

Risposta n. 437/2021

OGGETTO: Articolo 16-bis, comma 3 del TUIR e articoli 14 e 16 del decreto legge n.63 del 2013. Cumulo delle detrazioni.

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

QUESITO

La società *Alfa S.r.l.*, svolge l'attività di costruzione di edifici residenziali e non residenziali e sta effettuando, su di un intero fabbricato a destinazione abitativa, interventi di ristrutturazione edilizia, aventi - a parere dell'istante - le caratteristiche per fruire delle detrazioni ai fini IRES in materia di risparmio energetico (cd. "ecobonus") e di misure antisismiche (cd. "sisma-bonus"), ai sensi degli articoli 14 e 16 del decreto-legge n. 63 del 2013.

Ultimati i lavori, l'istante ha intenzione di procedere con la vendita delle unità abitative facenti parte del suddetto immobile. Al riguardo, la società istante, con il presente interpello e con documentazione integrativa R.U. n ...del ...2021, rileva dubbi interpretativi in merito alla circostanza per cui l'acquirente potrebbe beneficiare della detrazione ai fini IRPEF da calcolarsi sul 25% del prezzo della compravendita, così come previsto dall'articolo 16-*bis*, comma 3 del TUIR, trattandosi della compravendita, che interverrebbe entro 18 mesi dal termine dei lavori, di un immobile

appartenente ad un edificio interamente assoggettato ad opere di ristrutturazione di cui all'articolo 3, comma 1, lett. *c)* e *d)* del d.P.R. n. 380 del 2001 da parte di una società di costruzione.

Tanto premesso, l'istante domanda se 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, laddove 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 e di misure antisismiche di cui agli articoli 14 e 16 del decreto-legge n. 63 del 2013.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere dell'istante, dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate si evince che il rischio di duplicazione dei benefici derivanti dalla fruizione di più agevolazioni sulla stessa voce di spesa è contemplato - e dunque scongiurato facendo leva sul divieto di cumulabilità - solo nel caso in cui le agevolazioni delle quali si valuti la potenziale reciproca concorrenza attengano:

- a)** al medesimo soggetto beneficiario;
- b)** alla medesima imposta;
- c)** alla medesima somma, rappresentativa del medesimo costo agevolabile.

L'istante, tuttavia, evidenzia che le agevolazioni che vengono in rilievo nella fattispecie che qui interessa riguardano:

- soggetti fruitori diversi (*Alfa S.r.l.*, da un lato, per quanto riguarda la detrazione IRES in materia di efficienza energetica e di riduzione del rischio sismico; l'acquirente, dall'altro lato, per quanto concerne la detrazione IRPEF da far valere sul 25% del prezzo di compravendita);
- soggetti beneficiari aventi natura differente (società di capitali e persona

fisica);

- imposte diverse (IRES per *Alfa S.r.l.* e IRPEF per il cessionario);
- differenti importi su cui determinare le rispettive detrazioni (per *Alfa S.r.l.*, i costi sostenuti per l'esecuzione delle opere, finalizzate al contenimento energetico e alla implementazione di misure antisismiche, aventi ad oggetto l'intero fabbricato, le cui unità abitative vengono separatamente alienate; per il cessionario, una quota forfetariamente stabilita del prezzo di acquisto dell'unità abitativa);
- differente metodo di determinazione dell'importo su cui calcolare la detrazione (per *Alfa S.r.l.*, su base analitica, in misura pari alle voci di costo riconducibili agli interventi eseguiti, che sono solo una parte dei costi di restauro, mentre per l'acquirente, su base forfetaria, in misura pari al 25% del prezzo di acquisto dell'immobile).

L'istante osserva inoltre che, sebbene, il prezzo di acquisto dell'immobile su cui l'acquirente determinerebbe la propria detrazione sia influenzato anche dai costi afferenti agli interventi rispetto ai quali la società intende avvalersi delle detrazioni, tale prezzo è sempre il frutto della contrattazione fra le parti, come tale condizionato da una molteplicità di fattori e di valutazioni, difficilmente individuabili e non scomponibili analiticamente.

In virtù delle specifiche peculiarità che connotano il caso di specie, l'istante ritiene che:

- laddove l'Agenzia delle Entrate avesse ritenuto le agevolazioni di cui trattasi fra loro non compatibili lo avrebbe espressamente previsto, proprio come ha fatto con riferimento ad altre fattispecie;
- la fattispecie in esame non è in alcun modo assimilabile alle fattispecie agevolative trattate dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate ai fini della valutazione della reciproca compatibilità, con ciò escludendo la possibilità di un'applicazione analogica dei principi ivi enunciati;
- la *ratio* sottesa al divieto di duplicazione delle agevolazioni

indirettamente conferma che nulla osta alla cumulabilità fra le detrazioni IRES ("ecobonus" e "sismabonus") fruibili da parte della società costruttrice e la detrazione IRPEF di cui all'art. 16-*bis*, comma 3 del TUIR, spettante all'acquirente dell'unità immobiliare facente parte dell'edificio interamente ristrutturato dalla società cedente.

Del resto, l'istante evidenzia che una diversa soluzione al quesito risulterebbe ingiustificatamente sperequativa, poiché finirebbe con il penalizzare quei soggetti che, pur procedendo all'acquisto di immobili ristrutturati che consentirebbero loro di beneficiare della detrazione forfetaria del 25% sul prezzo di acquisto, si vedrebbero negare tale possibilità, a parità di condizioni, per il solo fatto di aver acquistato da una società di costruzioni che ha fruito delle agevolazioni IRES su opere eseguite, per di più, non unicamente sull'unità abitativa oggetto di acquisto, bensì sull'intero edificio, di cui tale unità rappresenta una parte.

In tal modo, fra l'altro, si verrebbero a generare inevitabili effetti distorsivi in termini di concorrenza sul mercato. Se così fosse, inoltre, le società cedenti di tali immobili potrebbero vedersi costrette a rinunciare alle detrazioni IRES per scongiurare il rischio di non trovare acquirenti disposti all'acquisto, anche senza potersi avvantaggiare della detrazione IRPEF..

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.

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 16, del decreto legge n. 63 del 2013 prevede, che per le spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021 per gli interventi di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettera i), del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, riferite a costruzioni adibite ad abitazione e ad attività produttive, spetta una detrazione dall'imposta lorda fino ad un ammontare complessivo delle stesse spese non superiore a 96.000 euro per unità immobiliare per ciascun anno. La detrazione è ripartita in cinque quote annuali di pari importo nell'anno di sostenimento delle spese e in quelli successivi

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 e 16 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 e antisismici) 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, con riferimento al quesito posto dall'istante con il quale la società chiede di sapere se l'agevolazione prevista dal richiamato comma 3, dell'articolo 16-bis del Tuir spetti all'acquirente delle predette unità immobiliari oggetto di interventi in relazione ai quali la società istante intende fruire della detrazione ai sensi degli articoli 14 e 16 del decreto-legge n. 63 del 2013, 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 D.P.R. 917/1986, 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 e di misure antisismiche di cui agli

articoli 14 e 16 del D.L. 63/2013.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)