

***Le risposte fornite dalla Divisione servizi e dalla Divisione
Contribuenti dell'Agenzia delle Entrate ai quesiti degli esperti del
Sole 24 Ore del 30 maggio 2019***

(omissis)

1. Cessione ecobonus in dichiarazione

Il cedente del credito d'imposta del 50, 65, 70 o 75%, sugli interventi di risparmio energetico «qualificato» su una singola unità immobiliare (articolo 14, comma 2-sexies, decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, in vigore dal 1° gennaio 2018) deve comunicare la cessione effettuata nel 2018 all'agenzia delle Entrate? Con quali modalità? Deve seguire particolari modalità di compilazione del modello Redditi PF 2019 o 730/2019?

Le modalità di comunicazione dei dati relativi alla cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante, ai sensi dell'articolo 14 del decreto legge n. 63/2013, per le spese sostenute dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2019 per interventi di riqualificazione energetica effettuati sulle singole unità immobiliari, sono state individuate con provvedimento del direttore dell'agenzia delle Entrate 19 aprile 2019, prot. n. 100372.

In particolare, il punto 4 del provvedimento stabilisce che i dati relativi alla cessione del credito sono comunicati dal cedente, entro il 28 febbraio dell'anno successivo al sostenimento della spesa, utilizzando le funzionalità rese disponibili nell'area riservata del sito internet dell'agenzia delle Entrate o, in alternativa, per il tramite degli uffici della stessa Agenzia, utilizzando il modulo allegato al provvedimento medesimo. Il predetto modulo può essere inviato anche tramite posta elettronica certificata, sottoscritto con firma digitale oppure con firma autografa allegando, in tale ultimo caso, un documento d'identità del firmatario. La mancata comunicazione rende inefficace la cessione del credito. Ai sensi del successivo punto 7.1 del citato provvedimento, i dati relativi al credito ceduto corrispondente alla detrazione spettante per le spese sostenute dal 1° gennaio al 31 dicembre 2018 sono comunicati dal 7 maggio al 12 luglio 2019, con le modalità sopraindicate.

Pertanto, nel modello Redditi PF 2019 o 730/2019 non va riportato alcun dato relativo alla cessione del credito corrispondente alla detrazione in commento

2. Cessione parziale ecobonus

È possibile cedere solo parte del credito d'imposta del 50, 65, 70 o 75%, derivante dagli interventi di risparmio energetico «qualificato» su singole unità immobiliari (articolo 14, comma 2-ter, decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63) o è obbligatorio cedere l'intero importo? In questo secondo caso, ciò vale anche se il credito d'imposta viene maturato in due anni diversi, perché sono stati effettuati i bonifici «parlanti» in due anni diversi?

Le modalità di comunicazione dei dati relativi alla cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante, ai sensi dell'articolo 14 del decreto legge n. 63 del 2013, per le spese sostenute dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2019 per interventi di

riqualificazione energetica effettuati sulle singole unità immobiliari, sono state individuate con provvedimento del direttore dell'agenzia delle Entrate 19 aprile 2019, prot.100372. In particolare, il punto 3.3 del citato provvedimento stabilisce che, ai soli fini della cessione del credito, in presenza di diversi fornitori, la detrazione che può essere oggetto di cessione è commisurata all'importo complessivo delle spese sostenute nel periodo d'imposta nei confronti di ciascun fornitore. Ciò implica, pertanto, che, ad esempio, in presenza di due fornitori è possibile anche cedere solo il credito corrispondente alla detrazione spettante per le spese sostenute nei confronti di uno dei due fornitori disposto ad acquisire il predetto credito.

3. Cessione del credito su parti comuni

In caso di cessione del credito da parte di un condomino incapiente del credito d'imposta del 50, 65, 70 o 75%, sugli interventi di risparmio energetico «qualificato» su parti comuni condominiali (articolo 14, comma 2-ter, decreto legge 4 giugno 2013, n. 63) al fornitore degli interventi, l'amministratore di condominio è esonerato dall'effettuare il bonifico «parlante» al fornitore per il 100% della spesa e può effettuare il bonifico «parlante» solo per il 100% della spesa, al netto del prezzo di cessione del credito?

Con il provvedimento 28 agosto 2017, prot. 165110, sono state individuate le modalità di cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante, nella misura del 70 o del 75%, ai sensi dell'articolo 14, comma 2-quater, del decreto legge 63/2013, per gli interventi di riqualificazione energetica ivi indicati effettuati sulle parti comuni di edifici.

In particolare, il punto 3.4 del citato provvedimento 28 agosto 2017 stabilisce che, in caso di cessione del credito al fornitore, la fattura emessa a fronte del pagamento del corrispettivo da parte del condominio, è comprensiva anche del pagamento ricevuto sotto forma di cessione del credito. Il pagamento della quota eccedente quella corrispondente al credito ceduto è effettuato, ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lettera d) del decreto interministeriale 19 febbraio 2007, dall'amministratore del condominio o da un condomino incaricato, mediante bonifico bancario o postale 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.

4. Demolizioni e ricostruzioni

Ai fini della detrazione Irpef del 50% dell'articolo 16-bis del Tuir, sono considerate ristrutturazioni edilizie anche le demolizioni e le ricostruzioni con differente sagoma e con "minore" volumetria di quella preesistente? E le ricostruzioni con spostamento non di lieve entità rispetto al sedime originario?

L'articolo 16-bis del Tuir stabilisce che dall'imposta lorda si detrae un importo pari al 36% (elevato, dal 26 giugno 2012, al 50%) delle spese sostenute per interventi di recupero del patrimonio edilizio realizzati su parti comuni di edifici residenziali e su singole unità immobiliari residenziali di qualsiasi categoria catastale e relative pertinenze.

Gli interventi edilizi agevolabili, sotto il profilo tecnico e nei loro contenuti, sono classificati e dettagliatamente definiti dall'articolo 3 del Testo unico delle disposizioni

legislative e regolamentari in materia edilizia, approvato con Dpr n. 380 del 2001. In particolare, ai sensi del comma 1, lett. d) del citato articolo 3, nell'ambito degli interventi di ristrutturazione edilizia sono ricompresi anche quelli consistenti nella demolizione e ricostruzione con la stessa volumetria di quello preesistente, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica. La predetta norma è stata riformulata dall'articolo 30, comma 1, lett. a), del DL n. 69 del 2013 che, nel ridefinire la fattispecie in commento, ha eliminato il riferimento al rispetto della "sagoma" per gli interventi di demolizione e successiva ricostruzione ed imponendo il solo rispetto della volumetria preesistente fatte salve le innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica.

Poiché la nozione di sagoma edilizia è intimamente legata anche all'area di sedime del fabbricato e considerato che il legislatore ha eliminato il riferimento al rispetto della sagoma per gli immobili non vincolati, la detrazione è ammessa anche se l'intervento di ristrutturazione edilizia consistente nella demolizione e ricostruzione comporti anche lo spostamento di lieve entità rispetto al sedime originario (risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-01866 del 14 gennaio 2014). Con gli interventi di ristrutturazione edilizia è possibile aumentare la superficie utile, ma non il volume preesistente; pertanto, in caso di demolizione e ricostruzione con ampliamento della volumetria preesistente, la detrazione non spetta in quanto l'intervento si considera, nel suo complesso, una "nuova costruzione" e, dunque, escluso dall'agevolazione.

Il Consiglio superiore dei lavori pubblici (adunanza collegiale straordinaria del 16 luglio 2015), nel chiarire alcune questioni interpretative relative al citato articolo 3, comma 1, lettera d), Dpr n. 380 del 2001, ha precisato, tuttavia, che «la volumetria preesistente rappresenta lo standard massimo di edificabilità, cioè il limite massimo di volume edificabile, quando si tratta di interventi di ristrutturazione edilizia consistenti nella demolizione e ricostruzione, per i quali la norma non consente aumenti complessivi della cubatura preesistente». Di conseguenza, secondo il citato Consiglio superiore, «interventi di demolizione e ricostruzione che non sfruttino l'intera volumetria preesistente, ma ne ricostruiscano soltanto una quota parte (...) appaiono rientrare a pieno titolo nella fattispecie della ristrutturazione edilizia».

Pertanto, nel caso in cui siano realizzati interventi edilizi di demolizione e successiva ricostruzione con una volumetria inferiore rispetto a quella preesistente, le relative spese potranno beneficiare della detrazione.

5. Detrazione immobili non residenziali

La detrazione Irpef del 50% per gli interventi indicati nell'articolo 16-bis, lettere da c) ad l) del Tuir (ricostruzione o ripristino per eventi calamitosi, realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali, eliminazione delle barriere architettoniche, ecc.) è possibile se questi interventi sono effettuati su unità immobiliari non residenziali, considerando che a differenza dell'articolo 1, legge 27 dicembre 1997, n. 449, dal 2012 l'articolo 16-bis, Tuir, richiede solo per la manutenzione straordinaria, il restauro e risanamento conservativo e la ristrutturazione edilizia (oltre che per le opere, anche di manutenzione ordinaria, sulle parti comuni condominiali), che i lavori debbano essere effettuati su «singole unità immobiliari residenziali di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, e sulle loro pertinenze» (ovvero sulle «parti comuni di edificio residenziale di cui all'articolo 1117 del Codice Civile»)?

Ai sensi dell'articolo 16-bis del Tuir, la detrazione spetta a condizione che gli interventi ivi elencati siano realizzati, anche in assenza di opere edilizie propriamente dette, sulle singole unità immobiliari residenziali e loro pertinenze o sulle parti comuni di edifici residenziali.

La relazione illustrativa al DL 6 dicembre 2011, n. 201 che, con l'articolo 4, ha introdotto nel Tuir l'articolo 16-bis, che disciplina "a regime" la detrazione spettante per le spese sostenute per interventi di recupero del patrimonio edilizio, evidenzia che la formulazione del medesimo articolo ricalca, anche da un punto di vista lessicale, il precedente impianto agevolativo e, pertanto, «restano confermati non solo l'ambito soggettivo e oggettivo, di applicazione delle disposizioni relative alla suddetta detrazione - introdotta dall'art. 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449 - ma anche le condizioni di spettanza del beneficio fiscale, così da consentire di fare salvo il consolidato orientamento di prassi formatosi in materia».

6. Detrazione per beneficiari diversi

Due coniugi sono cointestatori di un'abitazione oggetto di lavori edili di recupero del patrimonio edilizio. Il conto corrente è intestato solo al marito. La moglie può detrarre le spese di ristrutturazione edilizia, se queste sono pagate dal marito, con bonifico dal suo conto corrente, indicando nella causale del bonifico la moglie quale beneficiaria della detrazione? In caso di risposta negativa, si chiede conferma se la risposta 3.1, della circolare 24 aprile 2015, n. 17/E, sia riferita solo ai casi di soggetti con conto corrente cointestato.

Con riferimento all'intestazione dei documenti di spesa, nella circolare n. 7/E del 2018 è stato precisato che «qualora vi siano più soggetti titolari del diritto alla detrazione, il beneficio può spettare anche a colui che non risulti intestatario del bonifico e/o della fattura (o che non abbia effettuato l'invio della comunicazione al Centro operativo di Pescara, fin quando prevista) nella misura in cui abbia sostenuto le spese, a prescindere dalla circostanza che il bonifico sia stato o meno ordinato da un conto corrente cointestato con il soggetto che risulti, invece, intestatario dei predetti documenti. A tal fine, è necessario che i documenti di spesa siano appositamente integrati con il nominativo del soggetto che ha sostenuto la spesa e con l'indicazione della relativa percentuale. Tali integrazioni devono essere effettuate fin dal primo anno di fruizione del beneficio, essendo esclusa la possibilità di modificare nei periodi d'imposta successivi la ripartizione della spesa sostenuta» (circolari 21 maggio 2014 n. 11, risposta 4.1, e 13 maggio 2011 n. 20, risposta 2.1).

In linea con i predetti chiarimenti, pertanto, nella fattispecie prospettata, la moglie potrà fruire della detrazione, nel presupposto che abbia sostenuto le spese di ristrutturazione edilizia, anche nell'ipotesi in cui le spese stesse siano pagate dal marito, indipendentemente dalla circostanza che il bonifico sia stato ordinato da un conto corrente intestato solo al marito e che nel bonifico sia stata indicata la moglie quale beneficiaria della detrazione. Ciò a condizione, tuttavia, che i documenti di spesa siano appositamente integrati con il nominativo del soggetto che ha sostenuto la spesa e con l'indicazione della relativa percentuale

7. Detrazione risparmio energetico

Una società immobiliare di ristrutturazione può beneficiare delle detrazioni Irpef o Ires del 50, 65, 70 o 75%, sugli interventi di risparmio energetico

«qualificato» su un immobile merce che ristruttura, considerando che la norma istitutiva dell'agevolazione parla genericamente di «edifici esistenti»?

Con la risoluzione n. 340 del 1° agosto 2008, è stato chiarito 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 le società o, più in generale, i titolari di reddito d'impresa, la detrazione spetta con esclusivo riferimento ai fabbricati strumentali da questi utilizzati nell'esercizio della propria attività imprenditoriale.

Per le imprese, in particolare, la 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; l'agevolazione, pertanto, non può riguardare gli interventi realizzati su beni oggetto dell'attività esercitata quali, per le società che esercitano l'attività di pura locazione, gli immobili che, in linea di massima, non sono cespiti strumentali.

Nella citata risoluzione è richiamata anche la circolare n. 112 del 21 maggio 1999, con la quale è stato precisato che il requisito della strumentalità sussiste in relazione agli immobili che hanno, come unica destinazione, quella di essere direttamente impiegati per l'espletamento delle attività tipicamente imprenditoriali, ossia quelli che per destinazione, sono inseriti nel complesso aziendale (e non sono quindi suscettibili di creare un reddito autonomo). Con particolare riferimento alla natura degli immobili concessi in locazione, la medesima circolare ha precisato che non sono strumentali gli immobili che, pur potendo essere considerati tali rispetto alle finalità che il soggetto di imposta persegue attraverso l'esercizio dell'impresa, costituiscono, nel contempo, l'oggetto della predetta attività imprenditoriale, come nell'ipotesi degli immobili locati a terzi e, in particolare, quelli locati dalle società immobiliari.

8. Detrazione consulenze fiscali

Considerando le sempre maggiori difficoltà nel comprendere le agevolazioni fiscali previste per gli interventi dell'articolo 16-bis del Tuir e quelli per il risparmio energetico «qualificato» indicati nell'articolo 1, legge 27 dicembre 2006, n. 296, e successive proroghe, si chiede se la consulenza fiscale su queste tematiche possa rientrare tra le «prestazioni professionali comunque richieste dal tipo di intervento», agevolate in base alla risoluzione 18 agosto 2009, n. 229/E e alla circolare 1° giugno 2012, n. 19/E, risposta 1.9?

Ai sensi del comma 2 dell'articolo 16-bis del Tuir, la detrazione spetta anche con riferimento alle spese sostenute per la progettazione e per le prestazioni professionali connesse all'esecuzione delle opere edilizie e alla messa a norma degli edifici ai sensi della legislazione vigente in materia.

Analoga disposizione è contenuta nel decreto interministeriale 19 febbraio 2007, concernente le modalità attuative della detrazione spettante per gli interventi finalizzati al risparmio energetico (si veda l'articolo 3, comma 1, lett. d).

Nella circolare 7/E del 2018 è stato, al riguardo, precisato che le detrazioni in commento spettano, tra l'altro, per le spese sostenute, anche prima dell'inizio dei

lavori, per la progettazione e le altre prestazioni professionali connesse, sempreché richieste dal tipo di lavori.

Si ritiene che la consulenza fiscale non possa rientrare tra le predette prestazioni professionali, in quanto non direttamente correlata all'intervento agevolato e che, pertanto, le relative spese non danno diritto alla detrazione.

9. Ecobonus ed esercizi a cavallo

In merito alla detrazione per la riqualificazione energetica di cui all'articolo 14 del DI 63/2013, l'agenzia delle Entrate nella circolare 29/E/2013 ha precisato che l'agevolazione deve essere rilevata secondo il principio di competenza, da cui consegue che occorre far riferimento alla data di ultimazione della prestazione. Non è chiaro il corretto comportamento per le società con esercizio a cavallo d'anno; il dubbio sorge dal tenore letterale della norma, la quale prevede che le detrazioni spettino per le «spese sostenute dal ... al ...» e per il «periodo d'imposta in corso al ...». In particolare, si chiede se per tali soggetti, le varie novità introdotte in tema di ecobonus (o altra agevolazione), come ad esempio gli interventi agevolabili o la misura della detrazione, occorre comunque far riferimento al periodo d'imposta, come inizialmente previsto nella circolare 36/E/2007 o bisogna distinguere sulla base della data di conclusione degli interventi, a prescindere dal periodo d'imposta?

Ad esempio, per una società con esercizio 1° luglio 2017-30 giugno 2018, il nuovo intervento di acquisto e posa in opera di micro-cogeneratori è agevolabile per gli interventi conclusi dopo il 1° gennaio 2018 o è applicabile solo dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017?

Le detrazioni per la riqualificazione energetica (meglio nota come “ecobonus”) di cui all'articolo 14 del DI 63/2013 sono state integrate con la legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di Bilancio 2018) in relazione all'acquisto e posa in opera di micro-cogeneratori in sostituzione di impianti esistenti per le spese sostenute dal 1° gennaio al 31 dicembre 2018. Tale misura è stata poi prorogata per le spese sostenute dal 1° gennaio al 31 gennaio 2019 con la legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di Bilancio 2019).

Come già chiarito nella circolare n. 29/E del 2013, per identificare il periodo d'imposta in cui possono essere portate in detrazione le spese sostenute per le imprese individuali, le società e gli enti commerciali deve farsi riferimento al criterio di competenza e, quindi, alla data di ultimazione della prestazione, indipendentemente dalla data di avvio degli interventi cui le spese si riferiscono e indipendentemente dalla data dei pagamenti. Ciò premesso, si ritiene che a prescindere dalla durata dell'esercizio, l'acquisto e posa in opera di micro-cogeneratori è agevolabile solo se l'imputazione fiscale è riferibile al periodo temporale che decorre dal 1° gennaio al 31 dicembre 2018.