

Risposta n. 46

Roma, 22 ottobre 2018

***OGGETTO: Articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212.
Mancata estensione degli effetti dell'opzione prevista dal comma
5 dell'articolo 18 del D.P.R. n.600 del 1973 alla disciplina delle
detrazioni per il risparmio energetico e l'adeguamento sismico***

QUESITO

La società istante ALFA ha acquistato, pro indiviso, con altri soggetti alcune unità immobiliari da ristrutturare al fine di realizzare alloggi turistici. Su tali immobili saranno effettuati vari interventi qualificabili sia come ristrutturazione edilizia, sia come riqualificazione energetica (articolo 1, commi 344-347, della legge n.296 del 27 dicembre 2006 – “Finanziaria 2007”, sia come miglioramento sismico (articolo 16, comma 1-bis del d.l. n.63 del 4 giugno 2013). L'istante precisa di trovarsi nel regime di contabilità semplificata per cui adotta il principio di cassa, precisa, altresì, di non aver esercitato l'opzione di cui all'articolo 18, comma 5, del D.P.R. del 29 settembre del 1973, n.600.

Ciò premesso, l'interpellante chiede se, ricorrendo il presupposto per l'applicazione dell'articolo 1, commi da 17 a 23 della legge n.232 dell'11 dicembre 2016 - “Legge di Bilancio 2017” (c.d. regime di cassa), le spese per gli interventi di adeguamento sismico e di risparmio energetico, che danno diritto

alle relative detrazioni, si possano considerare sostenute nel momento di effettuazione del pagamento, con conseguente obbligo di effettuare lo stesso per mezzo di bonifico bancario, oppure se, in base al principio di competenza, le spese si considerano sostenute momento in cui le prestazioni sono ultimate, con la possibilità, quindi, di pagare con altri mezzi tracciabili diversi dal bonifico.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante ritiene che l'introduzione del regime di cassa per le imprese in contabilità semplificata implica che il momento del sostenimento delle spese per il risparmio energetico e l'adeguamento antisismico sia individuabile nel momento dell'effettivo pagamento con conseguente obbligo di procedere al pagamento stesso mediante bonifico. Ne consegue che i soci potranno fruire delle detrazioni nell'esercizio in cui è avvenuto il pagamento delle spese da parte della società.

Nel caso di esercizio dell'opzione prevista dall'articolo 18, comma 5, del D.P.R. n. 600 del 1973, l'istante ritiene, invece, che il momento di sostenimento delle spese vada individuato nel momento di registrazione delle relative fatture e che, pertanto, non essendo rilevante il momento del pagamento non sia obbligatorio il bonifico, ma sia sufficiente utilizzare mezzi di pagamento che garantiscano la tracciabilità dell'operazione e di conseguenza i soci potranno detrarre le spese nell'esercizio di registrazione delle relative fatture da parte della società.

PARERE DELL'AGENZIA DELL'ENTRATE

Per le ragioni di seguito esposte, si ritiene che per i soggetti titolari di reddito d'impresa che adottano il regime cassa, anche nell'ipotesi di esercizio dell'opzione prevista dall'articolo 18, comma 5, del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973 (D.P.R. n.600/1973), ai fini della fruizione delle relative

detrazioni d'imposta, le spese sostenute per gli interventi di riqualificazione energetica e di adeguamento antisismico, rilevano nel momento dell'effettivo pagamento secondo il principio di cassa, con obbligo di effettuare tale pagamento mediante bonifico bancario o postale (avente le caratteristiche di cui al decreto interministeriale, del 19 febbraio 2007 - "DM del 2007"- e del Decreto del Ministero delle Finanze n. 41 del 18 febbraio 1998 – "DM del 1998" -).

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere non implica o presuppone un giudizio in merito alla qualificazione e quantificazione delle spese di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica sostenute dall'istante.

L'articolo 1, commi 344-347, della Finanziaria 2007 ha introdotto le detrazioni per le spese relative agli interventi di riqualificazione energetica di edifici esistenti. Il DM del 2007 emanato dal Ministero dell'economia e delle finanze di concerto col Ministero dello sviluppo economico ha specificato che possono usufruire di tali detrazioni anche i soggetti titolari di reddito d'impresa.

La circolare n.7/E del 27 aprile 2018 ha chiarito che *"i soggetti che non sono titolari di reddito d'impresa devono effettuare i pagamenti con bonifico bancario o postale dal quale risulti la causale del versamento, il codice fiscale del beneficiario della detrazione e il codice fiscale o la partita iva del beneficiario del bonifico (articolo 4 del DM del 2007).*

L'obbligo di pagamento mediante bonifico non è previsto per i soggetti esercenti attività d'impresa, il cui reddito è determinato in base al principio di competenza,(sottolineatura della scrivente) in quanto il momento dell'effettivo pagamento della spesa non assume rilevanza".

Con riferimento alla modalità di pagamento necessaria per fruire della detrazione per interventi antisismici, si rammenta che con la circolare n. 29/E del 18 settembre 2013 al paragrafo 2.2 sono state richiamate le disposizioni applicabili per gli interventi di cui alla lettera i) del comma 1, dell'articolo 16-bis del TUIR. Sostanzialmente, quindi, si conferma che anche per tale tipologia di spese la detrazione è ammessa a condizione che il pagamento sia effettuato con

bonifico così come previsto dal DM del 1998 il quale prevede che *“il pagamento delle spese detraibili è disposto mediante bonifico bancario dal quale risulti la causale del versamento, il codice fiscale del beneficiario della detrazione ed il numero di partita IVA ovvero il codice fiscale del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato”*.

In linea generale, quindi, per entrambe le tipologie di detrazioni l'obbligo di tracciabilità dei pagamenti, mediante lo strumento del bonifico, non è previsto dal Legislatore esclusivamente per le imprese in contabilità ordinaria, poiché l'adozione del principio di competenza determina un'imputazione temporale delle spese agevolabili che segue una regola diversa dall'individuazione del momento in cui avviene l'esborso finanziario.

L'articolo 66, comma 1, del TUIR novellato Legge di Bilancio 2017, come anche chiarito nella circolare n. 11/E del 13 aprile 2017, prevede che il regime naturale dei soggetti in contabilità semplificata in base al combinato disposto degli articoli 18 e 20 del D.P.R. n. 600/1973, sempreché non optino per la tenuta della contabilità ordinaria, sia improntato al criterio di cassa.

La predetta circolare precisa, altresì, che: *“nel caso di transazioni poste in essere con strumenti di pagamento diversi dal denaro contante, al fine di individuare il momento in cui i ricavi e i proventi si considerano percepiti e le spese sostenute, si ritengono applicabili i chiarimenti resi in merito all'individuazione del momento di rilevanza fiscale dei compensi “percepiti e le spese “sostenute” nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo, attesa l'analogia di formulazione tra il nuovo comma 1 dell'articolo 66 del TUIR e il comma 1 dell'articolo 54 dello stesso testo unico.”* Nel caso specifico del pagamento mediante bonifico, le spese si devono considerare sostenute quando la somma di denaro è uscita dalla disponibilità dell'imprenditore (cfr. Circolare n.38/E del 2010).

Con la modifica dell'articolo 18 del D.P.R. 600 del 1973 è stata data la possibilità di utilizzare i registri Iva anche ai fini delle imposte sul reddito, attraverso una specifica opzione, vincolante per almeno un triennio, che consente

alle imprese minori di non effettuare a fine anno le annotazioni dei mancati incassi e pagamenti. In tal caso opera una presunzione legale, secondo cui il ricavo si intende incassato e il costo pagato alla data di registrazione del documento contabile ai fini Iva.

Tale opzione rappresenta, come ribadito dalla predetta circolare n. 11/E del 2017, solo un ulteriore criterio di semplificazione nella determinazione del reddito delle imprese minori, ma non incide in alcun modo sulle modalità di determinazione del loro reddito imponibile che resta ispirato al principio di cassa.

La predetta presunzione, inoltre, anche in considerazione del tenore letterale delle disposizioni che la regolamentano, non può estendersi in via analogica a discipline diverse dalle regole di determinazione del reddito imponibile delle imprese minori, di cui all'articolo 66, comma 1 del TUIR.

Fermo restando per le imprese minori, l'obbligo di certificare l'esborso mediante un mezzo di pagamento tracciabile come il bonifico (avente le caratteristiche di cui ai citati decreti del 1998 e del 2007), a prescindere dall'esercizio dell'opzione di cui al comma 5 dell'articolo 18 del D.P.R. 600 del 1973, quindi, il diritto alla detrazione della spesa sorge nell'anno in cui è stato effettuato il bonifico stesso.

IL DIRETTORE CENTRALE

firmato digitalmente