

Risposta n. 769/2021

OGGETTO: Articolo 14 del decreto legge n.63 del 2013 e articolo 16 bis, comma 3 del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. Valutazione anti-abuso del cumulo delle agevolazioni.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La Società istante è stata costituita in data e svolge l'attività di costruzione, ristrutturazione, gestione e vendita di beni immobili.

L'Istante possiede, tra gli altri, un edificio, composto da unità immobiliari, situato nel comune di, che sarà interamente oggetto di un corposo intervento di ristrutturazione edilizia di cui all'art. 3, lettera d), della legge 5 agosto 1978, n. 457. Specifica che tali immobili sono classificati in bilancio come beni merce e che i lavori riguarderanno principalmente la demolizione interna e la ristrutturazione delle varie unità con opere murarie e l'installazione di pareti in cartongesso, il rifacimento degli impianti elettrico e idrico-sanitario, la realizzazione del cappotto per l'isolamento termico delle pareti, la sostituzione dei serramenti e degli impianti di riscaldamento, l'installazione di pannelli solari.

La Società dichiara che, al termine dei lavori, è intenzionata a proporre sul mercato le varie unità immobiliari in modo da consentire ai futuri acquirenti la

possibilità di usufruire della detrazione fiscale prevista dall'art. 16 bis, comma 3, del TUIR. Al riguardo, l'Istante rammenta che tale agevolazione spetta, alle ulteriori condizioni ivi indicate, agli acquirenti delle singole unità immobiliari facenti parte di un immobile interamente ristrutturato e consiste in una detrazione IRPEF del 50% calcolata sul 25% del prezzo pagato, con un limite massimo di 96.000 euro.

Analizzando le diverse tipologie di intervento edilizio previste nell'ambito dell'operazione in esame, la Società rileva che per alcune di esse potrebbe godere della detrazione fiscale, ai sensi dell'art. 1, commi 344-349, Legge 27/12/2006, n. 296, per interventi volti al risparmio energetico sulle singole unità immobiliari.

In particolare, evidenzia che con la risoluzione n. 34/E del 25 giugno 2020, l'Agenzia si è espressa in merito alla applicabilità delle detrazioni per la riqualificazione energetica per gli interventi eseguiti da titolari di reddito d'impresa, su immobili diversi da quelli strumentali, riconoscendo, nello specifico, la spettanza dell'agevolazione anche per i lavori effettuati sugli immobili classificati in bilancio come beni merce.

Entrando nel dettaglio, tali interventi riguarderebbero:

- la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti, per i quali spetta una detrazione del 65% delle spese sostenute, con un limite di spesa di 46.153,84 euro per unità immobiliare. La spesa prevista per questo tipo di intervento si aggirerà intorno ai ... euro per ciascuna delle tre unità immobiliari;

- l'installazione di pannelli solari, per i quali spetta una detrazione del 65% delle spese sostenute, nel limite di spesa di 92.307,69 euro per unità immobiliare. L'importo che l'impresa prevede di spendere per questi interventi è di euro ... per unità immobiliare;

- la fornitura e posa in opera di nuove finestre comprensive di infissi, per le quali spetta una detrazione del 50% delle spese sostenute, con il limite di spesa di 120.000,00 euro per unità immobiliare. La spesa prevista sarà di circa euro per ogni unità immobiliare;

la realizzazione del cappotto termico, per il quale spetta una detrazione del 65% delle spese sostenute con un limite di spesa di euro per unità immobiliare, alla cui formazione concorrono anche le spese per la sostituzione dei serramenti. L'importo di massima che si stima di spendere per questi interventi è di 15.000 euro per ciascuna delle tre unità immobiliari.

I lavori non rientranti in queste tipologie, quali ad esempio la demolizione e le opere murarie, la realizzazione degli impianti elettrico e idrico-sanitario, sono invece quantificati dalla Società in circa euro per appartamento. Per questi ultimi, l'Istante dichiara di non poter godere di alcun tipo di detrazione fiscale per interventi edilizi.

Alla luce di quanto sopra esposto e considerato che gli acquirenti assegnatari delle singole unità immobiliari godranno dell'agevolazione prevista dall'art. 16 bis, comma 3, del TUIR, l'Istante ritiene di poter beneficiare della detrazione spettante per gli interventi finalizzati al risparmio energetico, di cui sopra, considerato che le spese afferenti a tali interventi potranno essere identificate analiticamente.

Tutto ciò premesso, la Società chiede se l'operazione prospettata non configuri una fattispecie di abuso del diritto o di elusione fiscale, ai sensi dell'art. 10-*bis*, della legge 27 luglio 2000, n. 212 in tema di imposte sui redditi, con particolare riferimento alla detrazione fiscale per interventi di ristrutturazione edilizia e risparmio energetico, di cui all'art. 16 bis, comma 3, del TUIR, e alla detrazione per gli interventi di efficientamento energetico, di cui all'art. 1, commi 344-349, della legge 27/12/2006, n. 296.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

È possibile, a parere dell'Istante, per gli acquirenti delle singole unità immobiliari, l'applicazione della detrazione per l'acquisto di immobili ristrutturati e allo stesso tempo non è preclusa, per la Società, la fruizione dell'agevolazione sulle spese connesse ad interventi volti all'efficientamento energetico.

L'Istante sottolinea, innanzitutto, che non è espressamente prevista alcuna incompatibilità tra l'agevolazione di cui all'art. 16 bis, comma 3, DPR 22/12/1986, n. 917 e la detrazione di cui all'art. 1, commi 344-349, Legge 27/12/2006, n. 296, rispettivamente denominate "detrazione per l'acquisto di immobili ristrutturati" ed "ecobonus".

Le norme che disciplinano le due diverse ipotesi di detrazione fiscale si basano, a parere dell'Istante, su presupposti differenti: la detrazione per l'acquisto di immobili ristrutturati spetta alle persone fisiche che acquistino un'unità immobiliare ad uso abitativo all'interno di un fabbricato che sia stato nella sua interezza oggetto di interventi di restauro, risanamento conservativo o di ristrutturazione. Si tratta degli interventi di cui alle lettere c) e d) dell'art. 3, comma 1, del d.P.R. n. 380/2001, effettuati da parte di imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare o da cooperative edilizie, le quali abbiano provveduto all'alienazione dell'unità immobiliare entro 18 mesi dalla data di termine dei lavori.

Gli interventi che danno diritto a questa detrazione sono quindi svariati e sono tutti quelli volti al consolidamento, al ripristino e al rinnovo degli edifici o parte di essi, alla loro demolizione e ricostruzione mantenendo la volumetria preesistente, alla modifica e all'inserimento di nuovi elementi e impianti, all'inserimento di elementi accessori, all'eliminazione, al ripristino e alla sostituzione degli elementi costitutivi dell'edificio.

L'ecobonus riguarda, invece, i soli interventi che consentono un effettivo risparmio energetico, espressamente elencati nei commi 344-347 della Legge 27/12/2006, n. 296: riqualificazione energetica degli edifici esistenti, interventi riguardanti strutture opache verticali, orizzontali e finestre comprensive di infissi, installazione di pannelli solari, sostituzione di impianti di climatizzazione invernale. È quindi un'agevolazione "a risultato", poiché richiede il conseguimento di coefficienti termici specifici.

A parere dell'Istante sono diversi, sia in linea generale che nel caso specifico,

anche i possibili beneficiari delle due agevolazioni, considerato che la detrazione per l'acquisto di immobili ristrutturati è riconosciuta solo agli acquirenti persone fisiche "privati", mentre l'ecobonus è fruibile anche da persone fisiche nell'esercizio di arti e professioni e dai soggetti titolari di reddito di impresa.

Nel caso in cui la tesi della contemporanea fruibilità di entrambe le detrazioni non fosse ritenuta valida, sarebbe comunque possibile, a parere dell'Istante, valutare la questione sotto un profilo diverso e più restrittivo. Ciò, in quanto l'istante è infatti in grado di identificare e separare con precisione i lavori generali di ristrutturazione edilizia da quelli specificatamente realizzati per il conseguimento del risparmio energetico, su cui è applicabile la detrazione fiscale di cui all'art. 1, commi 344-349, Legge 27/12/2006, n. 296.

Ad esempio sulla singola unità immobiliare le spese relative all'ecobonus andrebbero ad incidere solo per 80.000 euro (di cui 35.000 euro per la sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale, 10.000 euro per i pannelli solari, 20.000 euro per l'acquisto e la posa dei serramenti, 15.000 euro per il cappotto termico). Nell'ipotesi di una successiva vendita al prezzo di 600.000 euro, ben 520.000 euro non sarebbero stati oggetto di alcuna detrazione fiscale da parte dell'impresa e resterebbero quindi, in ogni caso, liberi da qualsiasi tipo ipotesi di duplicazione della detrazione. In tal caso, ad avviso della società il cliente finale potrebbe quindi applicare la detrazione fiscale per acquisto di immobili ristrutturati non necessariamente sul 25% di 600.000 euro (corrispettivo della compravendita), ma sul residuo importo pari al 25% di 520.000 euro, ricondotto in ogni caso al limite massimo di 96.000 euro.

In conclusione, per i motivi sopra esposti, la Società ritiene corretto che tanto nella prima, quanto nella seconda e più restrittiva ipotesi illustrata, i futuri acquirenti degli immobili ristrutturati possano fruire della detrazione di cui all'art. 16 bis, comma 3, del TUIR ed il contribuente impresa edile possa godere, sugli interventi volti al risparmio energetico sulle stesse unità, della detrazione di cui all'art. 1, commi 344-349, Legge 27/12/2006, n. 296.

La Società ritiene, quindi, che l'operazione prospettata non configuri una fattispecie di abuso del diritto o di elusione fiscale, ai sensi dell'art. 10 bis, Legge 27 luglio 2000, n. 212 in tema di imposte sui redditi.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si rappresenta che non sono oggetto della presente risposta gli ulteriori requisiti previsti dalla disciplina agevolativa qui in commento, rimanendo in merito impregiudicato ogni potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria.

Per le ragioni che si andranno ad esporre, si ritiene che l'operazione in esame non costituisca un'operazione abusiva ai sensi dell'articolo 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212, non consentendo la realizzazione di alcun vantaggio fiscale indebito.

Si rappresenta, innanzitutto, che, per richiedere il parere dell'Agenzia delle entrate in ordine all'abusività di una determinata operazione o fattispecie, le istanze di interpello, come specificato con la circolare n. 9/E del 1° aprile 2016, debbono - fra l'altro - indicare:

- il settore impositivo rispetto al quale l'operazione pone il dubbio applicativo;
- le puntuali norme di riferimento, comprese quelle passibili di una contestazione in termini di abuso del diritto con riferimento all'operazione rappresentata.

Nel caso in esame, l'istante ha richiesto il parere dell'Agenzia delle entrate in relazione al comparto delle imposte dirette, con particolare riferimento alla detrazione fiscale per interventi di ristrutturazione edilizia e risparmio energetico, di cui all'art. 16 bis, comma 3, del TUIR, e alla detrazione per gli interventi di efficientamento energetico, di cui all'art. 1, commi 344-349, della legge 27/12/2006, n. 296

A tal fine, si osserva quanto segue.

La fattispecie oggetto dell'esame antiabuso consiste nella seguente operazione.

In una prima fase l'istante realizzerà di interventi di ristrutturazione edilizia ex articolo 3 lettera d) del DPR 380 del 2001 e lavori inerenti il risparmio energetico su degli immobili di proprietà dello stesso istante, classificati come beni merce. Una volta completati tali interventi l'istante intende fruire per se stesso della detrazione sulle spese inerenti i lavori di efficientamento energetico e allo stesso tempo l'interpellante intende vendere i predetti immobili proponendo agli acquirenti la possibilità di fruire della detrazione prevista dall'articolo 16-bis, comma 3 del TUIR.

Il comma 3 dell'articolo 16-bis del TUIR prevede una detrazione *«nel caso di interventi di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia di cui alle lettere c) e d) del comma 1 dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, riguardanti interi fabbricati, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare e da cooperative edilizie, che provvedano entro diciotto mesi dalla data di termine dei lavori alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile. La detrazione spetta al successivo acquirente o assegnatario delle singole unità immobiliari, in ragione di un'aliquota del 36 per cento del valore degli interventi eseguiti, che si assume in misura pari al 25 per cento del prezzo dell'unità immobiliare risultante nell'atto pubblico di compravendita o di assegnazione e, comunque, entro l'importo massimo di 48.000 euro»* (attualmente si applica l'innalzamento della percentuale di detrazione dal 36 per cento al 50 per cento e l'incremento delle spese ammissibili da euro 48.000 ad euro 96.000).

A prescindere dal valore degli interventi eseguiti, quindi, il beneficiario deve calcolare la detrazione sulla base di un importo forfettario rappresentato dal 25 per cento del prezzo di vendita o di assegnazione dell'immobile, come risultante dall'atto di acquisto o di assegnazione. La detrazione va ripartita in dieci rate annuali di pari importo.

Tale detrazione, quindi, è calcolata sul prezzo di vendita dell'immobile. Tale prezzo oltre che dal costo di costruzione è influenzato anche e soprattutto da altri

valori (luogo di ubicazione, andamento del mercato, misura e tipologia dell' immobile ecc.).

L'articolo 14 del decreto legge n. 63 del 2013 disciplina la detrazione spettante per le spese sostenute per interventi di riqualificazione energetica degli edifici esistenti. Tale agevolazione è stata introdotta dall'art. 1, commi da 344 a 349, della legge n. 296 del 2006 che ne delinea l'ambito di applicazione con riguardo alla tipologia di interventi agevolabili, alla percentuale di detrazione spettante nonché alle modalità di fruizione della detrazione.

La detrazione ex articolo 14 del d.l. n. 63 del 2013, viene, pertanto, calcolata su componenti diversi dal prezzo globale. Essa è parametrata al costo sostenuto (per interventi di risparmio energetico) determinato analiticamente sulla base dei materiali e delle prestazioni di servizi utilizzati.

Con riferimento al caso di specie, si rammenta, inoltre, che con la risoluzione n. 34/E del 25 giugno 2020 l'Agenzia delle entrate ha chiarito che le detrazioni in materia di riqualificazione energetica (c.d. eco-bonus), spettano ai titolari di reddito d'impresa che effettuano gli interventi su immobili da essi posseduti o detenuti, a prescindere dalla qualificazione di detti immobili come "strumentali", "beni merce" o "patrimoniali". Nello stesso documento di prassi, l'amministrazione finanziaria ha precisato che analogo riconoscimento deve essere operato, per ragioni di coerenza sistematica, agli interventi antisismici eseguiti su immobili da parte di titolari di reddito di impresa, ai fini della detrazione di cui all'articolo 16, comma 1-*bis* e ss., del decreto legge n. 63 del 2013 (cd. "sisma bonus").

Tutto ciò premesso, si ritiene che l'acquirente di un immobile ristrutturato possa fruire (in presenza di tutti i presupposti), della detrazione IRPEF di cui all'articolo 16-bis, comma 3 del TUIR, anche nel caso in cui sul medesimo immobile la società cedente (che ha ristrutturato l'intero edificio di cui fa parte l'unità abitativa oggetto di cessione) benefici della detrazione, ai fini IRES, in materia di efficientamento energetico di cui all' articolo 14 del D.L. 63/2013 (cfr. risposta n. 437 del 2021).

Sulla base delle dichiarazioni effettuate nell'istanza di interpello, si ritiene che la combinazione delle summenzionate detrazioni, non comporti il conseguimento di alcun vantaggio fiscale indebito, poiché (in presenza di tutti i presupposti), la detrazione IRPEF di cui all'articolo 16-bis, comma 3 del TUIR è compatibile con la fruizione, per l'impresa che ha ristrutturato l'intero edificio di cui fa parte l'unità abitativa oggetto di cessione, di quella prevista, ai fini IRES, in materia di efficientamento energetico di cui all' articolo 14 del decreto-legge n. 63 del 2013.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

Si ribadisce, altresì, che resta impregiudicato, ai sensi dell'articolo 10-*bis* della Legge n. 212 del 2000, ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria volto a verificare se lo scenario delle operazioni descritto in istanza, per effetto di eventuali altri atti, fatti e/o negozi a esso collegati e non rappresentati dagli istanti, possa condurre a identificare un diverso censurabile disegno abusivo.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)