialmente quando le pregresse posizioni risultano insostenibili, come nell'ipotesi del disconoscimento dell'eco *bonus* in capo alle società immobiliari;
- dimostrare un rigore assoluto nell'esecuzione dei controlli, abbandonando l'idea che ogni forma di recupero del gettito sia da salvaguardare, a prescindere dal rispetto della forma. La forma, in questi casi, è vera e propria sostanza;
- dimostrare una maggiore elasticità mentale nell'accettare elementi di prova, cercando di comprendere come si svolgono le transazioni commerciali e riconoscendo, quando appare logico farlo, che non si può richiedere – ad esempio - a un soggetto di esibire un documento di pagamento cui altro soggetto (peraltro straniero) è tenuto. Diversamente, si dovranno occupare tempo e soldi pubblici per far riconoscere (come tristemente già avvenuto in ambito domestico) alla Cassazione, che il soggetto che subisce una ritenuta non è responsabile del fatto che il sostituto non la versi, tranne le specifiche ipotesi nei quali la legge lo prevede (come accade per le ritenute a titolo di imposta).

Il percorso non è in discesa, ma vale sempre la pena di provarci.

SCHEDA DI SINTESI

Sussistono alcune fattispecie nelle quali l'Amministrazione finanziaria assume un comportamento contrario al dovere di buona fede, costringendo il contribuente a spendere tempo e denaro per far valere le proprie ragioni dinanzi alle Commissioni Tributarie.



La condanna alle spese di lite non sempre risarcisce adeguatamente il contribuente degli sforzi inutilmente profusi.



Un esempio frequente, riguarda il disconoscimento della detrazione per eco *bonus* in capo alle società immobiliari di gestione, quando la spettanza del beneficio è già stata confermata per ben 3 volte dalla Cassazione.



Un ulteriore esempio potrebbe essere il disconoscimento dei crediti maturati all'estero mediante un preavviso da articolo 36-*bis*, D.P.R. 600/1973, quando sarebbe necessario l'utilizzo delle "cautele" previste dall'articolo 36-*ter*, D.P.R. 600/1973.



Unica tutela per il contribuente, in questi casi, risulta essere il contenzioso.